CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

UFFICIO DEL MASSIMARIO E DEL RUOLO

Servizio Penale

Relazione su novità normativa

La legge 19 dicembre 2019, n. 157 di conversione del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili": Profili penalistici.

Rel.: 3/20 Roma, 9 gennaio 2020

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. La modifica del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000). - 3. La modifica del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000). - 4. La riforma del delitto di dichiarazione infedele (art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000). - 5. Le modifiche al delitto di omessa dichiarazione (art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000). - 6. Le modifiche al delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000). - 7. La modifica al delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d. lgs. n. 74 del 2000). - 8. L'estensione della confisca "in casi particolari" ai reati tributari. - 9. L'estensione della causa di non punibilità di cui all'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000. - 10. L'ampliamento del catalogo dei reati "presupposto" della responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato ex d.lgs. n. 231 del 2001. -

1. Premessa.

1.1. La legge 19 dicembre 2019, n. 157, pubblicata nella Gazzetta ufficiale n. 301 del 24 dicembre 2019, ha convertito con modificazioni il decreto legge 26 ottobre 2019, intitolato "*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*".

L'art. 39 del d.l. è intervenuto sul testo del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, recante "*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*", a distanza di quasi cinque anni dalla riforma compiuta dal d. lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

In particolare, con questa disposizione:

- **sono state innalzate le cornici edittali delle principali fattispecie penal – tributarie;**

- **sono state previste alcune circostanze attenuanti;**

- **sono state abbassate le soglie di rilevanza penale dell'imposta evasa o degli elementi attivi sottratti all'imposizione;**

- **è stata estesa la confisca "in casi particolari" prevista dall'art. 240-*bis* cod. pen. a specifiche figure di reati tributari;**

- **sono state inserite alcune fattispecie penal – tributarie nel catalogo dei reati "presupposto" della responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato ex d.lgs. n. 231 del 2001.**

L'obiettivo perseguito è rappresentato dall'inasprimento della risposta penale all'illecito fiscale, con il potenziamento, in particolare, degli strumenti cautelari reali adoperabili.

1.2. L'art. 39, comma 3, d.l. n. 124 del 2019, in particolare, dispone che le novità sopra elencate hanno efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del decreto, che è intervenuta il 24 dicembre 2019, mentre le disposizioni di cui alla lett. q) dell'art. 39, comma 1, concernenti l'estensione ai reati tributari della confisca "in casi particolari" o "allargata" si applicano esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto.

E' stato emanato, pertanto, un provvedimento "ad urgenza differita", che potrebbe comportare la necessità di valutare l'effettiva sussistenza dei requisiti di

necessità e urgenza caratterizzanti le materie fatte oggetto di decretazione governativa ai sensi dell'art. 77 Cost.

2. La modifica del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000).

2.1. L'art. 39, comma 1, lett. a) e b), d.l. n. 124 del 2019, conv. in legge n. 157 del 2019, ha riformato il delitto di "*dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*", di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000. Questa disposizione, com'è noto, punisce chiunque, per evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

La fattispecie penale non richiede il superamento di alcuna soglia di punibilità e, dunque, trova applicazione qualunque sia l'ammontare di imposta evaso. La norma, inoltre, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo (Sez. 3, n. 4236 del 18/10/2018, dep. 2019, Di Napoli, Rv. 275692; in precedenza, Sez. 3, n. 27392 del 27/04/2012, P.M. in proc. Bosco e altro, Rv. 253055).

Ai fini della configurabilità del reato, inoltre, è necessario il dolo specifico, rappresentato dal perseguimento della finalità evasiva, che deve aggiungersi alla volontà di realizzare l'evento tipico (la presentazione della dichiarazione). Tale elemento soggettivo, secondo un indirizzo giurisprudenziale, è compatibile con il dolo eventuale, ravvisabile nell'accettazione del rischio che l'azione di presentazione della dichiarazione, comprensiva anche di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa comportare l'evasione delle imposte dirette o dell'Iva (Sez. 3, n. 52411 del 19/06/2018, B., Rv. 274104).

L'art. 2, comma 2, della stessa disposizione precisa che, affinché sia configurabile la fattispecie penale, tali fatture o tali documenti devono essere registrati nelle scritture contabili obbligatorie ovvero detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. L'utilizzazione delle fatture per operazioni inesistenti, infatti, costituisce un *ante factum* meramente strumentale alla realizzazione dell'illecito (Sez. 3, n. 53318 del 20/07/2018, Verdiglione, Rv. 274424).

2.2. L'art. 39, comma 1, lett. a), del d.l. n. 124 del 2019, conv. in legge n. 157 del 2019, **ha elevato la pena edittale**, prevedendo la reclusione da 4 a 8 anni (laddove era ricompresa nella forbice da un anno e 6 mesi a 6 anni).

L'art. 39, comma 1, lett. b), del medesimo d.l., poi, ha inserito nella norma il nuovo comma 2-*bis* in base al quale la pena è più bassa (ovvero si mantiene la pena attuale, della reclusione da un anno e sei mesi a 6 anni) quando l'ammontare degli elementi passivi indicati è inferiore a euro 100.000.

E' stata introdotta, pertanto, una soglia di euro 100.000 di false fatturazioni superata la quale l'illecito è ritenuto di maggiore gravità. Al di sotto di tale soglia opera la disciplina attuale. Per tale ragione, pare preferibile ritenere che la norma in esame abbia introdotto una circostanza attenuante. Del resto, già alla previsione di cui all'art. 2, comma 3, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, secondo cui "*se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a lire trecento milioni, si applica la reclusione da sei mesi a due anni*" - applicabile ai fatti anteriori al 14 settembre 2011, in quanto abrogata dal d.l. n. 138 del 2011, convertito dalla legge n. 148 del 2011 – era attribuita natura di circostanza attenuante del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui al comma primo della stessa disposizione (Sez. 3, n. 5720 del 7/01/2016, P.M. in proc. Scarfato, Rv. 265948; Sez. 3, n. 20529 del 20/04/2011, P.M. in proc. Romiti, Rv. 250339; Sez. 3, n. 25204 del 08/05/2008, PM in proc. Lunetto, Rv. 240247; *contra*, Sez. 3, n. 23064 del 6/03/2008, Palamà ed altro, Rv. 239919).

In senso contrario, la natura di reato autonomo della fattispecie di cui all'art. 39, comma 1, lett. b), d.l. n. 124 del 2019 potrebbe essere argomentata dalla previsione dell'art. 25-*quinquiesdecies* d.lgs. n. 231 del 2001, introdotto dall'art. 39, comma 2, d.l. n. 124 del 2019, che, inserendo il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti tra i delitti - presupposto della responsabilità degli enti, ha distinto le due ipotesi di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 come se si trattasse di reati diversi, riconducendo ad esse differenti sanzioni.

2.3. Appare opportuno aggiungere che l'art. 39, comma 1, lett. q), sempre nel caso in cui sia integrato il reato suddetto, prevede l'applicazione della confisca "*in casi particolari*" di cui all'art. 240-*bis* cod. pen. (rendendo possibile, di conseguenza, il ricorso al sequestro cautelare prodromico a detta confisca), ma soltanto quando "*l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila*".

2.4. Come già indicato, l'art. 39, comma 2, del d.l. n. 124 del 2019, inoltre, ha introdotto il nuovo art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231 del 2001, che individua il delitto in esame come reato - presupposto della responsabilità degli enti. E' stabilita la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote, mentre, per la fattispecie prevista dall'art. 2, comma 2-*bis*, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

2.5. L'art. 39, comma 1, lett. q-*bis*, inoltre, ha esteso la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000 anche al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di documenti per operazioni inesistenti. L'integrale pagamento del debito tributario deve intervenire, a seguito del ravvedimento operoso, 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.

2.6. E' stato segnalato che, anche dopo la riforma, la fattispecie penale in esame non richiede alcuna specifica soglia di punibilità e, dunque, trova applicazione qualunque sia l'ammontare di imposta evaso.

Questo tema è stato recentemente affrontato dalla Corte costituzionale che, con la sentenza n. 95 del 2019, ha ritenuto infondata la questione di legittimità costituzionale, rilevando che la configurazione delle fattispecie criminose e la determinazione della pena costituiscono materia affidata alla discrezionalità del legislatore, le cui scelte sono censurabili, in sede di sindacato di legittimità costituzionale, solo ove sconfinino nella manifesta irragionevolezza o nell'arbitrio. Nel caso di specie, la Corte ha rilevato che l'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 intende "isolare", tra i mezzi fraudolenti utilizzabili a supporto di una dichiarazione mendace, uno specifico artificio ritenuto, sulla base dell'esperienza, particolarmente insidioso per gli interessi dell'erario, rappresentato dalla falsa fatturazione intesa a comprovare operazioni in tutto o in parte non eseguite – in assoluto, o dai soggetti ai quali esse vengono riferite – ovvero con corrispettivi o IVA "gonfiati", in funzione di una indebita deduzione di costi o detrazione. L'intento del legislatore di contrastare con rigore il fenomeno si manifesta, a parere della Corte, nella mancata previsione di soglie di punibilità per il delitto. Ciò riguarda anche le imposte dirette, peraltro, in quanto la fattura (o il documento equiparato) assolve un ruolo di rilievo, costituendo lo strumento tipico attraverso il quale il contribuente attesta il proprio

diritto a dedurre voci di spesa dalla propria base imponibile o a effettuare detrazioni dall'imposta, in conformità a quanto previsto dalla legislazione tributaria. La Consulta, pertanto, non ha considerato arbitraria la scelta legislativa di riservare alla fattispecie un trattamento distinto e più severo di quello prefigurato in rapporto alla generalità degli altri artifici dei quali si occupa l'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000, che tra l'altro costituisce una norma sussidiaria - a parere della Corte – in quanto fa esplicitamente salve le disposizioni di cui al precedente art. 2.

2.7. L'inasprimento della risposta sanzionatoria, infine, rende ancor più delicato il tema della distinzione dell'area operativa della fattispecie criminale in esame rispetto alla figura limitrofa disciplinata dall'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2010.

Al riguardo, di recente la Corte di cassazione ha ritenuto che, anche dopo la riforma dell'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 operata dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, è configurabile il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 del 2000, ogni qualvolta il contribuente, per effettuare una dichiarazione fraudolenta, si avvalga di fatture o altri documenti che attestino operazioni realmente non effettuate, non rilevando la circostanza che la falsità sia ideologica o materiale (Sez. 3, n. 6360 del 25/10/2018, dep. 2019, Capobianco, Rv. 275698; cfr., in precedenza Sez. 3, n. 46785 del 10/11/2011, P.M. in proc. Acitorio Rv. 251621; Sez. 3, n. 2156 del 18/10/2011, dep. 2012, P.M. in proc. Iossa e altro, Rv. 251877). Il riferimento a talune ipotesi di fatturazione, contenuto nell'art. 3, comma 3, di tale decreto legislativo dopo la riforma citata, infatti, non ha inciso sul rapporto di specialità reciproca esistente tra il reato di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 e quello di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, in quanto, accanto ad un nucleo comune costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, il primo presuppone l'utilizzazione di fatture o documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti, mentre il secondo, l'impiego di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e il raggiungimento della soglia di punibilità (Sez. 3, n. 6360 del 25/10/2018, dep. 2019, Capobianco, cit.). Il discrimine tra i reati previsti, rispettivamente, dagli artt. 2 e 3 del d.lgs. n. 74 del 2000, più in particolare, non è dato dalla natura dell'operazione, ma dal modo in cui essa è documentata (Sez. 3, n. 38185 del 11/04/2017, Pozzi, Rv. 270692).

3. La modifica del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000).

L'art. 39, comma 1, lett. c), d.l. n. 124 del 2019, conv. in legge n. 157 del 2019, ha innalzato la pena per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici previsto dall'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000.

La fattispecie, come è noto, si applica fuori dai casi previsti dall'art. 2 del medesimo d.lgs., a chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 30 mila euro;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a 1,5 milioni di euro, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a 30 mila euro.

La giurisprudenza ha chiarito che il reato in esame, come modificato dall'art. 3 d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, è caratterizzato da struttura bifasica, nel senso che la condotta è articolata in due segmenti, presupponendo la compilazione e la presentazione di una dichiarazione mendace nonché la realizzazione di una attività ingannatoria prodromica. Nel caso in cui quest'ultima sia posta in essere da altri, il soggetto agente ne deve avere consapevolezza al momento della presentazione della dichiarazione (Sez. 3, n. 15500 del 15/02/2019, Valente, Rv. 275902). Di recente, è stato ritenuto che il rilascio, da parte di professionista abilitato, di un mendace visto di conformità o di un'infedele certificazione tributaria, di cui rispettivamente agli artt. 35 e 36 d.lgs. 9 luglio 1997 n. 241, ai fini degli studi di settore, costituisce un mezzo fraudolento, idoneo ad ostacolare l'accertamento e ad indurre l'amministrazione finanziaria in errore, tale da integrare il concorso del professionista nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (Sez. 3, n. 19672 del 13/03/2019, Cartechini, Rv. 275998).

La pena edittale di questo illecito, per effetto della riforma del 2019, è passata dalla reclusione da un anno e sei mesi a sei anni alla reclusione da tre a otto anni.

L'art. 39, comma 1, lett. q), del medesimo d.l., poi, ha previsto anche per questo reato la confisca allargata, ma solo quando l'imposta evasa è superiore a euro 100.000.

L'art. 39, comma 1, lett. q-*bis*, inoltre, ha esteso la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000 anche al delitto di dichiarazione fraudolenta in esame.

4. La riforma del delitto di dichiarazione infedele (art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000).

4.1. L'art. 39, comma 1, lett. d), e), f) e g), d.l. n. 124 del 2019, conv. in legge n. 157 del 2019, ha modificato sotto diversi aspetti l'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000 che incrimina il delitto di dichiarazione infedele.

Questa fattispecie, già ampiamente modificata anche dalla riforma del d.lgs. n. 158 del 2015, com'è noto, si applica in via residuale rispetto ai delitti di dichiarazione fraudolenta di cui agli art. 2 e 3 d.lgs. n. 74 del 2000, punendo chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 150.000 euro (fino al 2015 la soglia era fissata a 50.000 euro);

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a 3 milioni di euro (fino al 2015 la soglia del valore degli elementi attivi sottratti all'imposizione era di 2 milioni).

Il delitto di dichiarazione infedele integra un reato istantaneo che si perfeziona al momento della presentazione della dichiarazione annuale, non rilevando l'eventuale presentazione di una successiva dichiarazione integrativa (Sez. 3, n. 23810 del 8/04/2019, Versaci, Rv. 275993). Il carattere residuale del reato esclude il concorso con il delitto di frode fiscale, previsto dall'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, quando la condotta materiale abbia ad oggetto la medesima dichiarazione, mentre non opera nel caso in cui siano contestate condotte diverse, una per le omissioni di elementi attivi del reddito e l'altra per elementi passivi inesistenti (Sez. 3, n. 41260 del 17/01/2018, S., Rv. 274068).

In giurisprudenza è stato chiarito che il reato di dichiarazione infedele è integrato, dopo le modifiche introdotte dal d.lgs. n. 158 del 2015, dalle condotte di

annotazione di componenti positivi del reddito in misura inferiore a quella reale (con superamento della soglia di evasione di imposta), di indebita riduzione dell'imponibile con l'indicazione di costi inesistenti (e non più fittizi), e di sotto-fatturazione; non assume peraltro rilievo, nella valutazione sulla divergenza dei valori indicati, la mera violazione dei criteri di competenza e di inerenza di ricavi e di costi oggettivamente esistenti (Sez. 3, n. 30686 del 22/03/2017, Giannotte, Rv. 270294).

4.2. L'art. 39, comma 1, lett. d), del d.l. n. 124 del 2019, conv. in legge n. 157 del 2019, ha:

- **innalzato la pena edittale**, fissando la cornice compresa tra due anni di reclusione e quattro anni e sei mesi di reclusione;

- **abbassato le soglie di punibilità** del reato intervenendo tanto sul valore dell'imposta evasa (da 150 mila a 100 mila euro) quanto su quello degli elementi attivi sottratti a imposizione (da 3 a 2 milioni di euro); la soglia dei 2 milioni di euro era già prevista dall'originaria formulazione del d.lgs. n. 74 del 2000, in vigore fino alla riforma del 2015.

Per il reato di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000, invece, non è stata prevista l'applicazione della confisca "allargata".

4.3. La riforma del 2015 ha aggiunto all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000 due ulteriori commi.

In particolare, secondo l'art. 4, comma 1-*bis*, d.lgs. n. 74 del 2000, ai fini della configurabilità del reato, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

Secondo l'art. 4, comma 1-*ter*, d.lgs. n. 74 del 2000, inoltre, fuori dei casi di cui al comma 1-*bis*, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dallo stesso art. 4, comma 1, lett. a) e b).

L'art. 39, comma 1, lett. g), d.l. n. 124 del 2019 ha modificato quest'ultima disposizione che esclude la punibilità quando le valutazioni differiscono in misura

inferiore al 10% da quelle corrette. **L'esclusione di punibilità rimane solo quando le valutazioni complessivamente considerate** (e non singolarmente considerate) **differiscono da quelle corrette in misura inferiore al 10%** da quelle corrette.

5. Le modifiche al delitto di omessa dichiarazione (art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000).

L'art. 39, comma 1, lett. h) ed i), d.l. n. 124 del 2019, conv. in legge n. 157 del 2019, è intervenuto sul delitto di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000.

Questa fattispecie – anch'essa modificata nel 2015 - punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore a euro 50.000.

Il reato in esame, inoltre, è configurabile anche per il sostituto d'imposta che omette la dichiarazione quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a euro 50.000.

Non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto (art. 5, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000). Secondo la giurisprudenza, pertanto, il momento consumativo del delitto di omessa dichiarazione va fissato alla scadenza del termine dilatorio di novanta giorni concesso al contribuente per presentare la dichiarazione dei redditi successivamente alla scadenza del termine ordinario (Sez. 3, n. 36387 del 12/06/2019, Litardi, Rv. 276884). A tale momento di consumazione va fatto riferimento ai fini dell'individuazione della soglia di punibilità, che è stata modificata nel 2011 e nel 2015 (Sez. 3, n. 19647 del 20/02/2019, li Muli, Rv. 275747).

Con la riforma introdotta dal d.l. n. 124 del 2019 sono state innalzate le pene per l'omessa dichiarazione del contribuente e per l'omissione del sostituto d'imposta. La forbice edittale è stata fissata tra 2 e 5 anni di reclusione.

6. Le modifiche al delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000).

6.1. Con l'art. 39, comma 1, lett. l) e m), d.l. n. 124 del 2019, conv. in legge n. 157 del 2019, è stato modificato il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000, che punisce chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o

sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Con riferimento alla configurabilità di questo illecito, di recente, è stato ribadito che non è necessario, sotto il profilo soggettivo, che il fine di favorire l'evasione fiscale di terzi attraverso l'utilizzo delle fatture emesse sia esclusivo, essendo integrato anche quando la condotta sia commessa per conseguire anche un concorrente profitto personale (Sez. 3, n. 39316 del 24/05/2019, Tosi, Rv. 277162), così come è stato ribadito che la disposizione prevista dall'art. 9 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che, al fine di evitare che la medesima condotta sostanziale sia punita due volte, esclude la configurabilità del concorso di chi emette la fattura per operazioni inesistenti nel reato di chi se ne avvale e viceversa, non impedisce il concorso nell'emissione della fattura, secondo le regole ordinarie dell'art. 110 cod. pen., di soggetti diversi dall'utilizzatore (Sez. 3, n. 51468 del 18/06/2018, Mori, Rv. 274208).

Il delitto in esame, inoltre, è reato istantaneo che si consuma nel momento di emissione della fattura ovvero, ove si abbiano plurimi episodi nel medesimo periodo di imposta, nel momento di emissione dell'ultima di esse, non essendo richiesto che il documento pervenga al destinatario, né che quest'ultimo lo utilizzi (Sez. 3, n. 47459 del 05/07/2018, Melpignano, Rv. 274865).

6.2. Anche in questo caso, con il d.l. n. 124 del 2019 **la pena è stata aumentata**, analogamente a quanto fatto per il parallelo delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. La cornice edittale è adesso fissata da 4 a 8 anni di reclusione.

Nell'art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000, poi, è stato inserito **un comma 2-*bis* che prevede un'attenuante** e che, quindi, fissa una pena più bassa, corrispondente a quella previgente (ovvero reclusione da un anno e sei mesi a 6 anni), quando l'importo indicato nelle fatture o nei documenti e relativo ad operazioni inesistenti è inferiore, per il periodo d'imposta considerato, ad euro 100.000.

6.3. L'art. 39, comma 1, lett. q), poi, ha esteso l'istituto della confisca allargata anche a questo reato, ma solo quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro 200.000. Dunque, mentre per l'applicazione della pena più grave è sufficiente che gli elementi passivi fittizi ammontino a 100 mila euro, per l'applicazione della confisca allargata tale importo deve essere raddoppiato.

7. La modifica al delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d. lgs. n. 74 del 2000).

L'art. 39, comma 1, lett. n), d.l. n. 124 del 2019, conv. in legge n. 157 del 2019, ha innalzato **la pena detentiva per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000,** portando il minimo edittale da un anno e sei mesi a 3 anni e il massimo edittale da 6 a 7 anni.

Questa fattispecie si applica in via residuale, ove non ricorra un più grave reato, e punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

Non è stata prevista l'applicazione, nel caso in cui sia compiuto questo delitto, dell'istituto della confisca allargata; la commissione del delitto, invece, può dar luogo a responsabilità amministrativa dell'ente (con una sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote).

8. L'estensione della confisca "in casi particolari" ai reati tributari.

8.1. L'istituto della confisca, come è noto, ha fatto il suo ingresso nel diritto penale tributario con la previsione contenuta nell'art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge finanziaria per il 2008), la quale, nel rinviare all'art. 322-*ter* cod. pen. (contenente una disciplina speciale di confisca applicabile ad alcuni reati contro la pubblica amministrazione), ne consentiva l'applicazione in caso di condanna per fattispecie delittuose tassativamente individuate in grado di ledere, tramite il conseguimento di un prezzo[1] o di un profitto, l'interesse dello Stato alla percezione del *quantum* dovuto[2].

In occasione della revisione del sistema sanzionatorio tributario, intervenuta con il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, la disposizione citata è stata inserita all'interno del d.lgs. n. 74 del 2000, all'art. 12-*bis*, intitolato proprio "*Confisca*"[3]. Nel riproporre il contenuto della precedente disposizione, la nuova previsione normativa non fa più rinvio all'art. 322-*ter* cod. pen., ma dispone che, nel caso di condanna o

---

[1] E' appena il caso di precisare che, in ambito penale – tributario, il conseguimento di un prezzo è configurabile in casi limitati come, ad esempio, per il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

[2] L'obbligo di confisca era circoscritto al caso di condanna per i reati di dichiarazione fraudolenta, infedele o omessa ex artt. 2, 3, 4 e 5, emissione di fatture per operazioni inesistenti ex art. 8, omesso versamento di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte ai sensi dell'art. 11 del d.lgs. 74/2000.

[3] In giurisprudenza è stata riconosciuta la continuità normativa della nuova disposizione rispetto alla precedente (cfr. Sez. 3, n. 50338 del 22/09/2016, P.G. in proc. Lombardo, Rv. 268386).

di applicazione della pena su richiesta delle parti ex art. 444 cod. proc. pen., è sempre ordinata la confisca dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo, salvo il caso che appartengano a persona estranea al reato (c.d. confisca diretta); nel caso in cui non sia possibile procedere alla confisca "diretta", invece, si deve ordinare la confisca dei beni, nella disponibilità del reo, per un "*valore corrispondente a tale prezzo o profitto*" (c.d. confisca per equivalente o di "valore").

8.2. L'art. 39, comma 1, lett. q), del d.l. n. 124 del 2019 ha inserito nel d.lgs. n. 74 del 2000 **l'art. 12-*ter***, in forza del quale **è consentita anche la confisca "in casi particolari"** o **"allargata"**.

Secondo questa nuova disposizione, **in caso di condanna o di applicazione della pena per alcuni delitti** in materia di imposte sui redditi e IVA, si applica l'istituto di cui all'art. 240-*bis* cod. pen., con la **confisca di denaro, beni o altre utilità di cui il condannato non possa giustificare la provenienza** e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito.

I reati "presupposto" della confisca sono:

- **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000), quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a 200.000 euro;

- **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** (art. 3 d.lgs. n. 74/2000), quando l'imposta evasa è superiore a 100.000 euro;

- **emissione di fatture per operazioni inesistenti** (art. 8 d.lgs. n. 74/2000) quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture è superiore a 200.000 euro;

- **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte** di cui all'art. 11, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, quando l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore ad euro centomila;

- **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte** di cui all'art. 11, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, quando l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila[4].

Il catalogo dei reati che permettono la confisca, evidentemente, è da ritenersi tassativo.

---

[4] In reazione al reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, secondo l'indirizzo giurisprudenziale che appare consolidato,

Ove sussistano gli estremi di una di tali fattispecie, è possibile ricorrere alla confisca allargata, sempre che ne ricorrano i presupposti normativi (titolarità o disponibilità del bene a qualsiasi titolo; valore sproporzionato rispetto al reddito dichiarato o alla propria attività economica).

8.3. Appare opportuno rimarcare brevemente che, come evidenziato dalla Corte di cassazione in una fondamentale pronuncia delle Sezioni unite, la confisca "in casi particolari" o "allargata" o, meglio, "per sproporzione", è basata su una fondamentale scelta di politica criminale del legislatore, operata con l'individuare delitti particolarmente allarmanti, idonei a creare una accumulazione economica, a sua volta possibile strumento di ulteriori delitti» (Sez. U, n. 920 del 17/12/2003, dep. 2004, Montella, Rv. 226491). La presunzione di accumulazione illecita è radicata nella capacità di tali delitti, sovente realizzata su base professionale, di procurare ricchezza, al fine di evitare il proliferare di tale ricchezza di provenienza non giustificata nel circuito di realtà economiche a forte influenza criminale. Il d.l. n. 124 del 2019, in buona sostanza, ha ritenuto che anche il compimento degli specifici reati tributari dapprima indicati giustifichi l'applicazione della suddetta presunzione di accumulo illecito di beni.

8.4. L'art. 39, comma 1-*bis*, d.l. n. 124 del 2019 ha stabilito che le disposizioni che estendono la confisca allargata a taluni reati tributari "*si applicano esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto*".

La confisca "allargata", invero, **è qualificata dalla giurisprudenza come una misura di sicurezza** e, come tale, **sottoposta alla disciplina di cui all'art. 200 cod. pen.**, secondo la quale dette misure "*sono regolate dalla legge in vigore al tempo della loro applicazione*"[5]. L'art. 200 cod. pen. privilegia le finalità special-preventive delle misure di sicurezza, permettendo alla misura di fronteggiare le manifestazioni più attuali di pericolosità sociale, a scapito della garanzia dell'irretroattività che presidia, invece, le norme incriminatrici. Anzi si è rilevato che, presupponendo le misure di sicurezza l'accertamento della pericolosità sociale al momento della loro applicazione, l'art. 200 cod. pen. si riferisce a situazioni necessariamente attuali e non pone un problema di efficacia retroattiva delle norme. L'art. 25, comma 3, Cost., del resto, non fa cenno alla necessità di

[5] Cfr., tra le altre, Sez. 2, n. 56374 del 12/10/2018, Di Spirito, Rv. 276299; Sez. 1, n. 44534 del 24/10/2012, Ascone ed altri, Rv. 254698

evitare effetti retroattivi sfavorevoli conseguenti all'applicazione delle misure di sicurezza.

Il tema, in verità, è più complesso, potendo individuarsi diverse situazioni di sfasatura tra la disciplina vigente al momento del fatto e quella esistente al tempo dell'applicazione della misura.

Secondo un orientamento giurisprudenziale, nel caso in cui il fatto non costituisce reato (o quasi reato) al momento della sua realizzazione, infatti, ad esso non potrà conseguire l'applicazione della misura di sicurezza successivamente prevista dal legislatore[6].

Qualora, invece, **il fatto già al momento della sua realizzazione costituisca reato e solo successivamente il legislatore ricolleghi ad esso l'operatività di una misura di sicurezza, l'indirizzo consolidato ritiene che la misura di sicurezza possa ugualmente infliggersi al suo autore**[7].

In particolare, si afferma che, in tema di successione di leggi nel tempo, **il principio di irretroattività della legge penale opera con riguardo alle norme incriminatrici e non anche alle misure di sicurezza**[8]. Dette misure, dunque, sono soggette alla regola "*tempus regit actum*". In virtù del combinato disposto degli artt. 199 e 200 cod. pen. e dei principi affermati dall'art. 25 Cost., pertanto, deve escludersi che in tema di applicazione delle misure di sicurezza operi il principio di irretroattività della legge di cui all'art. 2 cod. pen., sicché le misure predette sono applicabili anche ai reati commessi nel tempo in cui non erano legislativamente previste ovvero erano diversamente disciplinate quanto a tipo, qualità e durata[9].

Orbene, la norma dapprima citata del d.l. n. 124 del 2019 è intervenuta su questo profilo, stabilendo che la confisca "allargata" possa essere applicata solo **in relazione "*alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione* del presente decreto"**, così escludendo l'applicazione dell'indirizzo giurisprudenziale illustrato.

Anche se i reati "presupposto" della misura erano già previsti dalla legge prima della estensione ad essi della misura e nonostante il tenore dell'art. 200 cod.

---

[6] Sez. 1, n. 13039 del 11/03/2005, Santonocito ed altro, Rv. 231598; Sez. 6, n. 3391 del 29/09/1995, Trischitta, Rv. 203314; 9269/2006

[7] Sez. 1, n. 13039 del 11/03/2005, Santonocito ed altro, cit.; Sez. 1, n. 9269 del 01/03/2006, Colombari, Rv. 233586; Sez. 1, n. 3717 del 19/05/1999, P.G. in proc.Musliu, Rv. 213941.

[8] Sez. 3, n. 14598 del 20/02/2018, PG in proc. G., Rv. 273162; Sez. 4, n. 9986 del 27/01/2009, P.G. in proc. Favè, Rv. 243297; Sez. 4, n. 38179 del 03/04/2009, Mensieri, Rv. 245307.

[9] Sez. 2, n. 3655 del 03/10/1996, dep. 1997, Sibilia, Rv. 207140. E' appena il caso, infine, di segnalare che, secondo la giurisprudenza, deve escludersi l'applicazione retroattiva della confisca per equivalente, per il suo carattere eminentemente sanzionatorio (Sez. 3, n. 15745 del 14/12/2018, dep. 2019, PG in proc. Lai Saifang, Rv. 275957; Sez. 6, n. 10598 del 30/01/2018, Cristaudo, Rv. 272720).

pen., pertanto, la confisca "allargata" non potrà essere disposta nel caso in cui le condotte incriminate siano state tenute prima della entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge.

La norma in esame, invece, non pare incidere su un altro orientamento giurisprudenziale consolidato. Si allude all'indirizzo secondo cui **la confisca può essere disposta anche in relazione a beni acquisiti in epoca anteriore all'entrata in vigore delle disposizioni che l'hanno istituita o che l'hanno estesa**, in quanto il principio di irretroattività opera solo con riguardo alle confische aventi natura sanzionatoria e non anche in relazione alla confisca in questione, da ricomprendere tra le misure di sicurezza[10].

8.5. Per mera completezza appare opportuno segnalare, inoltre, che la nuova norma, con riferimento al reato di sottrazione fraudolenta al pagamento dell'imposte, fa riferimento ad una soglia di "evasione" che rende ammissibile il ricorso alla confisca per sproporzione, la quale è costituita dalla somma di imposta non versata, sanzioni e interessi evasi. In questo modo, evoca l'indirizzo giurisprudenziale secondo cui il profitto del reato tributario è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito per effetto della consumazione del reato e, dunque, può consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, degli interessi e delle sanzioni dovute a seguito dell'accertamento del debito tributario (Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013, Adami e altro, Rv. 255036). Tale principio, invero, è stato affermato proprio in relazione alla peculiare figura delittuosa in esame[11], che mira a rendere infruttuosa la procedura di riscossione, comportando per l'agente un "risparmio di spesa" che attiene non alla sola voce principale del debito erariale, ma concerne tutti gli accessori esigibili dal fisco; di conseguenza, in relazione a tale delitto, 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

---

[10] Sez. 2, n. 56374 del 12/10/2018, Di Spirito, Rv. 276299; Sez. 6, n. 10887 del 11/10/2012, dep. 2013, Alfiero, Rv. 254786.

[11] La prima affermazione in ordine alla confiscabilità anche dell'importo corrispondente alle sanzioni è stata infatti operata, in fattispecie riconducibile appunto al reato di sottrazione fraudolenta, da Sez. 5, n. 1843 del 10/11/2011, dep. 2012, Mazzieri, Rv. 253480. In tale occasione la Corte ha chiarito, in motivazione, che, una volta maturati interessi e sanzioni, «l'attività distrattiva dei beni, finalizzata a rendere infruttuosa la procedura di riscossione, comportava un "risparmio di spesa" che atteneva non più alla sola voce principale del debito erariale, ma concerneva tutti gli accessori a quel tempo esigibili dal fisco» ed aggiungeva, significativamente : «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».

finalizzata ad evitarne complessivamente il pagamento[12]. In questo specifico caso, pertanto, il profitto corrisponde al valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'amministrazione finanziaria per l'Erario[13], dovendo essere parametrato anche alle già calcolate sanzioni volendo il contribuente sottrarsi appunto anche ad esse[14].

La giurisprudenza ha successivamente chiarito che **questo principio non può essere esteso alla determinazione del profitto dei reati fiscali dichiarativi** ovvero **di omesso versamento delle imposte**. In questi casi, il profitto è rappresentato dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, che non può avere ad oggetto le sanzioni dovute a seguito dell'accertamento del debito, le quali rappresentano, invece, il costo del reato stesso, derivante dalla sua commissione (Sez. 3, n. 28047 del 20/01/2017, Giani e altro, Rv. 270429). Con riferimento ai reati dichiarativi, caratterizzati dalla evasione di imposta, in particolare, «**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» (Sez. 3, n. 28047 del 20/01/2017 - dep. 07/06/2017, Giani e altro, cit.). 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» (Sez. 3, n. 17535 del 6/02/2019, Antonelli, Rv. 275445).

Sul tema della determinazione del profitto del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, la giurisprudenza di legittimità ha poi compiuto una ulteriore precisazione.

---

[12] Sez. 5, n. 1843 del 10/11/2011, dep. 17/01/2012, Mazzieri, Rv. 253480.
[13] vedi Sez. 3, n. 40534 del 6/05/2015, Trust e altro, Rv.265036; Sez. 3, n. 10214 del 22/01/2015, Chiarolanza e altri, Rv. 262754
[14] Anche la pronuncia di Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, Rv. 258646, ha chiaramente ed esplicitamente reiterato in parte motiva il principio sempre con riferimento al reato di cui all'art. 11 cit.

E' stato affermato, infatti, che **il profitto di tale reato**, piuttosto che consistere nell'importo delle imposte non pagate, debba essere individuato nell'**entità della riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio** del soggetto obbligato e, quindi, nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase costituenti oggetto delle condotte artificiose considerate dalla norma (Sez. 3, n. 10214 del 22/01/2015, Chiarolanza ed altri, Rv. 262754; Sez. 3, n. 40534 del 06/05/2015, Trust e altro, Rv. 265036)[15].

Se si fa, dunque, riferimento a tale indirizzo, deve ritenersi che il nuovo art. 12-*ter* d.lgs. n. 74 del 2000, prevedendo, in relazione al reato di sottrazione fraudolenta al pagamento dell'imposte, la confisca "per sproporzione" dei beni di cui l'autore del reato abbia la titolarità o la disponibilità anche per interposta persona, a qualsiasi titolo, di valore sproporzionato rispetto al reddito dichiarato o alla propria attività economica, abbia adottato un criterio applicativo, ovvero quello della soglia di "evasione" parametrata sulla somma di imposta non versata, sanzioni e interessi evasi, sganciato dal profitto conseguito per effetto del reato e da riferirsi invece, come appena ricordato, all'entità della riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio (e che è suscettibile appunto di confisca "diretta" o per equivalente" ex art. 12-*bis*, comma 1 e 2, d.lgs. n. 74 del 2000).

8.6. Va infine rilevato che l'art. 12-*bis*, comma 2, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 prevede che **la confisca, diretta o per equivalente, non opera per la parte del profitto o del prezzo del reato che il contribuente si impegna a versare all'erario** anche in presenza di sequestro.

Questa disposizione va intesa, come chiarito dalla giurisprudenza della Corte, nel senso che, per la parte coperta da tale impegno, la confisca può comunque essere adottata nonostante l'accordo rateale intervenuto, ma non è eseguibile, producendo i suoi effetti solo al verificarsi del mancato pagamento del debito. Al fine di attribuire un significato logicamente plausibile alla norma in esame, infatti, deve ritenersi che la locuzione "non opera" non significhi affatto che la confisca, a fronte dell'accordo rateale intervenuto, non possa essere adottata, quanto piuttosto, e più semplicemente, che la stessa non divenga efficace con

[15] Secondo Sez. 3, n. 3095 del 23/11/2016, dep. 2017, Pugliese ed altri, Rv. 268986, peraltro, 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 (conf. Sez. 3, n. 34798 del 04/06/2009, Bassova, Rv. 244781).

riguardo alla parte "coperta" da tale impegno (Sez. 3, n. 6246 del 11/10/2018, dep. 2019, Budino, Rv. 274856).

La confisca "non operativa", dunque, può essere applicata, ma il provvedimento ablatorio non è eseguibile perché non è (ancora) produttivo di effetti, i quali sono condizionati al verificarsi di un evento futuro ed incerto, costituito dal mancato pagamento del debito. Ciò nonostante, come recita l'art. 12-*bis,* comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, essa deve comunque essere "disposta", diventando efficace, allorquando l'impegno non sia stato rispettato e il versamento "promesso" non si sia verificato.

La norma, inoltre, si riferisce ai soli casi di **obbligo assunto in maniera formale**, tra i quali rientra l'ipotesi di accordo, raggiunto con l'Agenzia delle Entrate, per il pagamento rateale del debito di imposta (Sez. 3, n. 5728 del 14/01/2016, Orsetto, Rv. 266037). Essa si riferisce alle assunzioni d'impegno nei 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) (Sez. 3, n. 28225 del 09/02/2016, Passamonti, Rv. 267334).

Questa disposizione, nell'interpretazione appena ricordata della Corte, si riferisce alla confisca diretta o per equivalente del profitto del reato tributario.

In relazione alla confisca "in casi particolari" o "allargata", di cui al nuovo art. 12 *ter*, introdotto, per i reati tributari in precedenza indicati, dall'art. 39, comma 1, lett. q), del d.l. n. 124 del 2019, conv. in legge n. 157 del 2019, il richiamo della nuova disposizione all'art. 240 *bis* cod. pen. dovrebbe invece apparentemente comportare l'applicazione della regola secondo cui "*in ogni caso il condannato non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale, salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge*". In tale ipotesi, pertanto, l'ablazione parrebbe preclusa solo nel caso di estinzione del debito tributario, non essendo sufficiente l'assunzione, seppur in maniera formale, dell'obbligo di regolarizzare la propria posizione, come, per esempio, nel caso di accordo, raggiunto con l'Agenzia delle Entrate, per il pagamento rateale del debito di imposta. Potrebbe d'altra parte anche dubitarsi che tale specifica regola di legittimazione della "giustificazione della provenienza dei beni", ricollegata a fatti di evasione fiscale, sia effettivamente applicabile anche alla confisca relativa ai reati tributari, il cui presupposto è rappresentato proprio dall'accertamento, con sentenza di condanna o di patteggiamento, degli stessi.

9. L'estensione della causa di non punibilità di cui all'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000.

9.1. L'art. 39, comma 1, lett. q-*bis*), d.l. n. 124 del 2019 ha modificato l'art. 13 d.l. n. 74 del 2000, che consente la non punibilità di alcuni reati tributari a fronte del pagamento del debito tributario.

In particolare, l'art. 13 cit. prevede la non punibilità:

- dei reati di omesso versamento di ritenute (art. 10-*bis*) o di IVA (art. 10-*ter*) e di indebita compensazione (art. 10-*quater*) 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**. A tal fine possono essere applicate le speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie nonché il ravvedimento operoso (comma 1); al riguardo, secondo la giurisprudenza di legittimità, la causa di non punibilità dei reati opera solo a seguito dell'integrale pagamento, anche rateale, dell'importo dovuto a titolo di debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, e non consegue al mero accordo intervenuto tra debitore e amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito e la rimodulazione della sua scadenza (Sez. 3, n. 48375 del 13/07/2018, Preziosi, Rv. 274701);

- dei reati di dichiarazione infedele (art. 4) e omessa dichiarazione (art. 5) 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**, purché il ravvedimento o la presentazione della dichiarazione 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 (comma 2);

- qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, è concesso un termine di 3 mesi per il pagamento del debito residuo; in tal caso, la prescrizione è sospesa (comma 3).

La giurisprudenza escludeva l'applicabilità della causa di non punibilità in esame al reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per il chiaro tenore letterale della norma (Sez. 7, n. 25227 del 10/03/2017, Rocchi ed altro, Rv. 270668). La dichiarazione

fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, del resto, per sua natura, non pare riconducibile al concetto di "errore" o "omissione" tributaria emendabile con un ravvedimento, oltre a presentare un più marcato disvalore penale.

La nuova norma dapprima indicata, modificando l'art. 13, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, ha aggiunto - tra i reati che si estinguono con l'integrale pagamento del debito tributario prima che l'interessato abbia notizia dell'apertura del procedimento a suo carico – quello di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000) e quello di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** (art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000).

9.2. La riforma appena descritta pare influire anche sul profilo dell'accesso al patteggiamento.

L'art. 13-*bis*, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, invero, prevede che "*per i delitti di cui al presente decreto* (al d.lgs. n. 74 del 2000) *l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1* (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), *nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2*". La norma, dunque, fa salva l'applicazione delle ipotesi di cui all'art. 13, commi 1 e 2, del medesimo decreto legislativo.

Orbene, secondo l'orientamento accolto dalla giurisprudenza di legittimità, l'estinzione dei debiti tributari mediante integrale pagamento, da effettuarsi prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto per accedere al patteggiamento ai sensi dell'art. 13-*bis* d.lgs. n. 74/2000, in quanto l'art. 13, comma 1, del medesimo d.lgs. configura tale comportamento come causa di non punibilità dei delitti ex artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* del medesimo decreto e il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili (Sez, 3, n. 38684 del 12/04/2018, P.G. in proc. Incerti, Rv. 273607). «A conclusioni analoghe deve pervenirsi anche con riferimento ai delitti di cui agli art. 4 e 5 del d. lgs. n. 74 del 2000, per i quali parimenti è previsto che il ravvedimento operoso costituisce causa di non punibilità e dunque non può configurare una condizione per accedere al rito alternativo del patteggiamento» (Sez. 3, n. 10800 del 23/11/2018, dep. 2019, PG in proc. Bianconi). «In altri termini, o l'imputato provvede, entro l'apertura del dibattimento, al pagamento del debito 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, in tal modo ottenendo la declaratoria di assoluzione per non punibilità di uno dei reati di cui agli artt. 4, 5, 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater*, ovvero non provvede ad alcun pagamento, restando in tal modo logicamente del tutto impregiudicata la possibilità di richiedere ed ottenere l'applicazione della pena per i medesimi reati» (Sez. 3, n. 48029 del 22/10/2018, dep. 2019, PG in proc. Vitali, *in corso di massimazione*).

Questo indirizzo sarebbe dunque applicabile anche in caso di applicazione della pena per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000) e quello di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000), ora inclusi nel catalogo di cui all'art. 13 cit..

10. L'ampliamento del catalogo dei reati "presupposto" della responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato ex d.lgs. n. 231 del 2001.

10.1. L'art. 39, comma 2, d.l. n. 124 del 2019, conv. in legge n. 157 del 2019, ha introdotto nel d.lgs. n. 231 del 2001 il nuovo art. 25-*quinquiesdecies* in forza del quale alcuni reati tributari comportano la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche e determinano l'applicazione di sanzioni pecuniarie.

Secondo la nuova disposizione:

a) per il delitto di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** previsto dall'art. 2, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000 si applica la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

b) per il delitto di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, previsto dall'art. 2, comma 2-*bis*, d.lgs. n. 74 del 2000, si applica la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

c) per il delitto di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**, previsto dall'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000, si applica la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

d) per il delitto di **emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**, previsto dall'art. 8, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000 si applica la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

Il comma secondo della medesima norma prevede **una circostanza aggravante**: tutte le sanzioni sono aumentate di un terzo se, a seguito del reato tributario, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità (art. 25-*quinquiesdecies*, comma 2, d.lgs. n. 231 del 2001).

Inoltre, agli enti si applicano anche le seguenti sanzioni interdittive previste dall'art. 9, comma 2, lett. c), d) ed e), d.lgs. n. 231 del 2001 :

- il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;

- l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;

- il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Anche per questa disposizione, sebbene contenuta in un decreto legge, **è stata disposta l'efficacia solo dopo la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del decreto-legge n. 124 del 2019** che, come già è stato indicato, è avvenuta il 24 dicembre 2019 (Gazzetta ufficiale n. 301).

10.2. L'art. 39, comma 2, d.l. n. 124 del 2019, dunque, ha stabilito che anche alcuni reati tributari, in presenza delle condizioni appena indicate, costituiscano presupposto per la responsabilità della persona giuridica. In tal modo sono state superate le discussioni dottrinali concernenti le ragioni della mancata inclusione di tali reati nel catalogo degli illeciti penali che determinano la responsabilità disciplinata dal d.lgs. n. 231 del 2001, per lo più ricondotte all'esigenza di evitare la duplicazione delle risposte sanzionatorie agli illeciti tributari.

La giurisprudenza, invero, non aveva mancato di evidenziare i profili di irrazionalità derivanti dalla mancata previsione dei reati tributari fra quelli previsti dal d.lgs. appena indicato. Nella motivazione della sentenza Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, Rv. 258646, in particolare, era stato rilevato « come la stessa logica che ha mosso il legislatore nell'introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti finisca per risultare non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati presupposto nel d.lgs. n. 231 del 2001, considerato che, nel caso degli enti, il rappresentante che ponga in essere la condotta materiale riconducibile a quei reati non può che aver operato proprio nell'interesse ed a vantaggio dell'ente medesimo», ma era stato anche aggiunto che «tale irrazionalità non è peraltro suscettibile di essere rimossa sollevando una questione di legittimità costituzionale, alla luce della costante giurisprudenza costituzionale secondo la quale il secondo comma dell'art. 25 Cost. deve ritenersi

ostativo all'adozione di una pronuncia additiva che comporti effetti costitutivi o peggiorativi della responsabilità penale, trattandosi di interventi riservati in via esclusiva alla discrezionalità del legislatore».

Nella sentenza delle Sezioni Unite Gubert, più specificamente, era stato segnalato come la mancata previsione dei reati tributari tra gli illeciti presupposto della responsabilità delle persone giuridiche, escludendo l'applicazione della confisca per equivalente ex d.lgs. n. 231 del 2001, depotenziasse la portata di tale misure sanzionatoria in quanto « ... è possibile, attraverso l'intestazione alla persona giuridica di beni non direttamente riconducibili al profitto di reato, sottrarre tali beni alla confisca per equivalente, vanificando o rendendo più difficile la possibilità di recupero di beni pari all'ammontare del profitto di reato, ove lo stesso sia stato occultato e non vi sia disponibilità di beni in capo agli autori del reato».

Il legislatore, con il d.l. n. 124 del 2019, ha inciso su questo aspetto, prevedendo per i reati tributari indicati l'applicazione delle sanzioni pecuniarie indicate, di quelle interdittive di cui all'art. 9, comma 2, lett. c), d) ed e), d.lgs. n. 231 del 2001; di conseguenza è stata resa possibile, ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 231 del 2001, l'applicazione della confisca "diretta" o "per equivalente" del prezzo o del profitto del reato ("*Nei confronti dell'ente è sempre disposta, con la sentenza di condanna, la confisca del prezzo o del profitto del reato ... Quando non è possibile eseguire la confisca a norma del comma 1, la stessa può avere ad oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato*").

Nella Relazione illustrativa al d.l. n.124 del 2019, su questo punto della riforma in esame, si legge che «Con l'introduzione della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche per i più gravi reati tributari commessi nel loro interesse o a vantaggio delle medesime, **si inizia a colmare un vuoto di tutela degli interessi erariali** che, pur giustificato da ampi settori della dottrina con la necessità di evitare duplicazioni sanzionatorie, non può più ritenersi giustificabile sia alla luce della più recente normativa eurounitaria, sia in ragione delle distorsioni e delle incertezze che tale lacuna aveva contribuito a generare nella pratica giurisprudenziale».

10.3. L'introduzione dell'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231 del 2001, in particolare, pare rispondere anche alle richieste provenienti dall'Unione Europea, concernenti la tutela degli interessi finanziari dell'Unione mediante, tra l'altro, l'inclusione dei reati tributari nella disciplina della responsabilità degli enti.

Al riguardo, va segnalato che la legge 4 ottobre 2019, n. 117, recante "*Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea - Legge di delegazione europea 2018*", al riguardo, all'art. 3, comma 1, lett. e), ha delegato il Governo al recepimento della Direttiva (UE) 2017/1371 (c.d. Direttiva PIF), concernente la lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale. Il Governo è stato delegato ad introdurre norme per "*integrare le disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, recante disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, prevedendo espressamente la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea e che non sono già compresi nelle disposizioni del medesimo decreto legislativo*".

L'art. 39, comma 2, d.l. n. 124 del 2019, pertanto, sembra costituire l'esito di una evoluzione normativa cui ha contribuito anche la direttiva unionale indicata.

10.4. Il catalogo dei reati tributari presupposto della responsabilità delle persone giuridiche è tassativo, non essendo possibile un'interpretazione estensiva dell'art. 25-*quinquiesdecies* d.lgs. n. 231 del 2001 volta a estenderne il perimetro applicativo.

E' stata prevista l'applicazione delle sanzioni interdittive di cui all'art. 9, comma 2, lett. c), d) ed e), d.lgs. n. 231 del 2001. Tali sanzioni, ai sensi dell'art. 13 d.lgs. n. 231 del 2001, si applicano soltanto ai reati per i quali sono espressamente previste.

Le sanzioni interdittive, come è noto, possono essere applicate anche in via cautelare ex art. 45 d.lgs. n. 231 del 2001.

E' appena il caso di aggiungere che, a seguito della riforma in esame, **le persone giuridiche che adottano un modello organizzativo ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001 devono aggiornarne i contenuti**, al fine di implementare efficaci sistemi di gestione del rischio fiscale ed evitare la relativa sanzione. Al riguardo, secondo la giurisprudenza di legittimità, compete al giudice di merito, investito da specifica deduzione, accertare preliminarmente l'esistenza di un modello organizzativo e di gestione conforme alle norme nonché la sua efficace attuazione o meno nell'ottica prevenzionale, prima della commissione del fatto (Sez. 4, n. 43656 del 24/09/2019, Compagnia progetti e costruzioni S.r.l., in via di mass.). Non è idoneo ad esimere l'ente dalla responsabilità da reato, inoltre, il modello organizzativo che preveda un organismo di vigilanza non provvisto di autonomi ed effettivi poteri di controllo e che risulti sottoposto alle dirette

dipendenze del soggetto controllato (Sez. 2, n. 52316 del 27/09/2016, Riva ed altri, Rv. 268964).

10.5. Un profilo particolarmente rilevante derivante dall'introduzione dell'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231 del 2001, invero, riguarda l'**applicazione della confisca, "diretta" e "per equivalente", ex art. 19 del medesimo d.lgs. del profitto del delitto tributario** che confluisce nelle casse dell'ente a favore del quale è stato commesso il reato.

E' noto che la giurisprudenza ha superato l'ostacolo rappresentato dalla mancata inclusione dei reati tributari tra quelli che sono presupposto della responsabilità della persona giuridica, affermando che «è legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla **confisca diretta del profitto rimasto nella disponibilità di una persona giuridica**, derivante dal reato tributario commesso dal suo legale rappresentante, non potendo considerarsi l'ente una persona estranea al detto reato» (Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, Rv. 258647). Secondo questa impostazione giurisprudenziale, infatti, «la confisca del profitto di reato è possibile anche nei confronti di una persona giuridica per i reati commessi dal legale rappresentante o da altro organo della persona giuridica, quando il profitto sia rimasto nella disponibilità della stessa» (Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, cit.).

Al contrario, la stessa sentenza delle Sezioni Unite ha statuito che non è mai ammessa la confisca per equivalente nei confronti della persona giuridica per la violazione fiscale commessa dal legale rappresentante, proprio perché i reati tributari esulavano da quelli "presupposto" della responsabilità dell'ente salvo il caso in cui la persona giuridica sia un mero schermo attraverso il quale il reo agisca come effettivo titolare dei beni (Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, Rv. 258646).

All'indirizzo illustrato, sempre nella prospettiva di ampliare l'area operativa della confisca cd. "diretta", si affianca l'orientamento secondo cui, **nel caso in cui il profitto o il prezzo del reato sia rappresentato da una somma di denaro, questa si confonde con le altre disponibilità economiche dell'autore del fatto**, perdendo qualsiasi autonomia quanto alla sua identificabilità fisica. Si afferma, in particolare, che non avrebbe alcun significato, né sul piano economico, né su quello giuridico, accertare se la massa monetaria percepita quale profitto o prezzo dell'illecito sia stata spesa, occultata o investita, perché ciò che conta è che le disponibilità monetarie del percipiente si siano accresciute di quella somma. **La confisca del prezzo o del profitto del reato rappresentato da denaro,**

pertanto, **è sempre "diretta"**, ovunque e presso chiunque sia custodita nell'interesse del reo (Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, Rv. 258647, secondo cui «Deve essere tenuto ben presente che la confisca del profitto, quando si tratta di denaro o di beni fungibili, non è confisca per equivalente, ma confisca diretta»). Pertanto, «qualora il prezzo o il profitto c.d. accrescitivo derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca delle somme depositate su conto corrente bancario, di cui il soggetto abbia la disponibilità, deve essere qualificata come confisca diretta e, in considerazione della natura del bene, non necessita della prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della ablazione e il reato» (Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264437).

La giurisprudenza, dunque, ha valorizzato la natura di bene fungibile del denaro, ricavandone che, ai fini della confisca "diretta" del profitto e per individuare il necessario nesso di pertinenzialità con l'illecito, non si possa pretendere l'identità fisica delle somme rinvenute sul conto corrente, nel senso che, per la legittimità dell'ablazione, si debba trattare proprio del denaro derivante dal reato. Il denaro che perviene su un conto corrente, infatti, si confonde immediatamente con le altre disponibilità economiche dell'autore del reato, perdendo ogni autonomia e divenendo un'appartenenza del reo. Ciò non impedisce la confisca "diretta" perché, a tale fine, conta solo che il patrimonio del reo sia stato accresciuto di un importo pari al profitto.

Da questa conclusione è stata tratta un'importante conseguenza: in considerazione della natura del bene oggetto del provvedimento, per adottare la confisca cd. "diretta" del denaro, **non è necessaria la prova del nesso di derivazione tra la somma materialmente oggetto del provvedimento ablatorio e il reato** (Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264437).

Anzi, secondo l'indirizzo consolidato della giurisprudenza, solo nelle ipotesi in cui è impossibile la confisca diretta del denaro, si può porre la necessità di procedere alla confisca degli altri beni di cui disponga l'imputato per un valore corrispondente a quello del prezzo o del profitto del reato (Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, Rv. 258647).

10.6. La portata dell'orientamento appena illustrato, invero, è stata contenuta dalla giurisprudenza più recente che, pur affermando di fare salvi i principi espressi dalle Sezioni unite Gubert e Lucci, ha delineato alcuni limiti alla latitudine del principio secondo cui la confisca del profitto rappresentato da denaro è sempre diretta.

Secondo questa impostazione, infatti, nonostante la natura fungibile del denaro, **deve ritenersi preclusa la confisca diretta delle somme depositate su conto corrente bancario del reo, qualora sia stata raggiunta la prova che le stesse non derivino dal reato**, non costituendo, in tale caso, profitto dell'illecito. E' illegittima, pertanto, l'apprensione diretta delle somme di denaro entrate nel patrimonio del reo in base ad un titolo lecito ovvero in relazione ad un credito sorto dopo la commissione del reato, che non risultino allo stesso collegate, neppure indirettamente (Sez. 6, n. 6816 del 29/01/2019, Sena, Rv. 275048; Sez. 3, n. 41104 del 12/07/2018, Vincenzini, Rv. 274307; Sez. 3, n. 8995 del 30/10/2017, dep. 2018, P.M. in proc. Barletta e altro, Rv. 272353).

In altri termini, «... **il tema si sposta sul terreno della prova** posto che il ... ricorrente ha l'onere di allegare circostanze da cui desumere che l'accrescimento del conto è frutto di rimesse successive alla commissione del reato e con questo non collegabili» (Sez. 3, n. 41104 del 12/07/2018, Vincenzini, cit.).

A tale proposito, un dato rilevante è rappresentato dalla considerazione del momento in cui il denaro è confluito sul conto, che va confrontato con l'epoca di consumazione dell'illecito penale che ha generato il profitto.

E' il caso, ad esempio, **in tema di confisca del profitto dei reati tributari**, delle somme corrispondenti a rimesse effettuate da terzi dopo la scadenza del termine per il versamento delle imposte dovute. Nell'ipotesi di reati tributari, infatti, **integra il profitto del reato il solo saldo attivo esistente sul conto corrente al momento della scadenza del termine previsto per adempiere l'obbligazione fiscale**. Tale importo equivale al "risparmio di spesa" determinato dal mancato versamento e può ritenersi direttamente derivato dal reato. Le somme che fossero state versate sul conto dopo la scadenza del termine dell'obbligazione tributaria non possono essere ritenute il profitto del reato. Rispetto ad esse, difatti, manca qualsivoglia collegamento con l'illecito che possa giustificare la confisca "diretta" o, meglio, può ritenersi raggiunta la prova che non derivino dal reato, proprio perché è dimostrato che sono state versate sul conto in un momento successivo al perfezionamento dell'illecito (Sez. 3, n. 8995 del 30/10/2017, dep. 2018, P.M. in proc. Barletta e altro, cit.; Sez. 3, n. 41104 del 12/07/2018, Vincenzini, cit.).

Seguendo l'indirizzo illustrato, dunque, ai fini della ricostruzione della disciplina applicabile alla confisca del denaro presente sul conto corrente dell'imputato, in particolare in tema di reati tributari, diviene essenziale l'accertamento del **saldo esistente alla data di consumazione del reato**, perché permette di qualificare il provvedimento con il quale è disposta l'apprensione in

termini di confisca "diretta" o "per equivalente" (Sez. 3, n. 6348 del 04/10/2018, dep. 2019, Torelli, Rv. 274859, in una fattispecie in tema di reati tributari in cui, secondo la decisione di legittimità, è mancato qualsiasi accertamento all'entità dei saldi presenti sui conti correnti e sui libretti di deposito oggetto di sequestro alla data di scadenza dell'obbligazione tributaria e, dunque, alla data di consumazione del reato di omesso versamento dell'Iva dovuta).

Nel caso in cui il profitto del reato sia integrato da una somma di denaro, dunque, la confisca diretta può legittimamente avere ad oggetto un importo di pari entità comunque presente nei conti bancari o nei depositi nella disponibilità dell'autore del reato, **purché si tratti di denaro già confluito nel conto corrente o nel deposito bancario al momento della commissione del reato** (a meno che, ovviamente, per il denaro che fosse pervenuto dopo il perfezionamento del reato non sia stata acquisita la prova della derivazione dall'illecito).

Solo in tale ipotesi è possibile ragionevolmente sostenere che il denaro è confiscabile in via diretta come profitto "accrescitivo" delle disponibilità dell'imputato, indipendentemente da ogni verifica in ordine al rapporto di concreta pertinenzialità con il reato.

La relazione di pertinenzialità rispetto al reato, invero, **è ritenuta fittiziamente sussistente – ovvero si presume esistente fino a prova contraria - proprio per effetto della confusione del profitto concretamente conseguito con tutte le altre disponibilità economiche del reo.**

Diversamente argomentando, cioè ammettendo che il vincolo reale possa estendersi anche a importi di denaro accreditati sui conti o nei depositi dell'autore del reato sulla base di crediti lecitamente maturati in epoca successiva al momento della commissione del reato, **si finirebbe per trasformare una confisca "diretta" in una "per equivalente"** (Sez. 6, n. 6816 del 29/01/2019, Sena, cit.).

D'altro canto, «se la finalità della confisca diretta è quella di evitare che chi ha commesso un reato possa beneficiare del profitto che ne è conseguito, bisogna ammettere che tale funzione è assente laddove l'ablazione colpisca somme di denaro entrate nel patrimonio del reo certamente in base ad un titolo lecito ovvero in relazione ad un credito sorto dopo la commissione del reato, e non risulti in alcun modo provato che tali somme siano collegabili, anche indirettamente, all'illecito commesso» (Sez. 6, n. 6816 del 29/01/2019, Sena, cit.).

10.7. A seguito dell'inclusione dei reati tributari nel catalogo degli illeciti penali che possono essere presupposto della responsabilità dell'ente ad opera dell'art. 39 d.l. n. 124 del 2019 si dovrebbe poter procedere alla confisca cd. "diretta" o a quella "per equivalente" del profitto o del prezzo dell'illecito nel patrimonio dell'ente ex art. 19 del d.lgs. n. 231/2001 (nonché al sequestro preventivo di cui all'art. 53 dello stesso decreto prodromico a detta confisca).

Tale innovazione normativa potrebbe comportare un mutamento dei parametri alla base degli indirizzi giurisprudenziali illustrati, nel senso che la confisca "diretta" nel patrimonio dell'ente potrebbe essere fondata su una diversa base normativa, rappresentata proprio dall'art. 19 d.lgs. n. 231 del 2001, piuttosto che sulla descritta argomentazione concernente la mancata estraneità al reato dell'ente nell'interesse o a vantaggio del quale il reato è stato compiuto dall'organo.

Va segnalato inoltre che, secondo l'indirizzo accolto dalla giurisprudenza, nel sistema delineato dal d.lgs. n. 231 del 2001, la confisca, diretta o per equivalente, in quanto sanzione principale e autonoma, è obbligatoria e non oggetto di una scelta discrezionale del giudice (Sez. U, n. 11170 del 25/09/2014, dep. 2015, Uniland S.p.a. ed altro, Rv. 263680).

10.8. E' opportuno evidenziare anche che la commissione di un illecito tributario dotato di rilevanza penale comporta l'irrogazione di una sanzione amministrativa che colpisce il contribuente - persona giuridica, mentre destinataria della sanzione penale è la persona fisica autrice del fatto tipico. Tale situazione escludeva in radice, secondo la giurisprudenza della Corte, che potessero porsi questioni di violazione dell'art. 4, Prot. 7, CEDU, perché i destinatari delle risposte sanzionatorie (amministrativa e penale) erano comunque soggetti differenti (cfr. Sez. F, n. 42897 del 09/08/2018, C., Rv. 273939; Sez. 3, n. 23839 del 07/11/2017, dep. 2018, Passaro, Rv. 273107; Sez. 3, n. 24309 del 19/01/2017, Bernardoni, Rv. 270515; Sez. 3, n. 43809 del 24/10/2014, dep. 2015, Gabbana ed altri, Rv. 265118; Sez. 2, n. 13901 del 25/02/2016, PG in proc. Castiglioni, Rv. 266669).

Con la riforma introdotta dal d.l. n. 124 del 2019, la commissione di un reato tributario comporta l'irrogazione in capo all'ente sia delle sanzioni amministrative già previste ai sensi dell'art. 11 d.lgs. n. 472 del 1997[16], sia di quelle previste dal

[16] Ai sensi dell'art. 11 d.lgs. n. 472 del 1997, intitolato "*Responsabili per la sanzione amministrativa*", "*nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica*

d.lgs. n. 231 del 2001. Di conseguenza si potrebbe determinare una potenziale frizione con il principio del *ne bis in idem*, configurabile qualora, alla luce dei noti criteri elaborati dalla giurisprudenza di Strasburgo (i noti criteri *Engel*), si riconoscesse la natura "sostanzialmente" penale, oltre che delle sanzioni amministrative tributarie, già contemplate in precedenza, anche, oggi, delle misure previste dal d.lgs. n. 231 del 2001.

A tal proposito, sarebbe tuttavia necessario rimeditare l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità secondo cui il sistema normativo introdotto dal d.lgs. n. 231 del 2001, coniugando i tratti dell'ordinamento penale e di quello amministrativo, configura invece un "*tertium genus*" di responsabilità compatibile con i principi costituzionali di responsabilità per fatto proprio e di colpevolezza (Sez. U, n. 38343 del 24/04/2014, Espenhahn e altri, Rv. 261112; più di recente, Sez. 4, n. 43656 del 24/09/2019, Compagnia progetti e costruzioni; Sez. 4, n. 38072 del 9/05/2019, S.M.; Sez. 4, n. 29538 del 28/05/2019, C.M. ed altri)[17].

10.9. Anche nel caso in cui si ritenesse che il medesimo fatto inteso in senso "storico – naturalistico" comporti l'applicazione di un duplice ordine di sanzioni "punitive", solo formalmente amministrative, non sarebbe comunque per ciò solo ravvisabile di per sé la violazione del *ne bis in idem*. Infatti, **occorrerebbe considerare l'evoluzione della giurisprudenza della Corte EDU** scandita dalla sentenza della Grande Camera della Corte di Strasburgo, 15/11/2016, A. e B. c. Norvegia e della giurisprudenza della Grande sezione della Corte di giustizia, nelle tre sentenze coeve del 20 marzo 2018 (rispettivamente in causa C-537/16, *Garlsson Real Estate SA* e altri, in cause C-596/16 e C-597/16, Di Puma e CONSOB, e in causa C-524/15, *Menci*, quest'ultima relativa alla materia tributaria), pronunce richiamate dalla Corte costituzionale 2/03/2018 n. 43.

Alla stregua di tale evoluzione, «il *ne bis in idem* convenzionale cessa di agire quale regola inderogabile conseguente alla sola presa d'atto circa la definitività del primo procedimento, ma viene subordinato a un apprezzamento proprio della discrezionalità giudiziaria in ordine al **nesso che lega i procedimenti**, perché in presenza di una "dose connection" è permesso proseguire

---

nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti".

[17] Si segnala che l'indirizzo illustrato è accolto anche dalla giurisprudenza amministrativa. Si veda, Cons. Stato, Sez. 4, 18/01/2016, n. 143, Fastweb S.p.a. c. Telecom Italia S.p.a.

nel nuovo giudizio ad onta della definizione dell'altro. Inoltre neppure si può continuare a sostenere che il divieto di bis in idem convenzionale ha carattere esclusivamente processuale, giacché criterio eminente per affermare o negare il legame materiale è proprio quello relativo all'entità della sanzione complessivamente irrogata».

Si è così potuto affermare che non sussiste la violazione del "*ne bis in idem*" convenzionale nel caso della irrogazione, per il medesimo fatto per il quale vi sia stata condanna a sanzione penale definitiva, di una sanzione formalmente amministrativa, della quale venga riconosciuta la natura sostanzialmente penale, ai sensi dell'art. 4, Prot. n. 7, CEDU, come interpretato dalla Corte EDU nelle cause "Grande Stevens e altri contro Italia" del 4 marzo 2014, e "*Nykanen* contro Finlandia" del 20 maggio 2014, quando tra il procedimento amministrativo e quello penale **sussista una connessione sostanziale e temporale efficientemente stretta**, tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema sanzionatorio, secondo il criterio dettato dalla suddetta Corte nella decisione "A. e B. contro Norvegia" del 15 novembre 2016 (Sez. 3, n. 5934 del 12/09/2018, dep. 2019, Giannino, Rv. 275833; Sez. 3, n. 6993 del 22/09/2017, dep. 2018, Servello, Rv. 272588).

In questa prospettiva, quindi, potrebbe rendersi necessario valutare di dare maggiore rilievo ai meccanismi di coordinamento tra l'attuale sistema sanzionatorio amministrativo tributario e la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti anche al fine di evitare un eccesso della risposta sanzionatoria in contrapposizione con l'esigenza di promuovere un apparato di tutela che appaia legittimo e giusto[18].

Si tratta di dare attuazione ai principi, peraltro anche recentemente ribaditi dalla Corte costituzionale, secondo i quali **non vi è violazione del *bis in idem*** laddove le due sanzioni perseguano **scopi diversi e complementari**, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta; quando la duplicazione dei procedimenti sia **prevedibile per l'interessato**; quando esista un **coordinamento**, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti; e quando il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della pena, **non risulti eccessivamente afflittivo** per l'interessato, in rapporto alla gravità

[18] La stessa Corte di giustizia, nella sentenza Menci dapprima citata, nondimeno, ha affermato che la disciplina italiana in materia di omesso versamento di IVA, riservando la perseguibilità in sede penale alle sole violazioni superiori a determinate soglie di imposta evasa e attribuendo tra l'altro rilevanza, in sede penale, al volontario pagamento del debito tributario e delle sanzioni amministrative, appare conformata in modo tale da «garantire» – sia pure «con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio» – che «il cumulo di procedimenti e di sanzioni che essa autorizza non eccede quanto è strettamente necessario ai fini della realizzazione dell'obiettivo» di assicurare l'integrale riscossione dell'IVA.

dell'illecito (cfr. Corte cost., 24 ottobre 2019, n. 222, in una fattispecie relativa all'applicazione alla persona fisica tanto della sanzione penale di cui all'art. 10-*ter* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, quanto della sanzione prevista dall'art. 13, comma 1, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471).

A tal proposito, al fine di realizzare il coordinamento tra i procedimenti e in mancanza di specifiche riforme normative, possono essere valorizzate alcune norme che regolano i rapporti tra procedimento amministrativo e procedimento penale in materia tributaria. Si allude, ad esempio,

- all'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, relativo alla causa di non punibilità costituita dalla volontaria estinzione del debito tributario e della sanzione amministrativa;

- alle disposizioni che prevedono obblighi di comunicazione degli illeciti tributari da parte della Guardia di Finanza all'autorità giudiziaria (art. 331 cod. proc. pen.) e, specularmente, da parte dell'autorità giudiziaria alla Guardia di Finanza (art. 36 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, recante «Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi») e all'Agenzia delle entrate (art. 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, recante «Interventi correttivi di finanza pubblica», come modificato dall'art. 1, comma 141, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato»), miranti ad assicurare una sostanziale contestualità dell'avvio dell'accertamento tributario e di quello penale;

- alle disposizioni che consentono forme di circolazione del materiale probatorio raccolto dall'indagine penale all'accertamento tributario e viceversa (art. 63, comma 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, recante «Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto», e art. 33, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e, specularmente, art. 220 delle Norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale).

Il coordinamento tra i giudizi, inoltre, è certamente favorito dagli indirizzi giurisprudenziali relativi all'utilizzabilità del materiale istruttorio raccolto in ciascun procedimento, come elemento di prova e fonte di convincimento da parte del giudice che istruisce l'altro procedimento (*ex plurimis*, Sez. 5 civ., n. 19859 del 14/11/2012; Sez. 5 civ., n. 6918 del 20/03/2013; Sez. 6 civ., (ord.), n. 20255 del 25/7/2019; Sez. 3 civ., (ord.) n. 19521 del 19/07/2019, in relazione alla possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel procedimento penale siano posti dal giudice tributario a base del proprio convincimento; Sez. 5 civ., n. 17258 del 27/06/2019; Sez. 5 civ., n. 10578 del 22/05/2015, relative alla possibilità che la sentenza penale irrevocabile, pur non spiegando efficacia di giudicato, possa essere presa in

considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario; nonché Sez. 3, n. 39358 del 24/09/2008, Schiaccitano, Rv. 241038; Sez. 6, n. 10210 del 24/02/2011, PG in porc. Musumeci, Rv. 249592; Sez. 3, n. 1628 del 28/10/2015, dep. 2016, Campedelli, Rv. 266328; Sez. 3, n. 54379 del 23/10/2018, G., Rv. 274131 relative alla possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel processo tributario facciano ingresso nel processo penale, ex art. 234 o 238-*bis* cod. proc. pen., quali prove valutabili ai sensi degli artt. 187 e 192 cod. proc. pen.).

Redattore: Luigi Giordano

Il vice direttore
Gastone Andreazza

All.:

- testo della legge 19 dicembre 2019, n. 157, Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili. (GU Serie Generale n. 301 del 24/12/2019);

- testo del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili. (GU n.252 del 26-10-2019), comprensivo delle modificazioni apportate dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157.

LEGGE 19 dicembre 2019, n. 157

Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili. (19G00164) (GU n.301 del 24-12-2019)

Entrata in vigore del provvedimento: 25/12/2019

MODIFICAZIONI APPORTATE IN SEDE DI CONVERSIONE AL DECRETO-LEGGE 26 OTTOBRE 2019, N. 124

All'articolo 39:

al comma 1:

la lettera d) e' sostituita dalla seguente: «d) all'articolo 4, comma 1, alinea, le parole: "uno a tre anni" sono sostituite dalle seguenti: "due anni a quattro anni e sei mesi"»;

la lettera g) e' sostituita dalla seguente: «g) all'articolo 4, comma 1-ter, la parola: "singolarmente" e' sostituita dalla seguente: "complessivamente"»;

la lettera h) e' sostituita dalla seguente: «h) all'articolo 5, comma 1, le parole: "un anno e sei mesi a quattro anni" sono sostituite dalle seguenti: "due a cinque anni"»;

la lettera i) e' sostituita dalla seguente: «i) all'articolo 5, comma 1-bis, le parole: "un anno e sei mesi a quattro anni" sono sostituite dalle seguenti: "due a cinque anni"»;

la lettera o) e' soppressa;

la lettera p) e' soppressa;

la lettera q) e' sostituita dalla seguente:

«q) dopo l'articolo 12-bis e' inserito il seguente:

"Art. 12-ter (Casi particolari di confisca).

- 1. Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per i delitti di seguito indicati, si applica l'articolo 240-bis del codice penale quando:

a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi e' superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 2;

b) l'imposta evasa e' superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 3;

c) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti e' superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 8;

d) l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi e' superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1;

e) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi e' superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2"»;

dopo la lettera q) e' aggiunta la seguente:

«q-bis) all'articolo 13, comma 2, dopo le parole: "di cui agli articoli" sono inserite le seguenti: "2, 3,"»;

dopo il comma 1 e' inserito il seguente:

«1-bis. Le disposizioni di cui alla lettera q) del comma 1 del presente articolo si applicano esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto»;

il comma 2 e' sostituito dal seguente:

«2. Dopo l'articolo 25-quaterdecies del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, e' aggiunto il seguente:

"Art. 25-quinquiesdecies (Reati tributari).

- 1. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

a) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

b) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

c) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'articolo 3, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

d) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

e) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

f) per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto dall'articolo 10, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

g) per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'articolo 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

2. Se, in seguito alla commissione dei delitti indicati al comma 1, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entita', la sanzione pecuniaria e' aumentata di un terzo.

3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, si applicano le sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e)"».

DECRETO-LEGGE 26 ottobre 2019, n. 124

Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili. (19G00134) (GU n.252 del 26-10-2019)

Entrata in vigore del provvedimento: 27/10/2019

Decreto-Legge convertito con modificazioni dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157 (in G.U. 24/12/2019, n. 301).

Art. 39

Modifiche della disciplina penale e della responsabilita' amministrativa degli enti

1. Al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 2, comma 1, le parole "un anno e sei mesi a sei" sono sostituite dalle seguenti: "quattro a otto";

b) all'articolo 2, dopo il comma 2 e' aggiunto il seguente: "2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi e' inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.";

c) all'articolo 3, comma 1, alinea, le parole "un anno e sei mesi a sei" sono sostituite dalle seguenti: "tre a otto";

((d) all'articolo 4, comma 1, alinea, le parole: "uno a tre anni" sono sostituite dalle seguenti: "due anni a quattro anni e sei mesi"));

e) all'articolo 4, comma 1 lettera a), la parola "centocinquantamila" e' sostituita dalla seguente: "centomila";

f) all'articolo 4, comma 1 lettera b), la parola "tre" e' sostituita dalla seguente: "due";

((g) all'articolo 4, comma 1-ter, la parola: "singolarmente" e' sostituita dalla seguente: "complessivamente"));

((h) all'articolo 5, comma 1, le parole: "un anno e sei mesi a quattro anni" sono sostituite dalle seguenti: "due a cinque anni"));

((i) all'articolo 5, comma 1-bis, le parole: "un anno e sei mesi a quattro anni" sono sostituite dalle seguenti: "due a cinque anni"));

l) all'articolo 8, comma 1, le parole "un anno e sei mesi a sei" sono sostituite dalle seguenti: "quattro a otto";

m) all'articolo 8, dopo il comma 2 e' aggiunto il seguente:

"2-bis. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, e' inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.";

n) all'articolo 10, le parole "un anno e sei mesi a sei" sono sostituite dalle seguenti: "tre a sette";

o) ((LETTERA SOPPRESSA DALLA L. 19 DICEMBRE 2019, N. 157));

p) ((LETTERA SOPPRESSA DALLA L. 19 DICEMBRE 2019, N. 157));

((q) dopo l'articolo 12-bis e' inserito il seguente:

"Art. 12-ter (Casi particolari di confisca).

- 1. Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per i delitti di seguito indicati, si applica l'articolo 240-bis del codice penale quando:

a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi e' superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 2;

b) l'imposta evasa e' superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 3;

c) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti e' superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 8;

d) l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi e' superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1;

e) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi e' superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2"));

((q-bis) all'articolo 13, comma 2, dopo le parole: "di cui agli articoli" sono inserite le seguenti: "2, 3,")).

((1-bis. Le disposizioni di cui alla lettera q) del comma 1 del presente articolo si applicano esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto)).

((2. Dopo l'articolo 25-quaterdecies del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, e' aggiunto il seguente:

"Art. 25-quinquiesdecies (Reati tributari).

- 1. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

a) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

b) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

c) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'articolo 3, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

d) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

e) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

f) per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto dall'articolo 10, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

g) per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'articolo 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

2. Se, in seguito alla commissione dei delitti indicati al comma 1, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entita', la sanzione pecuniaria e' aumentata di un terzo.

3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, si applicano le sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e)")).

3. Le disposizioni di cui ai commi 1 a 2 hanno efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del presente decreto.