

166 2020



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

Composta da

Fausto Izzo - Presidente -  
Luca Ramacci - Consigliere -  
Antonella Di Stasi - Consigliere -  
Stefano Corbetta - Consigliere -  
Gianni Filippo Reynaud - Relatore -

*ACR*  
Sent. N. sez. *1526*  
CC - 09/10/2019  
R.G.N. 31256/2019

ha pronunciato la seguente

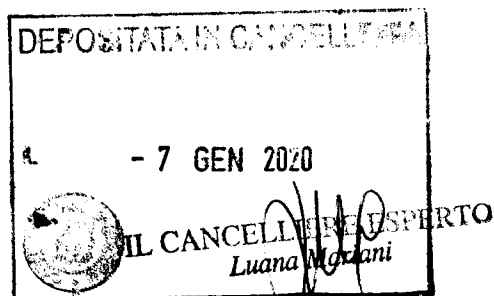
**SENTENZA**

sul ricorso proposto dal  
Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Vicenza  
nel procedimento a carico di

(omissis) , nato a (omissis)

avverso l'ordinanza del 16/07/2019 del Tribunale di Vicenza

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;  
udita la relazione svolta dal consigliere Gianni Filippo Reynaud;  
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Marilia  
Di Nardo, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.



*S*  
*R*

## RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza del 16 luglio 2019, il Tribunale di Vicenza ha respinto l'appello cautelare proposto dal pubblico ministero avverso il provvedimento con cui il g.i.p. aveva rigettato la richiesta di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto connesso al reato di cui all'art. 10 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ipotizzato nei confronti di (omissis) per aver occultato, nel corso di una verifica fiscale condotta dalla Guardia di Finanza e per finalità di evasione, numerose fatture emesse dalla sua ditta individuale negli anni d'imposta 2014, 2015, 2016 e 2017, sì da non rendere possibile la ricostruzione dei redditi e del volume degli affari.

2. Avverso detta ordinanza ha proposto ricorso il pubblico ministero, lamentando, con il primo motivo, l'inosservanza degli artt. 10 e 12 *bis* d.lgs. 74/2000 e dell'art. 240 cod. pen. per essere stato illegittimamente ritenuto che il delitto oggetto d'indagine non consentisse di ravvisare un profitto illecito suscettibile di confisca. Trattandosi di reato di pericolo, il ricorrente sostiene che quando i verificatori, nonostante la condotta di ostacolo posta in essere dall'agente, riescano comunque a ricostruire il reddito e le imposte dovute, sarebbe quantificabile il vantaggio economico della condotta illecita e potrebbe dunque essere sottoposto a confisca, anche per equivalente, il corrispondente profitto.

3. Con il secondo motivo si lamenta vizio di mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione nella parte in cui l'ordinanza impugnata, non correttamente richiamando una decisione di legittimità, ha ritenuto che la condotta punita dall'art. 10 d.lgs. 74/2000 sarebbe di per sé intraducibile in un risultato economico preciso, la cui individuazione dovrebbe invece passare inevitabilmente attraverso la diversa condotta di evasione.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato in relazione al primo motivo, dovendo ritenersi assorbito il secondo.

L'orientamento interpretativo da tempo consolidato in tema di profitto del reato (v., ad es., già Sez. U., n. 1811 del 15/12/1992, dep. 1993, Bissoli) lo reputa identificabile con il vantaggio economico derivante in via diretta ed immediata dalla commissione dell'illecito (Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264436; Sez. U, n. 26654 del 27/03/2008, Fisia Italimpianti Spa e

aa., Rv. 239924; Sez. 2, n. 53650 del 05/10/2016, Maiorano, Rv. 268854). Nel caso in cui il profitto consista in una somma di denaro, se ne è esteso l'ambito sino a ricomprendere i beni acquistati con tale somma, quando l'impiego del denaro sia soggettivamente attribuibile all'autore del reato, trattandosi in tal caso di una mera trasformazione del profitto che non impedisce di riconoscere la sua diretta derivazione dal fatto di reato (Sez. U, n. 10280 del 25/10/2007, dep. 2008, Miragliotta, Rv. 238700, confermata da S.U. Gubert 10561/2014 e da S.U. Lucci 31617/2015 e ripresa, tra le altre, da Sez. 6, n. 11918 del 14/11/2013, dep. 2014, Rossi, Rv. 262613 e Sez. 6, n. 7896 del 15/12/2017, dep. 2018, Zullo, Rv. 272482).

Essendo il profitto costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato, esso può consistere anche in un risparmio di spesa (Sez. 6, n. 3635 del 20/12/2013, dep. 2014, Riva Fi.re Spa e a., Rv. 257788), ciò che, nei reati tributari, coincide col mancato pagamento del tributo ed è di regola costituito, nei reati dichiarativi e di omesso pagamento, dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, non comprendendo anche le sanzioni dovute a seguito dell'accertamento del debito, che rappresentano, invece, il costo del reato stesso, derivante dalla sua commissione (Sez. 3, n. 17535 del 06/02/2019, Antonelli, Rv. 275445; Sez. 3, n. 28047 del 20/01/2017, Giani e a., Rv. 270429). Laddove, per contro, la condotta consista nel sottrarsi al pagamento di un debito tributario già accertato, come nel caso dell'art. 11 d.lgs. 74/2000, il profitto si estende anche al mancato pagamento degli interessi e sanzioni dovute (Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013, Adami e a., Rv. 255036; Sez. 5, n. 1843 del 10/11/2011, dep. 2012, Mazzieri, Rv. 253480).

2. Applicando i suddetti principi generali alla fattispecie di reato di cui all'art. 10 d.lgs. 74/2000, occorre muovere dalla considerazione che la stessa punisce chi, al fine di evadere le imposte, «oculta 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».

Trattasi, dunque, di reato di pericolo concreto (Sez. 3, n. 46049 del 28/03/2018, Carestia, Rv. 274697; Sez. 3, n. 20786 del 18/04/2002, Russo, Rv. 221615) a dolo specifico (Sez. 3, n. 51836 del 03/10/2018, M., Rv. 274110), la cui *ratio* risiede nel tutelare l'attività di verifica fiscale che gli organi accertatori effettuano ai fini del controllo sull'osservanza degli obblighi dichiarativi e di pagamento delle imposte dovute al Fisco, sanzionandosi quelle condotte, finalizzate all'evasione, che impediscano od ostacolino l'accertamento

di un'obbligazione tributaria ed il conseguente avvio della procedura di esazione del debito erariale e dei relativi accessori per interessi e sanzioni.

Trattandosi di delitto a consumazione anticipata, non è necessario che la finalità di evasione che sorregge la condotta sia in concreto conseguita, potendo gli organi accertatori riuscire a ricostruire *aliunde*, anche con documentazione acquisita presso terzi, il volume di affari ed il reddito e così quantificare l'imposta dovuta (Sez. 3, n. 41683 del 02/03/2018, Vitali, Rv. 274862 - 02, ove si precisa che il reato deve essere escluso, per mancanza di offensività, solo nel caso in cui il risultato economico delle operazioni possa essere accertato in base ad altra documentazione conservata dallo stesso imprenditore; Sez. 3, n. 39711 del 04/06/2009, Acerbis, Rv. 244619).

3. Quando non si riesca a ricostruire, neppure in parte, il reddito ed il volume degli affari, non è possibile individuare, nell'*an* e, comunque, nel *quantum*, un'eventuale imposta dovuta, sicché non potrà in tal caso essere determinato un illecito profitto suscettibile di confisca - diretta o per equivalente - conseguente alla condotta criminosa.

Quando, invece, ciò si verifichi - come nel caso di specie il pubblico ministero ricorrente attesta essere avvenuto, risultando dalla provvisoria imputazione l'imponibile ai fini dell'imposta sui redditi e l'importo dell'IVA risultante dalle fatture emesse dal contribuente negli anni 2014-2017, da lui non consegnate agli accertatori e reperite presso terzi - non v'è ragione di non applicare la regola generale che prevede la confisca del profitto del reato, anche nella forma per equivalente. Detto profitto, invero, consiste nell'indebito vantaggio economico commisurato al debito d'imposta - eventualmente maggiorato di interessi e sanzioni dovuti sino al momento della commissione del fatto criminoso - altrimenti ignoto e di cui la condotta di occultamento o distruzione dei documenti contabili ha ostacolato la scoperta così consentendo al contribuente di evitarne l'accertamento e l'esazione.

In generale, del resto, la natura di reato di pericolo e di mera condotta non è di ostacolo alla individuazione di un profitto confiscabile (Sez. 5, n. 25450 del 03/04/2014, Ligresti e aa., Rv. 260751), ciò che, con particolare riguardo ai reati tributari, è sempre stato ritenuto in relazione al delitto di cui all'art. 11 d.lgs. 74 del 2000, pure questa fattispecie a consumazione anticipata (cfr., *ex multis*, Sez. 3, n. 46975 del 24/05/2018, F., Rv. 274066; Sez. 3, n. 15133 del 17/11/2017, dep. 2018, Stassi, Rv. 272505; Sez. 3, n. 35853 del 11/05/2016, Calvi, Rv. 267648). Rispetto a tale reato si è sempre affermato che il profitto, confiscabile anche nelle forme per equivalente, va individuato nella riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio su cui il Fisco ha diritto di soddisfarsi e,

quindi, nella somma di denaro la cui sottrazione all'Erario viene perseguita, non importa se con esito favorevole o meno, attesa la struttura di pericolo del reato (Sez. 3, n. 33184 del 12/06/2013, Abrusci, Rv. 256850; Sez. 3, n. 10214 del 22/01/2015, Chiarolanza e aa., Rv. 262754; Sez. 3, n. 40534 del 06/05/2015, Trust e a., Rv. 265036).

Né può ritenersi che il profitto non sia configurabile perché, nonostante la condotta illecita tenuta, gli agenti verificatori sono comunque riusciti a determinare il *quantum* dell'imposta evasa. Ed invero, la sussistenza di un profitto va valutata al momento dell'integrazione del reato, e non in un momento successivo. Ciò che *ex post* rileva, nei reati tributari, per ritenere che il profitto (anche precariamente) conseguito con la condotta illecita sia venuto meno e non sia quindi più suscettibile di confisca è soltanto il pagamento dell'imposta dovuta, come oggi si ricava dall'art. 12 *bis*, comma 2, d.lgs. 74/2000, che, sulla scia di una soluzione interpretativa già elaborata dalla giurisprudenza (cfr. Sez. 3, n. 20887 del 15/04/2015, Aumenta, Rv. 263409; Sez. 3, n. 4097 del 19/01/2016, Tomasi Canovo, Rv. 265843), afferma il principio secondo cui la confisca disciplinata dalla disposizione, nelle sue due, alternative, forme «non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro» (sul significato da attribuirsi a tale disposizione v. Sez. 3, n. 18034 del 05/02/2019, Castiglioni, Rv. 275951; Sez. 3, n. 6246 del 11/10/2018, dep. 2019, Budino, Rv. 274856; Sez. 3, n. 42470 del 13/07/2016, Orsi, Rv. 268384).

4. Sotto altro profilo, la conclusione qui raggiunta non è inficiata dalla considerazione che l'illecito profitto conseguente alla condotta di cui all'art. 10 d.lgs. 74 del 2000 è in realtà già stato conseguito dal disonesto contribuente a seguito della commissione di un reato dichiarativo in precedenza commesso, ovvero – laddove non siano superate le soglie di punibilità previste dalle fattispecie dichiarative – di un mero illecito amministrativo penalmente irrilevante. Si tratta, invero, di condotte illecite (penali e/o amministrative) distinte, che ben possono concorrere ed in relazione a ciascuna delle quali è astrattamente configurabile un illecito profitto nel senso più sopra delineato, profitto che in taluni casi potrebbe essere (in parte) coincidente ma che, fermo il divieto di duplicazione della confisca, non ne esclude la configurabilità in relazione a ciascun illecito.

4.1. Con riguardo al primo dei menzionati casi, va ricordato come si ammetta pacificamente che i delitti in materia di dichiarazione previsti nel capo primo del titolo secondo del d.lgs. 74 del 2000 possano concorrere con il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, non essendo configurabile alcuna relazione di genere a specie in grado di legittimare l'applicazione dell'art.

15 cod. pen. (così, con riguardo al delitto di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del decreto, Sez. 3, n. 32054 del 06/02/2013, Mutari, Rv. 256895; con riguardo al delitto di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3 d.lgs. 74 del 2000, Sez. 3, n. 12455 del 01/12/2011, dep. 2012, Sirani, Rv. 252245). Laddove si proceda per simili fattispecie di reato in concorso ed il profitto di entrambi i reati coincida con l'illecito vantaggio economico commisurato al medesimo debito tributario, in prima battuta illecitamente celato con la commissione del delitto in materia di dichiarazione e successivamente con la distruzione o l'occultamento di documenti contabili che, in sede di verifica, ne avrebbero consentito l'accertamento, ci si troverà di fronte vantaggi illecitamente conseguiti in momenti distinti e con due autonome condotte penalmente rilevanti, accomunati dal fatto di aver riguardo al medesimo debito tributario. L'applicazione del principio del *ne bis in idem* sostanziale, che opera anche in materia di confisca - quantomeno in sede di esecuzione (cfr. Sez. 3, n. 27072 del 12/05/2015, Bertelli e a., Rv. 264343), non potendo la stessa eccedere, nei reati tributari, l'importo esigibile dal Fisco, come si ricava dalla previsione di cui all'art. 12 *bis* d.lgs. 74/2000 sopra richiamata e dalla giurisprudenza che ne aveva percorso la strada (v. *supra*, §. 3, in fine) - comporterà soltanto che, laddove si proceda unitariamente per i due reati, il profitto confiscabile (o sequestrabile in via cautelare) sarà determinato una sola volta per l'importo corrispondente al medesimo debito d'imposta. Peraltro, posto che, a differenza del caso dei reati in materia di dichiarazione, la condotta illecita di distruzione od occultamento può far conseguire l'ulteriore vantaggio di non far scoprire anche le somme *medio tempore* già maturate a titolo di interessi o sanzioni, con riguardo a tale ulteriore profitto illecito non si porrà invece alcun problema di duplicazione, essendo lo stesso conseguibile soltanto con riguardo alle condotte successive (v. i riferimenti giurisprudenziali richiamati *sub* §. 1).

4.2. Se la condotta delittuosa di cui all'art. 10 d.lgs. 74 del 2000 sia invece commessa in relazione all'accertamento di un illecito fiscale non costituente reato ma mero illecito amministrativo, non si porranno ovviamente profili di duplicazione del profitto confiscabile (e, in via cautelare, sequestrabile). La situazione - che probabilmente ricorre nel caso di specie, non essendovi altra contestazione di reato e valutando gli importi accertati quali base imponibile e IVA dovuta - è ben possibile, trattandosi di delitto il cui dolo specifico non necessariamente postula profili di rilevanza penale della evasione, sì che la condotta di distruzione od occultamento di scritture o documenti contabili di cui è obbligatoria la conservazione può essere commessa nell'ambito di una verifica fiscale effettuata a fronte di omesse dichiarazioni dei redditi che non comportino il superamento delle soglie previste dall'art. 5 d.lgs. 74 del 2000. Questa ipotesi,

peraltro, consente di ulteriormente apprezzare la bontà della conclusione interpretativa qui affermata: il debito tributario semplicemente non dichiarato dal contribuente, che non costituisce profitto di reato confiscabile quando la fattispecie dichiarativa penale non sia ravvisabile per mancato superamento della soglia, diviene invece vantaggio illecito direttamente conseguente al delitto di cui all'art. 10 d.lgs. 74 del 2000 allorquando il debitore tenga la fraudolenta condotta di distruzione od occultamento idonea ad ostacolare l'attività degli organi accertatori.

5. La "novella" (d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158) che ha introdotto l'art. 12 *bis* nel corpo del d.lgs. 74/2000 conferma la conclusione qui raggiunta.

Diversamente da quanto prevedeva l'art. 1, comma 143, l. 24 dicembre 2007 n. 244, la citata disposizione ha infatti esteso la confisca del profitto per equivalente anche al reato di cui al precedente art. 10 e, ferma restando la sua inapplicabilità ai fatti commessi fino al 20 ottobre 2015, data di entrata in vigore dell'art. 12 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000, stante la natura eminentemente sanzionatoria di detta confisca (Sez. 3, n. 15745 del 14/12/2018, dep. 2019, Lai Saifang, Rv. 275957), la modifica legislativa ne dà per scontata l'applicabilità anche alle condotte di occultamento o distruzione di documenti contabili.

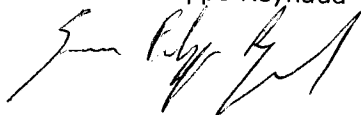
L'ordinanza impugnata dev'essere pertanto annullata con rinvio per nuovo esame al Tribunale di Vicenza, che si atterrà al seguente principio di diritto: *nel delitto previsto dall'art. 10 d.lgs. 74/2000, allorquando l'importo dell'evasione sia stato aliunde determinato, è configurabile il profitto del reato, suscettibile di confisca, anche per equivalente, e di sequestro preventivo ai sensi dell'art. 321, comma 2 bis, cod. proc. pen., con riguardo al tributo evaso e ad eventuali sanzioni ed interessi maturati sino al momento dell'occultamento o distruzione delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, trattandosi di risparmio di spesa che costituisce vantaggio economico immediato e diretto della condotta illecita tenuta.*

**P.Q.M.**

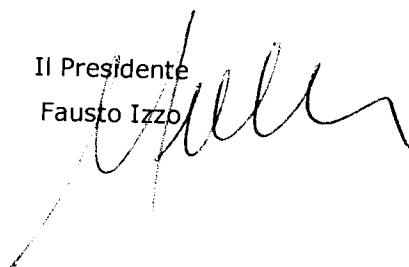
Annulla l'ordinanza impugnata con rinvio per nuovo esame al Tribunale di Vicenza.

Così deciso il 9 ottobre 2019.

Il Consigliere estensore  
Gianni Filippo Reynaud



Il Presidente  
Fausto Izzo



7  
IL CANCELLIERE SUPPLENTE  
Luana Martini

