

Sequestro più difficile per gli omessi versamenti

Sequestro diretto, non per equivalente, sul denaro solo se fin dal momento consumativo del reato il contribuente disponeva dell'importo non versato

/ Maurizio MEOLI

La Cassazione, con la sentenza n. [28223](#) depositata ieri, prosegue nell'opera di progressiva individuazione dei limiti all'applicazione del **sequestro** (e della **confisca**) in relazione ai **reati tributari**. Viene, in particolare, enunciato il seguente (irreprensibile) principio di diritto: in tema di omesso versamento dell'IVA (e di ritenute operate sulle retribuzioni dei dipendenti) il profitto del reato consiste nel corrispondente risparmio di spesa e, in particolare, nelle disponibilità liquide giacenti sui conti del contribuente alla data di scadenza del termine per il pagamento e non versate. Ne consegue che il sequestro, per essere qualificato come finalizzato alla confisca "diretta" del denaro costituente il profitto del reato omissivo, non può mai essere disposto, né essere eseguito, per importi comunque superiori ai saldi attivi giacenti sui conti correnti bancari e/o postali di cui il contribuente disponeva alla scadenza del termine per il pagamento.

Tali affermazioni sono importanti soprattutto alla luce delle indicazioni già fornite dalle Sezioni Unite. La pronuncia n. [10561/2014](#), innanzitutto, ha stabilito che è consentito, nei confronti di una persona giuridica, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni **direttamente riconducibili** al profitto del reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto (o beni direttamente riconducibili al profitto) sia nella disponibilità di tale persona giuridica.

Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca **per equivalente** nei confronti di una persona giuridica qualora non sia stato reperito il profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa, salvo che la persona giuridica sia uno schermo fittizio. Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti degli organi della persona giuridica per reati tributari da costoro commessi, quando sia possibile il sequestro finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa in capo a costoro o a persona (compresa quella giuridica) non estranea al reato. La impossibilità del sequestro del profitto di reato può essere **anche solo transitoria**, senza che sia necessaria la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto del reato.

Più di recente, la sentenza delle Sezioni Unite n. [31617/2015](#) ha precisato che, "qualora il prezzo o il profitto derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca delle somme di cui il soggetto abbia comunque la disponibilità deve essere qualificata come **confi-**

sca "diretta"; in tal caso, tenuto conto della particolare natura del bene, non occorre la prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della confisca e il reato". E la confisca "diretta" del profitto dei reati tributari, come evidenziato dalla citata pronuncia n. 10561/2014, è possibile anche nei confronti della persona giuridica.

Rispetto a tali principi, osserva la sentenza in commento, occorre precisare che la **natura fungibile** del bene denaro non è sufficiente a qualificare il sequestro come "diretto", tanto più se esso riguarda somme entrate nella disponibilità dell'interessato successivamente al reato. Nei reati tributari da omessi versamenti, l'infruttuosa scadenza del termine ne segna il momento consumativo. In questi casi il profitto può consistere anche nel risparmio di spesa, ovvero nel mancato decremento del patrimonio del debitore che non adempia, tempestivamente, all'obbligazione tributaria. Peraltro, ipotizzando che il contribuente sia titolare di un rapporto di conto corrente che, alla scadenza dei termini penali di versamento, presenti un **saldo negativo**, appare chiaro come il denaro versato successivamente non possa essere ritenuto il "profitto" del reato, ma unità di misura "equivalente" al debito tributario scaduto e non onorato. Se, invece, alla scadenza dei termini il saldo risultasse attivo il profitto dell'omesso versamento sarebbe pari al mancato decremento del saldo stesso.

Ed occorre anche considerare che la somma di denaro prelevata, distratta o destinata ad altri fini dal contribuente **prima della scadenza** del termine, non può essere qualificata come profitto del reato, perché non può esservi "profitto" prima della consumazione del reato.

E, quindi, per stabilire se il denaro costituisce profitto (e cioè risparmio di spesa) dei reati di omesso versamento (e dunque bene aggredibile in via "diretta") vale il seguente esempio: se, alla data di scadenza del termine penalmente rilevante, il conto corrente ha una disponibilità liquida di 100 euro ed il debito tributario è pari a 1.000 euro, la somma di denaro che può essere **sequestrata "direttamente"** non potrà mai essere superiore a 100 euro, nemmeno se alla data del sequestro tali disponibilità dovessero essere aumentate fino a coprire tutto il debito; perché per l'ammontare residuo il sequestro può essere solo "per equivalente".

A fronte di ciò, allora, i principi sanciti dalle ricordate pronunce delle Sezioni Unite restano validi con riguardo alle sole ipotesi in cui le disponibilità monetarie del percipiente si siano **"accresciute"** della somma che costituisce il profitto del reato.