

# Cassazione penale

direttore scientifico **Domenico Carcano**  
condirettore **Mario D'Andria**  
LVI - dicembre 2016, n° 12

12

20  
16

| **estratto**

SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL  
PAGAMENTO DELLE IMPOSTE E  
BANCAROTTA FRAUDOLENTA  
PATRIMONIALE: CONCORSO DI REATI O  
CONCORSO APPARENTE DI NORME?

*con nota di* **Marco Grotto**

## 626 IL CONCORSO TRA I REATI DI SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE E DI BANCAROTTA FRAUDOLENTA PER DISTRAZIONE

SEZ. III - UD. 20 NOVEMBRE 2015 (DEP. 27 GENNAIO 2016), N. 3539 - PRES. FIALE - REL. MANZON - P.M. MAZZOTTA (CONCL. CONF.) - (266133)

**REATI TRIBUTARI - Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte - Bancarotta fraudolenta patrimoniale - Concorso apparente di norme - Esclusione.**

(C.P. ART. 15; D.L.G. 10 MARZO 2000 N. 74, ART. II)

*È configurabile il concorso tra il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e quello di bancarotta fraudolenta per distrazione, atteso che le relative norme incriminatrici non regolano la "stessa materia" ex art. 15 c.p., data la diversità del bene giuridico tutelato (interesse fiscale al buon esito della riscossione coattiva, da un lato, ed interesse della massa dei creditori al soddisfacimento dei propri diritti, dall'altro), della natura delle fattispecie astratte (di pericolo quella fiscale, di danno quella fallimentare) e dell'elemento soggettivo (dolo specifico quanto alla prima, generico quanto alla seconda). (Fattispecie relativa al delitto previsto dall'art. 11 del d.l.g. n. 74 del 2000 nella formulazione antecedente alle modifiche introdotte dalla legge n. 122 del 2010).*

**RITENUTO IN FATTO** - 1. Con ordinanza in data 17/9/2015 il Tribunale di Udine, nella parte che qui rileva, ha rigettato l'istanza di riesame proposta da C.R.D. avverso il decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente emesso nei suoi confronti in data 19-20 giugno 2015 dal G.i.p. presso il Tribunale stesso, avente ad oggetto beni in ipotesi accusatoria sottratti alla fallita Tecnogeo srl. Rilevava in particolare il Tribunale che, pacifici i fatti materiali oggetto dell'accusa, diversamente da quanto sostenuto in diritto dalla difesa del C., potevasi affermare la configurabilità del concorso formale tra i contestati reati di bancarotta fraudolenta per distrazione e quello – sul quale si basava il provvedimento cautelare reale *de quo* – di fraudolenta sottrazione al pagamento delle imposte, in questo senso prestando adesione ad un indirizzo della giurisprudenza di legittimità che citava; osservava altresì il Tribunale che il reato fiscale in esame non potevasi ritenere prescritto, dovendosi fissare il momento consumativo dello stesso con il compimento dell'ultimo atto dispositivo perfezionante la fattispecie concreta e peraltro considerare che l'ultimo atto interruttivo della prescrizione era il processo verbale di constatazione in data 20 giugno 2013.

2. Avverso tale provvedimento *in parte qua* tramite il difensore fiduciario ha proposto ricorso per cassazione il C. deducendo un motivo unico.

Si duole il ricorrente della violazione di legge consistente nella considerazione da parte del Tribunale inerente la possibilità di configurazione giuridica del concorso formale tra il delitto di bancarotta per distrazione e quello di cui al d.l.g. n. 74 del 2000, art. 11, dovendosi di contro affermare che il primo assorbe il secondo, peraltro essendo pacifico che i fatti materiali contestati sono assolutamente identici.

Dato atto del contrasto giurisprudenziale di legittimità (in senso favorevole Cass., Sez. V, n. 1843/2011; in senso contrario Cass., Sez. V, n. 42156/2011), chiede che la questione venga rimessa alle Sezioni unite penali.

Nel merito comunque osserva che i fatti *de quibus* risultano tutti commessi entro il mese di agosto del 2009, quindi ben prima della novella della norma incriminatrice fiscale introdotta dalla l. n. 122 del 2010, di conversione del d.l. n. 78 del 2010, sicché anzitutto deve essere valutata ermeneuticamente la "clausola di riserva" contenuta nella formulazione originaria della norma stessa.

Rileva inoltre che essendo quella fallimentare e quella tributaria entrambe fattispecie sanzionatorie

speciali, la prima deve considerarsi “più speciale” e perciò applicabile in via esclusiva *ex art. 15 c.p.* Infine afferma che per tale ragione nel caso di specie è configurabile un’ipotesi di *ne bis in idem*, con conseguente improvvisabilità del procedimento *a quo*, essendo già alla fase dibattimentale ed essendo quindi stata promossa l’azione penale nei suoi confronti appunto per il reato di bancarotta fraudolenta per distrazione. Coerentemente chiede che, previo annullamento senza rinvio della ordinanza impugnata, il sequestro preventivo disposto sui suoi beni venga revocato.

**CONSIDERATO IN DIRITTO** - 1. Il ricorso è infondato.

2. Il motivo dedotto dal ricorrente riguarda un’unica questione giuridica ossia se si possa o meno configurare il concorso formale tra il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte previsto dal d.lg. n. 74 del 2000, art. 11, ed il reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale previsto dall’art. 216, comma 1, n. 1, l. fall.

Come peraltro ben indicato dal ricorrente stesso, noto è che su tale questione esiste un contrasto nella giurisprudenza di legittimità, essendosi affermato sia che «È configurabile il concorso tra il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e quello di bancarotta fraudolenta per distrazione. (Fattispecie relativa al delitto previsto dal d.lg. n. 74 del 2000, art. 11, nella formulazione antecedente alle modifiche introdotte dalla legge n. 122 del 2010)» sia che «La fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte – che sanziona chiunque alieni simultaneamente o compia atti fraudolenti su beni al fine di sottrarsi al versamento delle imposte (d.lg. n. 274 del 2000, art. 11) – integra una condotta che può ben inserirsi in una complessiva strategia distrattiva, intesa consapevolmente a danneggiare colui che sui beni sottratti ha titolo per soddisfarsi; ne deriva che ove tale condotta sia finalizzata al fallimento, ovvero posta in essere in vista di esso, o da questo seguita, la distrazione operata in danno del fisco non assume connotazione autonoma ma è riconducibile al paradigma punitivo dell’art. 216 l. fall., le cui condotte di distrazione, occultamento, distruzione, dissipazione sono comprensive delle condotte di simulazione o integranti atti fraudolenti di cui al d.lg. n. 74 del 2000, art. 11, di guisa che, in tal caso, si applica il principio di specialità di cui all’art. 15 c.p., in virtù del quale resta integrato il solo reato di bancarotta fraudolenta – trattandosi di più grave reato – e si esclude la configurabilità del concorso tra i due delitti in relazione allo stesso fatto» (così rispettivamente, Sez. V, n. 1843 del 10 novembre 2011, Mazzieri, Rv. 253479; Sez. V, n. 42156 del 16 novembre 2011, Borsano, Rv. 251698).

Il ricorrente, nell’illustrare le ragioni che, a suo dire, sostengono la fondatezza del secondo principio di diritto, ossia quello della non concorrenzialità formale dei due reati *de quibus*, essenzialmente si basa sull’applicazione del principio di cui all’art. 15 c.p.

In questo senso, premessa l’identità fattuale delle condotte ascritte nei due distinti procedimenti, pendenti in fasi diverse avanti allo stesso Tribunale di Udine, aventi ad oggetto i due differenti titoli di reato; premesso altresì in diritto che tali condotte sono comunque temporalmente riconducibili alla norma incriminatrice tributaria precedente alla novella normativa del 2010, quindi con la c.d. “clausola di salvaguardia/sussidiarietà”, afferma che, essendo comunque più grave il delitto fallimentare, esso debba altresì considerarsi “più speciale” di quello tributario.

In particolare ricorda che tale riserva, con detta novella abrogata, in favore del “reato più grave” era espressamente riferita nella relazione governativa al d.lg. n. 74 del 2000 proprio al reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale.

In secondo luogo, affermata la sussistenza dell’identità della “materia” come previsto – quale suo presupposto di applicabilità – dall’art. 15 c.p., richiamato, trattandosi di condotte latamente “distrattive” e decettive degli interessi dei creditori, appunto sostiene la sussistenza di maggiori elementi specializzanti nella previsione astratta della bancarotta fraudolenta patrimoniale.

Ne deriva perciò il ricorrente che nel caso di specie si configura un’ipotesi di concorso (conflitto) apparente di norme, dovendosi fare applicazione della sola previsione incriminatrice di cui all’art. 216, comma 1, lett. a), l. fall., con la conseguenza della improvvisabilità dell’azione penale in ordine al reato fiscale e della correlativa revoca della misura cautelare reale *de qua*.

Tali argomenti giuridici, con qualche minima aggiunta, sono sostanzialmente gli stessi della citata sentenza n. 42156/2011 di questa Corte, la quale in particolare individua un rapporto di “continenza” tra le

due norme incriminatrici e sancisce che “norma continentale” debba essere considerata appunto quella fallimentare.

Ritiene tuttavia il Collegio di dover prestare adesione al più articolato ed ermeticamente persuasivo ragionamento sviluppato nell'altra pronuncia di legittimità evocata, senza che vi sia perciò necessità di provocare l'intervento delle SU di questa stessa Corte, come anche richiesto dal ricorrente.

In questo senso deve anzitutto darsi per assodato sia che nel caso di specie i fatti contestati al C. siano gli stessi nei due procedimenti pendenti a suo carico sia che le norme incriminatrici in questione siano entrambi speciali, sì che ben può dividersi un'ipotesi di c.d. “specialità bilaterale”.

Ciò posto, va tuttavia subito notato che non può affatto affermarsi che esse regolino la “stessa materia”, dato che risulta di contro evidente che quella fiscale è preposta a sanzionare condotte che pregiudichino l'interesse fiscale al buon esito della riscossione coattiva, quella fallimentare l'interesse del ceto creditorio di massa al soddisfacimento dei propri singoli diritti. E già sotto questo primo aspetto comunque risalta la maggiore “specialità” della previsione incriminatrice di cui al d.lg. n. 74 del 2000, art. 11.

Peraltro, come osservatosi nella sentenza Mazzieri, va poi notata la evidente e profonda diversità strutturale delle due fattispecie astratte, particolarmente quanto alla natura giuridica, di pericolo quella fiscale, di danno quella fallimentare ed all'elemento soggettivo, dolo specifico la prima, dolo generico la seconda; dovendosi in ogni caso a tali elementi fare riferimento per identificare la “stessa materia” (cfr. Sez. un., n. 1235 del 28 ottobre 2010, Giordano).

Pur non essendo evocato dal ricorrente, si deve anche rilevare, ancora condividendosi gli argomenti del precedente di legittimità appena citato, che nemmeno può farsi applicazione dell'art. 84 c.p., data la chiara diversità della trama lessicale dei due enunciati normativi di che si tratta, dalla quale derivano le differenze sopra indicate (natura del reato; elemento soggettivo), ma anche considerata la profonda diversità della configurazione della soggettività attiva, più ristretta in quello di bancarotta fraudolenta (l'imprenditore dichiarato fallito ovvero per estensione soggettiva normativa gli organi amministrativi delle imprese societarie ed Enti assimilati), più ampia in quello fiscale, essendo astrattamente riferibile ad ogni contribuente, ancorché non imprenditore o normativamente assimilato.

In ultima analisi, ciò che maggiormente distingue i due reati è comunque il bene giuridico protetto, come sopra si è individuato, che rende la norma penale tributaria per così dire “specialissima” ed impedisce il suo assorbimento in quella fallimentare quale “meno speciale” sia sul piano oggettivo sia sul piano soggettivo. Tale considerazione induce peraltro a richiamare e ad uniformarsi alla condivisibile, consolidata giurisprudenza di legittimità secondo la quale «In presenza della clausola di riserva “salvo che il fatto costituisca più grave reato”, la maggiore o minore gravità dei reati concorrenti presuppone che entrambi siano posti a tutela dello stesso bene giuridico ...» (in questo senso da ultimo, Sez. II, n. 25363 del 15 maggio 2015, Belleri, Rv. 265045, conformemente a n. 36365/2013 e n. 6250/2004). Presupposto che, per le ragioni che precedono, deve affermarsi non ricorrente nel caso in esame, nel quale si concretizza non un'ipotesi di concorso apparente di norme, bensì la diversa ipotesi del concorso formale di reati ovvero della continuazione tra distinti illeciti penali di cui all'art. 81 c.p., commi 1 e 2.

## SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE E BANCAROTTA FRAUDOLENTA PATRIMONIALE: CONCORSO DI REATI O CONCORSO APPARENTE DI NORME?

*Can the Tax Evasion Offence be Combined with Bankruptcy Offence?*

L'oggetto dell'indagine è se si possa o meno configurare un concorso formale tra il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte ed il reato di bancarotta fraudolenta patrimo-

niale distrattiva. La questione, dibattuta nella giurisprudenza di legittimità, viene risolta dall'Autore nel senso dell'assorbimento del reato fiscale in quello fallimentare.

*The article focuses on the question of whether the tax evasion offence can be combined with bankruptcy offence. Although the jurisprudence suggests no definitive position, the article argues that only the bankruptcy offence should be applied.*

*(Traduzione in inglese a cura dell'Autore)*

di **Marco Grotto**

*Università degli Studi di Trento. Avvocato in Vicenza*

**Sommario** 1. Definizione del problema. — 2. Il quadro giurisprudenziale. — 3. Le “coordinate” giuridiche. — 4. Il confronto strutturale tra fattispecie. — 4.1. Le condotte tipiche. — 4.2. Le qualifiche soggettive. — 4.3. La struttura delle fattispecie. — 4.4. L'elemento soggettivo. — 5. Le “conferme valutative”. — 5.1. Il bene giuridico. — 5.2. Il rapporto di sussidiarietà. — 5.3. Il rapporto di consumazione/assorbimento. — 6. Conclusioni.

## 1. DEFINIZIONE DEL PROBLEMA

La questione affrontata dalla sentenza in commento è se si possa o meno configurare un concorso formale tra il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, previsto dall'art. 11, comma 1, del d.lg. n. 74 del 2000, ed il reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale distrattiva, sanzionato dagli artt. 216, comma 1, n. 1 e 223, comma 1, l. fall.

Le ragioni di interesse per una tale tematica sono molteplici.

Esiste sul punto un contrasto giurisprudenziale: oltre a quella annotata, già in un'altra occasione la Corte di legittimità aveva concluso per l'applicazione congiunta dei due reati menzionati, mentre in un precedente del 2011 il supremo Collegio era giunto a conclusioni opposte <sup>(1)</sup>.

Sebbene sia invocabile la disciplina del reato continuato di cui art. 81, comma 2, c.p., sussiste comunque un interesse generale a comprendere se la cornice edittale di riferimento sia quella prevista per il solo reato di bancarotta oppure quella derivante dal cumulo delle pene.

Le sanzioni accessorie che conseguono alla condanna per il reato fiscale (art. 12 del d.lg. n. 74 del 2000) sono solo parzialmente coincidenti con quelle previste dall'ultimo comma dell'art. 216 l. fall. e comunque hanno una durata diversa <sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> Ha ritenuto che sussista un concorso di reati, oltre alla sentenza in commento, anche Sez. V, 10 novembre 2011, n. 1843, in *questa rivista*, 2012, p. 4251 s. Differentemente Sez. V, 29 settembre 2011, n. 42156, in *De Jure*, ha concluso per l'assorbimento del reato tributario in quello fallimentare (la numerazione di queste sentenze e di quelle che seguono è quella che compare nella banca dati *De Jure* - Giuffrè).

<sup>(2)</sup> Le pene accessorie previste dall'art. 12 del d.lg. n. 74 del 2000 hanno una durata pari, al massimo, alla pena principale (cfr. Sez. III, 20 aprile 2016, n. 29397, in *De Jure*; Sez. III, 17 settembre 2015, n. 40360, *ivi*; Sez. V, 3 dicembre 2013, n. 2925, *ivi*; Sez. V, 18 ottobre 2013, n. 51526, *ivi*), mentre quella contemplata dall'art. 216, ultimo comma l. fall., ha una durata fissa di dieci anni (cfr. Sez. V, 15 aprile 2016, n. 25633, in *De Jure*; Sez. V, 15 maggio 2015, n. 45190, *ivi*; Sez. V, 30 aprile 2015, n. 34366, *ivi*; Sez. V, 19 settembre 2014, n. 51095, in *penalecontemporaneo.it*, 2015, con nota di CHIARAVIGLIO, *Quale la durata delle pene accessorie per il bancarottiere fraudolento?*).

La “sanzione” della confisca per equivalente <sup>(3)</sup> e l’eventuale sequestro cautelare finalizzato alla stessa <sup>(4)</sup> possono essere applicati solo qualora si riconosca l’autonomia della fattispecie tributaria e non anche nel caso in cui si concluda per il suo assorbimento in quella fallimentare.

Nel caso vengano contestati entrambi i reati, la possibilità di addivenire al rito alternativo dell’applicazione della pena su richiesta delle parti risulterà fortemente limitata: da un lato il comma 2 dell’art. 13-bis del d.lg. n. 74 del 2000 subordina tale facoltà al previo adempimento dell’obbligo tributario <sup>(5)</sup>; dall’altro la Cassazione ritiene sia inammissibile una proposta di patteggiamento avanzata solo per alcuni capi dell’eventuale imputazione multipla <sup>(6)</sup>.

Da ultimo, per l’ipotesi in cui si ritenga sussistente un concorso di reati, potrebbero porsi problemi di *bis in idem* qualora i due delitti vengano giudicati in tempi diversi nell’ambito di procedimenti distinti <sup>(7)</sup>.

---

<sup>(3)</sup> Il tema della confisca nell’ambito dei reati tributari è al centro di un ampio dibattito sia dottrinale che giurisprudenziale. Sulla natura sanzionatoria della confisca “di valore” o “per equivalente” (ma non anche della confisca diretta) cfr. BASSO-VIGLIONE, *I reati tributari. Profili sostanziali e processuali*, Giappichelli, 2013, p. 181 s.; DELSIGNORE, *Art. 12 bis. Confisca, in La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lg. n. 158/2015*, Giappichelli, 2015, p. 293 ss.; TRAVERSI, *La difesa del contribuente nel processo penale tributario*, Giuffrè, 2014, p. 63; VARRASO, *La confisca (e il sequestro) ed i nuovi reati tributari*, in *La nuova giustizia penale tributaria*, Cedam, 2016, p. 427 ss.; nonché Sez. III, 19 gennaio 2016, n. 4097, in *De Jure*; Sez. un., 31 gennaio 2013, n. 18374, in *questa rivista*, 2013, p. 2913 ss.; Sez. III, 10 luglio 2013, n. 42350, in *Dir. pen. proc.*, 2014, p. 409 ss., con nota di CARBONI, *I reati tributari commessi dal legale rappresentante e la (im)possibilità di applicare il sequestro per equivalente nei confronti dell’ente*; C. cost., 16 novembre 2009, n. 301, in *Giur. cost.*, 2009, p. 4587 ss.; C. cost., 1° aprile 2009, n. 97, *ivi*, 2009, p. 894 ss. Per quanto riguarda le modalità applicative del nuovo art. 12-bis del d.lg. n. 74 del 2000, cfr. Sez. III, 14 gennaio 2016, n. 5728, in *penalecontemporaneo.it*, 2016, con nota di FINOCCHIARO, *La Cassazione sul sequestro e la confisca del profitto in presenza dell’impegno a pagare il debito tributario*. Sulla distinzione tra “confisca diretta” e “confisca per equivalente”, cfr. Sez. un., 26 giugno 2015, n. 31617, Lucci, in *questa rivista*, 2016, p. 1362 ss., con nota di LUMINO, *La confisca del prezzo o del profitto del reato in caso di intervenuta prescrizione*, e Sez. un., 30 gennaio 2014, n. 10561, Gubert, *ivi*, 2014, p. 2797 ss., con note di VARRASO, *Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni “inespresse” delle Sezioni Unite in tema di sequestro a fini di confisca e reati tributari* e di TODARO, *Il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, di beni di una persona giuridica: il “rebus” dei reati tributari*, nonché in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2014, p. 401 ss. con nota di DELL’OSSO, *Confisca diretta e confisca per equivalente nei confronti della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante: le Sezioni Unite innovano ma non convincono*. Più diffusamente su questa ultima tematica, cfr. M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2015, p. 1674 ss.

<sup>(4)</sup> Le sentenze Sez. III, 20 novembre 2015, n. 3539, in commento; Sez. V, 10 novembre 2011, n. 1843, cit., e Sez. V, 29 settembre 2011, n. 42156, cit., sono state rese proprio nell’ambito di impugnazioni di sequestri cautelari finalizzati alla confisca. Nel contributo di PRICOLEO-TRABACCHI, *Art. 11. Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, in La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lg. n. 158/2015*, Giappichelli, 2015, p. 260 si sottolinea che è stata proprio la possibilità di ricorrere al sequestro finalizzato alla confisca che ha ravvivato l’attenzione per la fattispecie di sottrazione fraudolenta, la quale aveva avuto una precedente scarsa applicazione.

<sup>(5)</sup> Questa limitazione ha recentemente superato anche il vaglio della Corte costituzionale, che – con sentenza n. 95 del 28 maggio 2015, in *questa rivista*, 2015, p. 3112 ss. – ha ritenuto che tale disposizione non sia in contrasto con gli artt. 3 e 24 della Carta.

<sup>(6)</sup> Sez. III, 23 maggio 2013, n. 41138, in *questa rivista*, 2014, p. 2579 ss., con nota (ricostruttiva e critica) di CERCOLA, *Patteggiamento parziale: ancora resistenze dei giudici di legittimità*. In sostanza, laddove siano contestati cumulativamente l’art. 11 del d.lg. n. 74 del 2000 e l’art. 216 l. fall. e l’imputato non abbia provveduto all’estinzione del debito erariale, gli è preclusa la possibilità sia di “patteggiare” entrambi sia di “patteggiare” la sola bancarotta ed “andare a dibattimento” per il reato tributario.

<sup>(7)</sup> È una delle argomentazioni spese nel ricorso introduttivo del giudizio di legittimità nell’ambito del quale è stata resa la sentenza annotata: in quella sede l’imputato aveva dedotto che il procedimento penale per il reato di cui all’art. 11 del d.lg. n. 74 del 2000 era improcedibile perché era già pendente, nella fase dibattimentale, il processo per bancarotta fraudolenta per distrazione. La suprema Corte non ha affrontato espressamente la tematica, ma, affermando che tra le due fattispecie sussiste un concorso di reati, ha implicitamente confermato la legittimità del duplice

## 2. IL QUADRO GIURISPRUDENZIALE

Come accennato in premessa, il quadro giurisprudenziale non è uniforme.

In una sentenza resa nel settembre 2011<sup>(8)</sup>, la quinta sezione della Corte di cassazione ha sostenuto che il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte deve ritenersi assorbito nel reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale distrattiva.

Tre le argomentazioni spese a sostegno di tale conclusione.

La prima è che «le condotte di distrazione, occultamento, distruzione, dissipazione di cui alla l. fall., art. 216, sono sicuramente comprensive delle condotte di simulazione, ovvero delle condotte integranti “atti fraudolenti”, di cui all’art. 11» del d.lg. n. 74 del 2000.

La seconda è che l’art. 11 del d.lg. n. 74 del 2000, nella formulazione precedente alla modifica intervenuta con il d.l. n. 78 del 2010<sup>(9)</sup>, conteneva una clausola di sussidiarietà espressa («salvo che il fatto costituisca più grave reato»), che, secondo la relazione ministeriale di accompagnamento, aveva proprio la funzione di impedire che il reato di bancarotta venisse applicato congiuntamente all’illecito tributario<sup>(10)</sup>.

La terza è che, intervenuto il fallimento, il fisco diventa un creditore come gli altri e dunque non ci sono motivi per i quali la distrazione operata in suo danno debba essere considerata separatamente e per due volte.

Tuttavia nel novembre dello stesso anno, un’altra sentenza della medesima V Sezione è giunta a conclusioni opposte<sup>(11)</sup>.

Secondo questa pronuncia le fattispecie di cui all’art. 11 del d.lg. n. 74 del 2000 e di cui all’art. 216 l. fall. sono strutturalmente diverse sotto vari profili: la prima è un reato pericolo, la seconda «di danno»; la prima è a dolo specifico, la seconda a dolo generico; la prima sanziona un numero più ampio di soggetti (qualsiasi contribuente), la seconda un numero più ristretto (l’imprenditore dichiarato fallito). I due delitti starebbero dunque tra loro in rapporto di “spe-

---

esercizio dell’azione penale. Infatti, pur a fronte di una formulazione letterale dell’art. 649 c.p.p. chiaramente intesa a porre a raffronto il fatto storico (*idem factum*), il “diritto vivente” esige che vi sia anche una identità del “fatto giuridico” (*idem legale*), ovvero la coincidenza di tutti gli elementi costitutivi del reato e dei beni giuridici tutelati. Questo orientamento è stato criticato da ultimo da GALATINI, *Il “fatto” nella prospettiva del divieto di secondo giudizio*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2015, p. 1205 ss. e posto alla base della questione di legittimità costituzionale sollevata dal G.u.p. presso il Tribunale di Torino nell’ambito del c.d. “processo Eternit bis”, giudicata da C. cost., 31 maggio 2016, n. 200 in *penalecontemporaneo.com*, 2016, con nota di ZIRULLA, “Ne bis in idem”: la Consulta dichiara l’illegittimità dell’art. 649 c.p.p. nell’interpretazione datane dal diritto vivente italiano (ma il processo Eternit bis prosegue).

<sup>(8)</sup> Sez. V, 29 settembre 2011, n. 42156, cit.

<sup>(9)</sup> Il fatto giudicato dalla Corte di Cassazione è stato commesso prima dell’intervento novellistico, operato dall’art. 29, comma 4, del d.l. n. 78 del 2010, convertito con modificazioni nella l. n. 122 del 2010. Tale norma ha sostituito l’art. 11 del d.lg. n. 74 del 2000 previgente inserendovi il secondo comma (che contiene ora una fattispecie di reato autonoma) e modificando il testo originario del primo comma in tre punti: è stata eliminata la clausola di sussidiarietà espressa; è stata modificata la soglia di punibilità (da cento milioni di lire a cinquantamila euro); è stata prevista una circostanza aggravante per l’ipotesi in cui l’ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi dovuti all’erario sia superiore a duecentomila euro.

<sup>(10)</sup> Nella relazione ministeriale di accompagnamento al d.lg. n. 74 del 2000 (reperibile in GAMBONI, *La riforma dei reati tributari*, Giuffrè, 2016, p. 332 ss.) è scritto che «è stata pure nel frangente inserita, in testa alla formula descrittiva dell’illecito, la clausola di salvezza del reato più grave, riferita soprattutto all’ipotesi in cui il fatto risulti riconducibile al paradigma punitivo della bancarotta fraudolenta patrimoniale». Analogamente nella Circolare del Ministero delle Finanze n. 154 del 4 agosto 2000, con riferimento all’art. 11 si legge che «la clausola “salvo che il fatto non costituisca reato più grave”, prevista dall’articolo in commento, esclude il concorso con il reato di bancarotta fraudolenta documentale, ritenuto prevalente rispetto all’ipotesi delittuosa in esame».

<sup>(11)</sup> Sez. V, 10 novembre 2011, n. 1843, cit.

cialità reciproca”, sicché non potrebbe farsi applicazione dell’art. 15 c.p., che disciplina unicamente le ipotesi di specialità unilaterale per specificazione o per aggiunta <sup>(12)</sup>.

In ogni caso il Collegio ritiene che sia dirimente la diversità di beni giuridici tutelati dalle due norme. Secondo la suprema Corte il primo reato è preposto a sanzionare condotte atte a pregiudicare l’interesse fiscale al buon esito della riscossione coattiva, mentre il secondo protegge l’interesse del ceto creditorio al soddisfacimento dei propri singoli diritti di credito. Il che costituisce ulteriore motivo per escludere l’applicabilità dell’art. 15 c.p., che opera solo nel caso in cui gli illeciti riguardino la “stessa materia” ovvero – secondo la giurisprudenza dominante – proteggano gli stessi interessi.

Nel novembre 2015 si è infine pronunciata la III Sezione della Corte di cassazione in commento, la quale, dopo aver espressamente dato conto del «contrasto nella giurisprudenza di legittimità», ha ritenuto di non rimettere la questione alle Sezioni unite <sup>(13)</sup> perché – in ragione delle argomentazioni già illustrate e pedissequamente ribadite in tale ultima decisione – ha ritenuto di condividere l’orientamento secondo il quale «è configurabile il concorso tra il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e quello di bancarotta fraudolenta per distrazione».

### 3. LE “COORDINATE” GIURIDICHE

Su quali siano i tratti distintivi tra il concorso formale eterogeneo di reati ed il concorso apparente di norme vi è una molteplicità di opinioni dottrinali <sup>(14)</sup>.

Secondo alcuni il problema deve essere risolto facendo applicazione esclusivamente del già menzionato principio di specialità previsto dall’art. 15 c.p. ed, in particolare, la norma speciale deve essere individuata all’esito di un confronto strutturale ed avalutativo tra le fattispecie astratte <sup>(15)</sup>.

Secondo altri, invece, è legittimo far ricorso anche a criteri di valore <sup>(16)</sup>, i quali, sebbene non

---

<sup>(12)</sup> Già G. DE FRANCESCO, “Lex specialis”. *Specialità ed interferenza nel concorso di norme penali*, Giuffrè, 1980, p. 59 metteva in luce come la “specialità reciproca”, essendo «apparsa analoga alla relazione di “interferenza”», sia il vero «punto di “frizione”» tra le due categorie del concorso apparente di norme e concorso formale eterogeneo di reati.

<sup>(13)</sup> Auspica un più attivo ruolo delle Sezioni unite per risolvere i casi di “decisione incerta” (che sono tutto sommato fisiologici, a differenza di quelli di “decisione imprevedibile”), DONINI, *Il caso Contrada e la Corte EDU. La responsabilità dello Stato per carenza di tassatività/tipicità di una legge penale retroattiva di formazione giudiziaria (nota a Corte Europea dei Diritti dell’Uomo, Sez. IV, 14 aprile 2015, Contrada c/ Italia)*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2016, p. 366, p. 370.

<sup>(14)</sup> Nella manualistica più recente, cfr. COCCO-AMBROSETTI, *Trattato breve di diritto penale. Parte generale. La legge penale*, Cedam, 2016, p. 171 ss.; DOLCINI-GATTA, *Codice penale commentato*, Ipsoa, 2015, p. 330 ss.; FLORA, *Appunti di diritto penale*, Cedam, 2015, p. 93 ss.; GROSSO-PELISSERO-PETRINI-PISA, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Giuffrè, 2013, p. 555 ss.; MANNA, *Corso di diritto penale*, Cedam, 2015, p. 457 ss.; F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Cedam, 2015, p. 465 ss. Per gli opportuni riferimenti bibliografici, cfr. AMBROSETTI, *La successione di leggi penali nell’ipotesi di modifiche mediate della fattispecie: la discutibile adozione da parte delle Sezioni Unite del c.d. criterio strutturale*, in *Scritti in memoria di Giuliano Marini*, Edizioni Scientifiche Italiane, 2010, p. 17, nota n. 1. Dubita (forse a ragione) che i criteri proposti dalla dottrina per risolvere il concorso apparente di norme mantengano efficacia nell’attuale contesto di «disordine delle leggi speciali» PAPA, *Le qualificazioni giuridiche multiple nel diritto penale*, Giappichelli, 1997, p. 144 ss.

<sup>(15)</sup> GATTA, “Abolito criminis” e successione di norme “integratrici”: teoria e prassi, Giuffrè, 2008, p. 143 ss. Per un rifiuto dei criteri valoriali in favore di quelli strutturali, cfr. F. MANTOVANI, *Diritto penale*, cit., p. 470 s.

<sup>(16)</sup> È noto da tempo come i tre criteri proposti dalla dottrina siano almeno in parte sovrapponibili: cfr. FROSALI, *Concorso di norme e concorso di reati*, Giuffrè, 1971, p. 740; SINISCALCO, *Il concorso apparente di norme*, Giuffrè, 1961, p. 15.



espressamente contemplati a livello codicistico, sarebbero comunque ammessi dal sistema nel suo complesso. In particolare, nei casi in cui vi siano norme che sanzionano gradi o stadi diversi dell'offesa ad un medesimo bene giuridico, soccorrere il "principio di sussidiarietà" <sup>(17)</sup>, mentre quando il disvalore dell'una fattispecie comprenda il disvalore dell'altra, è il "principio dell'assorbimento" che evita il *bis in idem* sostanziale e l'applicazione di pene plurime <sup>(18)</sup>.

Anche la giurisprudenza è piuttosto frastagliata.

La questione è stata affrontata soprattutto con riferimento all'affine (anche se parzialmente diverso <sup>(19)</sup>) tema della successione di leggi penali nel tempo <sup>(20)</sup>. Infatti, la sopravvenienza, negli ultimi anni, di numerose e talvolta assai rilevanti modifiche normative ha posto in diverse occasioni il problema di distinguere le situazioni di *abolitio criminis*/nuova incriminazione da quelle di continuità normativa tra vecchia e nuova disciplina.

La circostanza che la Cassazione si sia espressa spesso a Sezioni unite dimostra – come subito si vedrà – che è ardua l'individuazione di un criterio che sia generalmente condiviso e che, soprattutto, sia capace di dare risultati univoci nell'applicazione ai casi concreti.

In particolare la suprema Corte ha fatto un'applicazione congiunta dei criteri sia strutturali sia valutativi nelle Sezioni unite Di Matteo <sup>(21)</sup> e Sagone <sup>(22)</sup> rese nel 2000 e nella sentenza Donatelli emessa nel 2001 <sup>(23)</sup>.

<sup>(17)</sup> Il tema della "progressione criminosa" è particolarmente dibattuto nell'ambito del diritto tributario: Sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424, Romano, e Sez. un., 28 marzo 2013, n. 37425, Favellato, (entrambe in *questa rivista*, 2014, p. 38 ss., con nota di CIRAULO, *La punibilità degli omessi versamenti dell'IVA e delle ritenute certificate nella lettura delle Sezioni Unite*), pur ammettendo che le sanzioni penali stiano in progressione con quelle amministrative, hanno tuttavia concluso per l'applicazione congiunta di entrambe. *Contra*, Sez. III, 21 aprile 2016, n. 25815, in *De Jure*, la quale, seppur in *obiter dicta*, pare invece aver dubitato della conformità costituzionale di tale assetto.

<sup>(18)</sup> Sulle "due forme" del *ne bis in idem* sostanziale – quale "divieto di molteplice valutazione dello stesso fatto" ovvero quale «divieto di reiterare il medesimo giudizio di illecito» – cfr. PAPA, *Le qualificazioni giuridiche multiple nel diritto penale*, p. 83 ss.

<sup>(19)</sup> Tanto nella tematica della successione di leggi penali nel tempo quanto in quella del concorso apparente di norme si pone il problema se utilizzare criteri strutturali oppure valutativi. C'è però da tener presente che nel primo caso la valutazione parte dall'astratto per andare nel concreto: prima si stabilisce se tra *la norma* abrogata e quella successiva ci sia successione e poi si individua quale sia la disposizione più favorevole nel caso di specie. Nel secondo caso, invece, il percorso è inverso, perché, per stabilire se applicare una o più norme, non si può prescindere *dal fatto* nella sua manifestazione fenomenica. Conferiscono rilevanza al fatto *hic et nunc* per risolvere il problema dell'applicazione o meno dell'art. 84 c.p., Sez. IV, 14 gennaio 2016, n. 16610, in *De Jure* (secondo cui il reato di omicidio colposo è assorbito in quello di partecipazione a gara automobilistica – art. 9-ter, comma 2, c. strad. – solo se l'incidente abbia riguardato uno dei partecipanti alla stessa, mentre nell'ipotesi in cui la vittima sia un guidatore estraneo alla competizione vi è concorso di reati); Sez. II, 18 dicembre 2015, n. 1925, *ivi*, e Sez. II, 17 luglio 2014, n. 40382, in *questa rivista*, 2016, p. 1564, con nota di ALESCI, *La fattispecie aggravata di rapina: reato "necessariamente" o "eventualmente" complesso?* (le quali attribuiscono rilevanza alla finalità per la quale è stata commessa la violazione di domicilio per ritenere o meno assorbito il reato di cui all'art. 614 c.p. in quello previsto dall'art. 628, comma 3, n. 3-*bis* c.p.); Sez. III, 12 marzo 2014, n. 23898, in *De Jure* (ipotesi nella quale si è valorizzata la strumentalità della minaccia ad un fine diverso dall'aver un rapporto sessuale per ammettere il concorso tra i reati di cui agli artt. 609 *bis* c.p. e 612 c.p.).

<sup>(20)</sup> GAMBARDILLA, *"Lex mitior" e giustizia penale*, Giappichelli, 2013, p. 25 ss. sottolinea come l'art. 15 c.p. sia una norma funzionale a disciplinare il concorso apparente di norme, ma "prestata" alla regolamentazione della successione di leggi penali nel tempo.

<sup>(21)</sup> Sez. un., 25 ottobre 2000, n. 27, Di Matteo, in *questa rivista*, 2001, p. 448 ss., con nota di M. Musco, *La riformulazione dei reati tributari e gli incerti confini dell'"abolitio criminis"*. In tale occasione la Corte si è trovata a decidere se tra l'art. 4, comma 1, lett. d) della l. n. 516 del 1982 e l'art. 2 del d.lg. n. 74 del 2000 vi fosse o meno successione di leggi penali nel tempo e – sulla scorta del principio per cui «in tanto può dirsi che si sia realizzata una vera e propria abolizione del reato, in quanto "per l'oggettiva perdita di disvalore del fatto" il legislatore sia pervenuto ad una valutazione di totale inoffensività e di piena liceità della condotta originariamente incriminata» – ha concluso per la sussistenza dell'*abolitio criminis*.

Successivamente, con la “fortunata” sentenza Giordano del 2003, le Sezioni unite hanno sposato l’impostazione strutturale pura, affermando che «il criterio normale deve essere quello che porta a ricercare un’area di coincidenza tra le fattispecie previste dalle leggi succedutesi nel tempo, senza che sia necessario rinvenire conferme della continuità attraverso criteri valutativi, come quelli relativi ai beni tutelati e alle modalità di offesa, assai spesso incapaci di condurre ad approdi interpretativi sicuri»<sup>(24)</sup>.

Ai principi della pronuncia Giordano ha “professato fedeltà” praticamente tutta la giurisprudenza successiva, che non ha mai dimenticato di richiamarla<sup>(25)</sup>. Tuttavia, se nelle Sezioni unite Magera del 2007<sup>(26)</sup> si è ribadito il riferimento «alla fattispecie astratta e non al fatto concreto», nelle successive Sezioni unite Rizzoli del 2009<sup>(27)</sup> si è parlato di «confronto strutturale, confermato da quello valutativo», mentre nelle più recenti Sezioni Unite Cifarelli-Maldera il riferimento al precedente del 2003 è diventato poco più che una clausola di stile<sup>(28)</sup>.

Cercando una sintesi, si può dire che la giurisprudenza maggioritaria, che peraltro alcuna dottrina mostra di condividere<sup>(29)</sup>, pare orientata a strutture il giudizio di comparazione tra norme – tanto che l’alternativa da sciogliere sia “abolitio criminis”/“successione di leggi penali” quanto che sia “concorso di reati”/“concorso apparente di norme” – in due passaggi. Prima occorre mettere l’una fattispecie a confronto con l’altra per vedere se sussista, a livello di struttura generale astratta, un rapporto di specialità. Nel caso ci si trovi di fronte ad una “specialità reciproca”, si dovrà già concludere che tra le due norme non c’è omogeneità e che quindi – ai fini che qui interessano – andrà esclusa la sussistenza di un concorso apparente. Qualora, invece, il rapporto sia di “specialità unilaterale per aggiunta” o “per specificazione”, occorrerà fare una seconda verifica, ovvero confrontare i beni giuridici protetti: in caso di loro

---

<sup>(22)</sup> Sez. un., 13 dicembre 2000, n. 35, Sagone, in *questa rivista*, 2001, p. 3351 ss., con nota di SCHETTINO, *La riformulazione del reato di omessa dichiarazione: ambiguità del sistema e soluzioni interpretative*, che pure, nel giudicare del rapporto tra l’art. 1, comma 1 della l. n. 516 del 1982 e l’art. 5 del d.lg. n. 74 del 2000, ha concluso per la sussistenza di un’abolitio criminis.

<sup>(23)</sup> Sez. un., 9 maggio 2001, n. 33539, Donelli, in *questa rivista*, 2002, p. 502 ss. In questo caso il problema di diritto intertemporale riguardava l’art. 12, comma 2, della l. n. 943/1986 e l’art. 22, comma 12 del d.lg. n. 286/1998.

<sup>(24)</sup> Si tratta in particolare di Sez. un., 26 marzo 2003, n. 25887, Giordano, in *questa rivista*, 2003, p. 3310 ss. La questione esaminata riguardava la modifica dell’art. 223, comma 2, n. 1 della legge fallimentare ad opera del d.lg. n. 61 del 2001, che – come noto – ha introdotto il requisito del nesso causale tra i reati societari ivi richiamati (il cui elenco è stato in quell’occasione “aggiornato”) e l’evento del dissesto della società.

<sup>(25)</sup> È significativo che tutte e tre le sentenze che si commentano, sebbene giungano a conclusioni differenti, contengano in motivazione un riferimento espressamente adesivo alle Sezioni unite Giordano.

<sup>(26)</sup> Sez. un., 27 settembre 2007, n. 2451/08, Magera, in *questa rivista*, 2008, p. 898 ss., con nota di GAMBARELLA, *Nuovi cittadini dell’Unione Europea e abolitio criminis parziale dei reati in materia d’immigrazione*, ha affrontato il problema se si dovesse continuare a punire lo straniero di cittadinanza rumena entrato illegalmente nel territorio dello Stato anche dopo che la Romania è entrata a far parte dell’Unione europea.

<sup>(27)</sup> Sez. un., 26 febbraio 2009, n. 24468, Rizzoli, in *questa rivista*, 2009, p. 4113 ss., con nota di GAMBARELLA, *L’abolizione del delitto di bancarotta impropria commesso nell’ambito di società i amministrazione controllata (art. 236, cpv., n. 1 l. fall.)*, relativa all’abrogazione dell’istituto dell’amministrazione controllata delle grandi imprese in crisi.

<sup>(28)</sup> Sez. un., 24 ottobre 2013, n. 12228/14, Maldera, in *questa rivista*, 2014, p. 1992 ss., con nota (critica) di GAMBARELLA, *La linea di demarcazione tra concussione e induzione indebita: i requisiti impliciti del “danno ingiusto” e “vantaggio indebito”, i casi ambigui, le vicende intertemporali*. Sul punto si vedano le nette censure di DONINI, *Il corr(eo)indotto tra passato e futuro. Note critiche a SS.UU., 24 ottobre 2013-14 marzo 2014, n. 29180, Cifarelli, Maldera e a., e alla L. n. 190 del 2012*, in *questa rivista*, 2015, p. 1482 ss. (specialmente, sull’aspetto in esame, p. 1503), nonché le riflessioni di Sessa, *Sezioni Unite Maldera e nomofilachia dei casi: barlumi di valore nella giurisprudenza fonte*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2014, p. 811 ss.

<sup>(29)</sup> DONINI, *Il corr(eo)indotto tra passato e futuro*, cit. p. 1503, con ivi richiami a propri precedenti scritti (nota 30).

coincidenza si potrà concludere che le disposizioni attengono alla «stessa materia» e che dunque ne va applicata una sola, mentre si imporrà la conclusione opposta nel caso gli interessi tutelati siano diversi.

Nell'ambito di una diffusa tendenza giurisprudenziale al "recupero" dell'offensività come imprescindibile canone ermeneutico <sup>(30)</sup>, il bene giuridico protetto viene dunque individuato quale criterio discrezionale fondamentale, indipendentemente dal fatto che ne sia o meno agevole l'individuazione <sup>(31)</sup>.

## 4. IL CONFRONTO STRUTTURALE TRA FATTISPECIE

### 4.1. Le condotte tipiche

Applicando i principi che si sono enunciati, occorre innanzi tutto analizzare il rapporto tra l'art. 11, comma 1, del d.lg. n. 74 del 2000 e l'art. 216, comma 1, n. 1 l. fall. con il "metodo" del confronto strutturale fra fattispecie astratte.

La fattispecie penaltributaria sanziona l'"alienazione simulata" <sup>(32)</sup> o il "compimento di altri atti fraudolenti idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura esecutiva" <sup>(33)</sup>.

L'oggetto materiale di tali condotte sono i "beni" <sup>(34)</sup> di proprietà del contribuente <sup>(35)</sup> che siano utilmente aggredibili nell'ambito di una procedura di riscossione coatta <sup>(36)</sup> oppure – ha

<sup>(30)</sup> Da ultimo, cfr. Sez. un., 26 febbraio 2016, n. 13681, Tushaj (con richiamo espresso a Sez. un., 18 luglio 2013, n. 40354), in *Dir. pen. proc.*, 2016, p. 782 ss. con nota (parzialmente critica) di AMARELLI, *Le Sezioni Unite estendono l'ambito di operatività dell'art. 131-bis c.p. ai reati con soglie di punibilità*. Sul tema, DONINI, *Il principio di offensività. Dalla penalistica italiana ai programmi europei*, in *penalecontemporaneo.it*, 2013.

<sup>(31)</sup> Ne è esempio paradigmatico proprio il reato di bancarotta, che è stato variamente ricondotto alla tutela del diritto di garanzia che i creditori vantano sul patrimonio del debitore, alla tutela dell'economia pubblica ovvero ai reati contro l'amministrazione della giustizia. Per un quadro di sintesi, cfr. ANDREAZZA, sub art. 216. *Bancarotta fraudolenta*, in *La legge fallimentare*, Cedam, 2014, p. 2887.

<sup>(32)</sup> Sono rilevanti tanto la simulazione assoluta, nella quale le parti non vogliono porre in essere alcun trasferimento della proprietà del bene, quanto la simulazione relativa, sia nella forma oggettiva, concernente la causa negoziale o il corrispettivo, che in quella soggettiva, concernente l'identità di una delle parti: ANDREAZZA, sub art. 216. *Bancarotta fraudolenta*, p. 304 s.; PRICOLO-TRABACCHI, sub art. 11. *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, p. 264. Peraltro va tenuto presente che l'art. 1, comma 1, lett. g-bis del d.lg. n. 74/2000 contiene una definizione espressa di «operazioni simulate».

<sup>(33)</sup> PRICOLO-TRABACCHI, Art. 11. *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, p. 265 s. chiariscono che il concetto residuale di "atti fraudolenti" deve essere letto in termini di omogeneità sistematica con la nozione di alienazione simulata: la norma parla, infatti, di "altri" e comunque l'art. 1, comma 1, lett. g-ter del d.lg. n. 74 del 2000 definisce "mezzi fraudolenti" le «condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà». Tale precisazione assume un rilievo specifico nell'ambito della nostra analisi, come si vedrà *infra*, nel paragrafo 4.4.

<sup>(34)</sup> Se non ci si inganna, è stato tutto sommato poco approfondito in dottrina il problema se l'oggetto materiale della condotta del reato tributario sia costituito solo dai "beni" o anche dai "crediti". In tema di bancarotta è pacifico che le condotte tipiche possano avere ad oggetto anche beni immateriali o crediti di qualsiasi specie: cfr. ANDREAZZA, Art. 216. *Bancarotta fraudolenta*, p. 2894 ss.; ROSSI, *Illeciti penali nelle procedure concorsuali*, Giuffrè, 2014, p. 123 ss.; SOANA, *I reati fallimentari*, Giuffrè, 2012, p. 82 s.

<sup>(35)</sup> Sulla qualifica soggettiva del soggetto agente, v. *infra*, paragrafo 4.2.

<sup>(36)</sup> Alcuna dottrina precisa che non ha rilievo penale, perché inidonea, la condotta che ricada su beni comunque sottratti all'esecuzione perché non pignorabili o il cui valore sia interamente assorbito da debiti assistiti da titoli di prelazione di grado anteriore (ed – aggiungiamo noi – di ordine prevalente): cfr. BASSO-VIGLIONE, *I reati tributari. Profili sostanziali e processuali*, p. 154 s.; PERINI, voce "Reati tributari", in *Dig. d. pen.*, Utet, 2013, p. 542; PRICOLO-TRABACCHI, sub art. 11. *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, p. 268.

precisato il legislatore – i beni altrui purché – aggiungiamo noi – abbiano la medesima caratteristica di “aggredibilità”<sup>(37)</sup>.

La norma penalfallimentare, invece, sanziona – per quel che qui interessa – le condotte di “distrazione”, “occultamento” e “dissimulazione” dei beni dell’imprenditore fallito. È affermazione comune che la “distrazione” consista nel sottrarre la *res* ad una finalità predefinita (che, nel caso specifico, è quella della garanzia delle passività); che l’“occultamento” consista nel rendere irreperibili o di difficoltosa reperibilità le componenti attive del patrimonio; che la “dissimulazione” si abbia quando i beni siano fatti uscire dal patrimonio del fallito con alienazioni fittizie, intestazioni di comodo e altri negozi simulati o fiduciari<sup>(38)</sup>.

Tuttavia, la dottrina da un lato ha sottolineato come «le varie condotte tipiche comporgano un *continuum* che sarebbe arbitrario frantumare», sicché è «superfluo indugiare a delimitare nettamente tra loro le singole modalità tipiche»<sup>(39)</sup>, e dall’altro è concorde nel ritenere che la condotta distrattiva abbia in realtà carattere residuale perché, essendo di fatto a forma libera, ad essa possono essere riportate tutte quelle iniziative che, non riconducibili agli altri comportamenti tipizzati dall’art. 216 l. fall., comportino comunque la diminuzione o la modifica *in peius* del patrimonio del fallito<sup>(40)</sup>.

Tanto chiarito, ci pare quindi che vi sia una perfetta sovrapposibilità tra le condotte descritte all’art. 11 del d.lg. n. 74 del 2000 e quelle di cui all’art. 216 l. fall.: l’“alienazione simulata” trova il suo contraltare nella “dissimulazione” mentre gli “atti fraudolenti” ben possono essere ascritti alle categorie della “distrazione” o dell’“occultamento”. Peraltro nell’uno e nell’altro caso quel che conta è che tali iniziative riducano la garanzia patrimoniale del debitore, con l’unica differenza che nel caso della bancarotta l’effetto pregiudizievole colpisce tutti i creditori mentre nel caso della sottrazione fraudolenta esso attinge solo quel particolare creditore che è il fisco<sup>(41)</sup>.

Tale conclusione è confermata dall’analisi della casistica giurisprudenziale, la quale mostra che le iniziative che solitamente si ritiene siano ascrivibili al paradigma della sottrazione fraudolenta – e che consistono, a titolo esemplificativo, nella intestazione di immobili ai congiunti<sup>(42)</sup> oppure nella cessione fittizia dell’azienda<sup>(43)</sup> ovvero ancora nella dismissione dei

---

<sup>(37)</sup> Il riferimento ai beni “altrui” consente di punire anche chi agisca quale legale rappresentante delle società, enti o persone fisiche a cui sia riferibile il debito di imposta: PRICOLO-TRABACCHI, sub art. 11. *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, p. 262, p. 266.

<sup>(38)</sup> PEDRAZZI-SGUBBI, *Reati commessi dal fallito. Reati commessi da persone diverse dal fallito*, Zanichelli, 1995, p. 54 ss.; ALESSANDRI, *Reati in materia economica*, 314 ss.; GIULIANI BALESTRINO, *La bancarotta e gli altri reati concorsuali*, p. 269 ss.; SOANA, *I reati fallimentari*, 102 ss.

<sup>(39)</sup> PEDRAZZI-SGUBBI, *Reati commessi dal fallito. Reati commessi da persone diverse dal fallito*, 53. In termini analoghi GIULIANI BALESTRINO, *La bancarotta e gli altri reati concorsuali*, p. 267; BRICCHETTI-PISTORELLI, *La bancarotta e gli altri reati fallimentari*, Giuffrè, 2011, p. 51; SOANA, *I reati fallimentari*, p. 98 s.

<sup>(40)</sup> ANDREAZZA, sub art. 216. *Bancarotta fraudolenta*, p. 2898; MARINI, *La bancarotta fraudolenta patrimoniale (art. 216 L. Fall.)*, in *Reati in materia economica*, Giappichelli, 2012, p. 315; MAZZACUVA-AMATI, *Diritto penale dell’economia*, Cedam, 2016, p. 177; ROSSI, *Illeciti penali nelle procedure concorsuali*, p. 129 s.

<sup>(41)</sup> Su questo aspetto, v. *infra* paragrafo 5.1.

<sup>(42)</sup> Sez. III, 9 aprile 2013, n. 39079, in *De Jure*; Sez. III, 4 aprile 2013, n. 19524, *ivi*.

<sup>(43)</sup> Sez. III, 19 gennaio 2016, in *De Jure*, n. 4097; Sez. III, 17 novembre 2015, n. 3881, *ivi*; Sez. III, 16 maggio 2013, n. 37389, *ivi*; Sez. III, 5 maggio 2011, n. 23986, *ivi*; Sez. III, 9 febbraio 2011, n. 19595, in *questa rivista*, 2012, p. 1103 ss.

suoi cespiti <sup>(44)</sup> – vengono in realtà ricondotte al reato bancarotta distrattiva una volta che sia intervenuto il fallimento <sup>(45)</sup>.

Sul punto si potrebbe obiettare che con riferimento all'art. 11 del d.lg. n. 74 del 2000 esiste un'ampia casistica in materia di fondo patrimoniale e *trust* <sup>(46)</sup>, che non trova corrispettivo in ambito fallimentare. Riteniamo tuttavia che ciò sia più che altro dovuto al fatto che spesso l'impresa commerciale fallita ha la veste di una società di capitali, sicché le iniziative assunte dal legale rappresentante sui propri beni privati sono indifferenti rispetto al patrimonio sociale sul quale può soddisfarsi la massa creditoria. Tuttavia non intravediamo difficoltà alcuna a sussumere sotto l'art. 216 l. fall. anche tali comportamenti laddove a fallire sia la persona fisica <sup>(47)</sup>.

Ribadiamo quindi che sotto il profilo delle condotte tipiche, l'art. 11 del d.lg. n. 74 del 2000 e l'art. 216 l. fall. si presentano come fattispecie omogenee. Anzi, dato un "minimo comun denominatore" costituito dalle condotte di "alienazione simulata"/"dissimulazione" e "compimento di altri atti fraudolenti"/"distrazione-occultamento", la norma penalfallimentare ne menziona due in più: la "distruzione" e la "dissipazione".

## 4.2. Le qualifiche soggettive

Analizzate le condotte tipiche, occorre ora spendere qualche riflessione sulle qualifiche soggettive di colui che le può porre in essere <sup>(48)</sup>.

Quanto al reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, il soggetto attivo è «il contribuente (ancorché non imprenditore) che abbia un debito per imposte sui redditi o IVA superiore alla soglia di punibilità». Infatti, nonostante la norma si riferisca a «chiunque», è di tutta evidenza che l'"alienazione simulata" e gli "altri atti fraudolenti" saranno «idonei a rendere in tutto in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva» solo quando tale riscossione sia stata attivata o sia comunque attivabile, il che è possibile esclusivamente nel caso in cui l'erario sia a credito verso il contribuente <sup>(49)</sup>. In assenza di un debito tributario l'"alienazione simulata" avrà mera rilevanza civilista, mentre gli "altri atti" saranno privi dei connotati di frode/idoneità e dunque parimenti atipici.

<sup>(44)</sup> Sez. III, 6 marzo 2008, n. 14720, *questa rivista*, 2009, p. 1694 s.

<sup>(45)</sup> Sez. V, 30 marzo 2015, n. 13522, in *questa rivista*, 2015, p. 2857 (in tema di scissione di società); Sez. V, 3 marzo 2015, n. 31703, *ivi*, 2016, p. 728 (in tema di cessione di ramo d'azienda); Sez. V, 13 giugno 2014, n. 42272, *ivi*, 2015, p. 3245 ss. con nota di SCORDAMAGLIA, *I negozi giuridici per la soluzione della crisi d'impresa tra eterogenesi dei fini e manovre distrattive in danno dei creditori* (in tema di scissione di società).

<sup>(46)</sup> Sez. III, 19 novembre 2015, n. 9154, in *De Jure*; Sez. III, 8 aprile 2015, n. 15449, *ivi*; Sez. III, 22 novembre 2013, n. 129, *ivi*; Sez. III, 4 aprile 2012, n. 40561, *ivi*; Sez. III, 5 maggio 2011, n. 23986, *ivi*; Sez. III, 10 giugno 2009, n. 38925, *ivi*.

<sup>(47)</sup> Ricordiamo che il fallimento della persona fisica interviene sia nel caso di impresa individuale, sia nel caso di società di persone (per i soci illimitatamente responsabili, cfr. art. 222 l. fall.), sia in tutte le altre situazioni in cui la giurisprudenza ritiene operante l'estensione di cui all'art. 147 l. fall. (il che accade, a titolo esemplificativo, quando l'imprenditore individuale abbia soci occulti – Sez. I civ., 24 febbraio 2016, n. 3621, in *De Jure* – oppure nell'ipotesi in cui venga ritenuta sussistente una società di fatto tra l'ente fallito ed i soggetti che lo partecipano – cfr. Sez. I civ., 13 giugno 2016, n. 12120, *ivi*; Sez. I civ., 10 maggio 2016, n. 10507, *ivi* – o che l'hanno amministrato – cfr. Sez. I civ., 21 gennaio 2016, n. 1095, *ivi*).

<sup>(48)</sup> Le sentenze Sez. III, 20 novembre 2015, n. 3539, in commento, e Sez. V, 10 novembre 2011, n. 1843, *cit.*, non mancano di considerare tale aspetto, mentre Sez. V, 29 settembre 2011, n. 42156, *cit.*, omette di prenderlo espressamente in considerazione.

<sup>(49)</sup> GAMBOGI, *La riforma dei reati tributari*, p. 303; PERINI, voce "Reati tributari", p. 540; PRICOLO-TRABACCHI, *Art. 11. Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, p. 262; M. ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 d.lg. 74/2000)*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2009, p. 1007 s.

Quanto al reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale distrattiva, esso può essere compiuto solo dall'imprenditore commerciale che sia stato dichiarato fallito e che abbia lasciato (totalmente o parzialmente) insoddisfatti i debiti contratti nell'esercizio dell'impresa.

In questa prospettiva, tutti gli «imprenditori commerciali dichiarati falliti» sono anche «contribuenti».

Né assume rilievo il fatto che la disposizione penaltributaria appresti una tutela privilegiata a quello speciale creditore che è il fisco. Sopraggiunto il fallimento, infatti, il credito erariale perde la propria specificità (anche in termini di tutela) ed il fisco viene trattato alla pari degli altri creditori dell'imprenditore fallito. Ciò è previsto dagli artt. 51 e 52 l. fall. (principio della c.d. universalità soggettiva) <sup>(50)</sup>; è confermato dall'esistenza, nel nostro ordinamento, dell'istituto della "transazione fiscale" <sup>(51)</sup> ed è stato ulteriormente ribadito dalla sentenza del 7.4.2016 della Corte europea di giustizia <sup>(52)</sup>.

Ne consegue che, a *fallimento intervenuto*, la qualifica soggettiva richiesta dall'art. 216 l. fall. ("contribuente-imprenditore commerciale fallito") è più specifica rispetto a quella contemplata dall'art. 11 del d.lg. n. 74 del 2000 (mero "contribuente"), sicché, *nei casi di nostro interesse* <sup>(53)</sup>, il rapporto tra norme concreta una specialità unilaterale per specificazione.

### 4.3. La struttura delle fattispecie

Questo aspetto non meriterebbe una trattazione a sé stante se non fosse che la Cassazione – sia nel 2011 che nel 2015 – ha argomentato la sussistenza del concorso formale tra l'art. 11 del d.lg. n. 74 del 2000 e l'art. 216 l. fall., prima ancora che in ragione della diversità dei beni giuridici, anche sulla base della «evidente e profonda *diversità strutturale* delle due fattispecie astratte, particolarmente quanto alla natura giuridica, di pericolo quella fiscale, *di danno quella fallimentare*» <sup>(54)</sup>.

La vera portata di tale affermazione, ribadita due volte, ci rimane tuttavia oscura.

<sup>(50)</sup> L'esecuzione esattoriale non costituisce più un'eccezione al divieto di azioni esecutive individuali dall'approvazione del d.lg. n. 46 del 1999. Ne consegue che anche l'erario, qualora da "creditore concorsuale" voglia diventare "creditore concorrente", è soggetto alle procedure di accertamento del credito (in termini di *an* – anche se con le specificità di cui all'art. 88 del d.P.R. n. 602 del 1973, di *quantum* e di privilegio) che valgono per tutti gli altri creditori. Nella amplissima produzione dottrinale recente, cfr. BORTOLUZZI, sub art. 51. *Divieto di azioni esecutive o cautelari individuali*, in *La legge fallimentare*, Cedam, 2014, p. 693, p. 698; BOTTAI, sub art. 52. *Concorso dei creditori*, in *La legge fallimentare*, p. 717; ESPOSITO, sub art. 52. *Concorso dei creditori*, in *Codice commentato del fallimento*, Ipsa, 2015, p. 539 ss.

<sup>(51)</sup> La "transazione fiscale" consiste in una «proposta di pagamento, parziale o anche dilazionata, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori» (art. 182-ter l. fall.). In argomento, DONELLI, *Transazione fiscale e rischio penale*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2013, p. 209 ss.

<sup>(52)</sup> Tale sentenza, resa il 7 aprile 2016 dalla seconda sezione della Corte europea di giustizia nell'ambito della causa C-546/14, ha ammesso che la proposta di concordato preventivo possa prevedere una falcidia del credito IVA ed ha avuto una vastissima eco in quanto in precedenza la giurisprudenza nazionale aveva reiteratamente affermato il principio contrario (dalle "sentenze gemelle" Sez. I civ., 12 ottobre 2011, n. 22931, in *De Jure* e Sez. I civ., 12 ottobre 2011, n. 22932, *ivi*, fino a Sez. VI civ., 19 novembre 2015, n. 2560, *ivi*; cfr. altresì Corte costituzionale, 15 luglio 2014, n. 225, *ivi*). Un tale *revirement* non mancherà di produrre effetti sia sul piano penalfallimentare (cfr. artt. 217-bis, 236 e 236-bis l. fall.) sia su quello penaltributario (cfr. artt. 12-bis, 13 e 13-bis del d.lg. n. 74/2000). Per un commento a prima lettura della pronuncia, v. GREGGIO, "Habemus sententiam": *la sentenza della Corte di Giustizia UE del 7 aprile 2016 e la falcidiabilità dell'IVA nel concordato preventivo. Alcune prime riflessioni*, in *Fallimenti e società*, 2016.

<sup>(53)</sup> Si veda quanto osservato alla nota n. 20 con riferimento all'importanza del fatto nella soluzione delle problematiche attinenti al concorso apparente di norme.

<sup>(54)</sup> La citazione è presa dalla sentenza annotata (corsivi nostri). Una frase pressoché analoga si trova anche in Sez. V, 10 novembre 2011, n. 1843, cit.

Da un lato riteniamo di escludere che la suprema Corte, “confondendo” il concetto di “danno” (che attiene alla dimensione dell’offensività) con quello di “evento” (che invece ha portata naturalistica), abbia voluto affermare la sussistenza di un nesso causale tra le condotte distrattive ed il dissesto/fallimento ovvero abbia voluto aderire all’indirizzo tracciato dalla c.d. sentenza Corvetta del 2012<sup>(55)</sup>. Tale pronuncia, infatti, è successiva ad una delle due sentenze in commento e costituisce comunque un precedente isolato che, sebbene elogiato da alcuni, ha invece incontrato le critiche di molti altri<sup>(56)</sup> ed è stato smentito (per non dire “rinnegato”) dalla giurisprudenza contestuale<sup>(57)</sup> e successiva<sup>(58)</sup>.

Dall’altro lato registriamo che in dottrina e giurisprudenza è abbastanza pacifica la qualificazione, quali reati di pericolo, sia della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte<sup>(59)</sup> sia della bancarotta fraudolenta patrimoniale<sup>(60)</sup>. Sicché, in questa prospettiva e con così tanti precedenti conformi, sorprende che le due sentenze della Cassazione abbiano invece voluto tracciare una così marcata distinzione tra i delitti in esame.

Ciò a tacere del fatto che un eventuale “cambio interpretativo” – in ciascuna delle due

<sup>(55)</sup> Sez. V, 24 settembre 2012, n. 47502, nota appunto anche come “sentenza Corvetta” o “sentenza Ravenna Calcio”, ha statuito che «nel reato di bancarotta fraudolenta per distrazione lo stato di insolvenza che dà luogo al fallimento costituisce elemento essenziale del reato, in qualità di evento dello stesso e pertanto deve porsi in rapporto causale con la condotta dell’agente e deve essere, altresì, sorretto dall’elemento soggettivo del dolo» (corsivi nostri). La pronuncia è pubblicata in questa rivista, 2013, 1429 ss. con nota di SANDRELLI, *Note critiche sulla necessità di un rapporto di causalità tra la condotta di distrazione e lo stato di insolvenza nel delitto di bancarotta “propria”*; in *Dir. pen. proc.*, 2013, p. 437 ss. con nota di MUCCIARELLI, *La bancarotta distrattiva è reato d’evento?*; in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2013, p. 157 ss., con nota di GIULIANI BALESTRINO, *Un mutamento epocale nella giurisprudenza relativa alla bancarotta prefallimentare*.

<sup>(56)</sup> Per un quadro preciso dei commenti adesivi e di quelli critici, v. MELCHIONDA, *La labile “certezza interpretativa” della legittimità costituzionale del reato di bancarotta*, in *penalecontemporaneo.it*, 2016, p. 2 s., note 3 e 4.

<sup>(57)</sup> Cfr. Sez. V, 24 settembre 2012, n. 733, in *De Jure*, pronunciata nello stesso giorno d’udienza della sentenza Corvetta, dalla medesima sezione della Cassazione, con identico collegio giudicante e solo redatta da altro giudice estensore.

<sup>(58)</sup> MELCHIONDA, *La labile “certezza interpretativa” della legittimità costituzionale del reato di bancarotta*, p. 26 ss.

<sup>(59)</sup> La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte costituisce un reato di “pericolo” (senza altre aggettivazioni) per GAMBONI, *La riforma dei reati tributari*, p. 302; TRAVERSI, *La difesa del contribuente nel processo penale tributario*, p. 377 ovvero un reato di “pericolo concreto” per BASSO-VIGLIONE, *I reati tributari. Profili sostanziali e processuali*, p. 153; PRICOLO-TRABACCHI, *Art. 11. Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, p. 261, p. 268; ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 d.lg. 74/2000)*, p. 1008 In termini analoghi, nella giurisprudenza più recente cfr. Sez. III, 24 febbraio 2016, n. 13233, in *De Jure*; Sez. III, 19 novembre 2015, n. 9154, *ivi*; Sez. III, 17 novembre 2015, n. 3881, *ivi*; Sez. III, 3 luglio 2015, n. 36378, *ivi*; Sez. III, 6 maggio 2015, n. 40534, *ivi*.

<sup>(60)</sup> La bancarotta fraudolenta patrimoniale viene qualificata come reato di pericolo da una vastissima parte della dottrina (*ex multis*, ALESSANDRI, *Reati in materia economica*, Giappichelli, 2012, p. 312 s.; ANDREAZZA, sub *Art. 216. Bancarotta fraudolenta*, p. 2898; BRICCHETTI-PISTORELLI, *La bancarotta e gli altri reati fallimentari*, p. 47; MAZZACUVA-AMATI, *Diritto penale dell’economia*, p. 170 ss.; PEDRAZZI, *Reati fallimentari*, in *Manuale di diritto penale dell’impresa. Parte generale e Reati fallimentari*, Monduzzi, 2003, p. 110 ss.; ROSSI, *Illeciti penali nelle procedure concorsuali*, p. 98 ss.; SOANA, *I reati fallimentari*, p. 97), oltre che da copiosa giurisprudenza: cfr., tra le più recenti, Sez. V, 12 gennaio 2016, n. 14023, in *De Jure*; Sez. V, 18 novembre 2014, n. 5590, *ivi*; Sez. V, 17 luglio 2014, n. 47616, *ivi*; Sez. V, 13 maggio 2014, n. 37505, in *De Jure*. Altri richiami giurisprudenziali possono rinvenirsi nel contributo di BOZHEKU, *Riflessioni in ordine alle tematiche del pericolo e del dolo nella struttura del delitto di bancarotta fraudolenta per distrazione* (nota a Sez. V, 10 settembre 2013, n. 41665), in questa rivista, 2014, p. 2638 ss. (spec. note nn. 2, 3 e 10). Ritengono che la bancarotta sia un reato di danno FIORELLA-MASUCCI, *Gestione dell’impresa e reati fallimentari*, Giappichelli, 2014, p. 32 ss., p. 55 ss. Tuttavia ci sembra che questa impostazione non sia così difforme da quella maggioritaria, perché, in buona sostanza, non fa altro che ribadire – peraltro convincentemente – che la condotta distrattiva assume rilevanza penale tanto in quanto posta in essere da un imprenditore/debitore che si trova già in una condizione di insolvenza.

direzioni che si sono prospettate – avrebbe meritato un ben più ampio spazio motivazionale rispetto all'inciso che si è sopra riportato.

Fuor di analisi testuale, riteniamo dunque che questo terzo passaggio dell'analisi strutturale restituisca un risultato di per sé neutro se è vero, come è vero, che i reati in raffronto hanno la medesima struttura: in entrambi i casi non è richiesto il verificarsi di un evento naturalistico ed in entrambi i casi è sanzionata l'esposizione a pericolo del bene giuridico tutelato.

#### 4.4. L'elemento soggettivo

Da ultimo, l'elemento soggettivo.

La fattispecie penaltributaria richiede che il soggetto agisca «*al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte*», mentre quella penalfallimentare è a dolo generico<sup>(61)</sup>. Sicché in questa prospettiva potrebbe fondatamente sostenersi una specialità della prima rispetto alla seconda.

Tuttavia, a ben guardare, la portata selettiva del dolo specifico richiesto dall'art. 11 del d.lg. n. 74 del 2000 è almeno in parte mitigata dai requisiti che connotano il fatto tipico. È verosimile, infatti, che chi si rappresenti e voglia il compimento di "atti fraudolenti", oggettivamente idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva, sia prevalentemente animato dal fine di sottrarsi al pagamento di imposte.

Quanto poi all'alienazione fittizia, le conclusioni non sono dissimili. La condotta simulatoria, sebbene formalmente svincolata dal requisito dell'"idoneità", merita una pena tanto in quanto abbia lo scopo o l'effetto di rendere inefficace la procedura di riscossione coatta<sup>(62)</sup>. Sicché, già le sole rappresentazione e volizione di una condotta così connotata (dolo generico) finiscono per comprendere ed assorbire le finalità esplicitate nel dolo specifico. Tant'è vero che sono più teorici che pratici (e comunque estremamente rari) i casi nei quali, a fronte di una condotta di spoglio posta in essere dal contribuente (e sempre che il patrimonio residuo sia insufficiente a garantire il debito fiscale<sup>(63)</sup>), si è esclusa la configurabilità del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte per mancanza della finalità propria dell'elemento soggettivo di fattispecie<sup>(64)</sup>.

Alcuna dottrina, poi, seppur minoritaria, ritiene che il requisito psicologico del reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale sia sempre il dolo specifico e ciò anche per le ipotesi –

---

<sup>(61)</sup> Sez. un., 31 marzo 2016, n. 22474, in *De Jure*; Sez. V, 12 gennaio 2016, n. 14023, *ivi*; Sez. V, 16 settembre 2015, n. 47545, *ivi*; Sez. V, 18 novembre 2014, n. 5590, *ivi*; Sez. V, 5 novembre 2014, n. 51715, *ivi*; Sez. V, 4 novembre 2014, n. 52077, *ivi*; Sez. V, 13 maggio 2014, n. 37505, *ivi*; Sez. V, 13 febbraio 2014, n. 21846, *ivi*.

<sup>(62)</sup> In assenza di tale connotazione in termini di offensività, l'alienazione simulata rimarrà un mero illecito civile. Per queste considerazioni, v. *infra*, paragrafo 5.1.

<sup>(63)</sup> Difetta l'"idoneità" della condotta nel caso in cui i beni superstiti siano adeguati a soddisfare il credito erariale. Cfr. BASSO-VIGLIONE, *I reati tributari. Profili sostanziali e processuali*, p. 154; PRICOLO-TRABACCHI, sub art. 11. *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, p. 268; TRAVERSI, *La difesa del contribuente nel processo penale tributario*, p. 388. In questo senso pare essersi orientata anche Sez. III, 19 novembre 2015, n. 9154, in *De Jure*, secondo la quale «qualora – come nel caso di specie – la difesa abbia prospettato in sede cautelare l'esistenza di beni non inclusi nel fondo e di un valore tale da costituire adeguata garanzia, il giudice ha l'onere di fornire una pur sommaria motivazione sulla ragione per cui la costituzione del fondo rappresenterebbe, in ogni caso, uno strumento idoneo a rendere più difficoltoso il recupero del credito erariale».

<sup>(64)</sup> Essenzialmente si tratta di Sez. III, 15 dicembre 2015, n. 8668, in *De Jure* e di Sez. III, 22 aprile 2015, n. 27143, *ivi*; entrambe, però, rese in sede cautelare e con rinvio al tribunale del riesame per carenza di motivazione.



contemplate nella prima parte dell'art. 216, comma 1, n. 1 l. fall – per le quali esso non sia espressamente previsto <sup>(65)</sup>.

Alla luce di queste considerazioni ci pare quindi che le due norme siano tra loro più simili di quel che apparentemente può sembrare e che la specialità dell'art. 11 del d.lg. n. 74 del 2000 in punto di colpevolezza meriti una “valorizzazione ponderata”. La portata caratterizzante del dolo specifico è, infatti, per buona parte “sterilizzata” dall'ampiezza del fatto tipico, con le conseguenze messe in luce dagli altri segmenti dell'analisi strutturale.

## 5. LE “CONFERME VALUTATIVE”

### 5.1. Il bene giuridico

Come visto, l'analisi strutturale tra fattispecie restituisce un risultato non univoco e suscettibile di diverse interpretazioni. Per tale motivo la conclusione – che sosteniamo – di tendenziale prevalenza della fattispecie penalfallimentare su quella penaltributaria necessita di essere convalidata nell'ambito di un confronto valutativo tra le norme.

Con riferimento a questo particolare aspetto, la sentenza della Corte di cassazione n. 3539 del 2015 (depositata a gennaio 2016), che si annota, ha affermato che deve escludersi che le due fattispecie incriminatrici regolamentino la “stessa materia” (così come richiesto dall'art. 15 c.p.), in quanto «quella fiscale è preposta a sanzionare condotte che pregiudichino l'interesse fiscale al buon esito della riscossione coattiva, quella fallimentare l'interesse del ceto creditorio di massa al soddisfacimento dei propri singoli diritti». Sicché, stante la (asserita) diversità di beni giuridici, la conclusione – secondo il supremo Collegio – non può che essere quella del concorso di reati.

Riteniamo però che tale affermazione non meriti di essere condivisa.

In numerose pronunce di legittimità si è affermato che l'oggetto giuridico del reato tributario è costituito dalla “garanzia generica data dai beni dell'obbligato” <sup>(66)</sup> e che per giungere ad una declaratoria di responsabilità è necessario accertare che la condotta tenuta dal soggetto agente abbia realmente messo in pericolo tale garanzia patrimoniale <sup>(67)</sup> ovvero – detto in termini diversi ma equivalenti – che il fittizio depauperamento patrimoniale sia strumentale alla frustrazione della soddisfazione delle pretese erariali <sup>(68)</sup>.

Quanto alla condotta tipica, si è precisato che è penalmente rilevante l'atto che, *ex ante*, sia idoneo (dal punto di vista quantitativo e qualitativo) e sia intenzionalmente volto a ridurre la capacità patrimoniale del contribuente <sup>(69)</sup>, ovvero serva a «vanificare in tutto od in parte, o comunque render più difficile, una eventuale procedura esecutiva» <sup>(70)</sup>.

<sup>(65)</sup> Rossi, *Illeciti penali nelle procedure concorsuali*, p. 136 ss. Parlano di “dolo arricchito” FIORELLA-MASUCCI, *Gestione dell'impresa e reati fallimentari*, p. 88.

<sup>(66)</sup> Sez. III, 18 maggio 2011, n. 36290, in *questa rivista*, 2012, p. 3508 ss., con nota di V. ROMANO, *Sulla natura del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, ripresa e citata da Sez. III, 8 aprile 2015, n. 15449, in *questa rivista*, 2015, p. 2590 ss., con nota di GAETA-MACCHIA, *Tra nobili assiologie costituzionali e delicate criticità applicative: riflessioni sparse sulla non punibilità per “particolare tenuità del fatto”*. Parlano di “intangibilità della garanzia patrimoniale rappresentata dai beni dell'obbligato” Sez. III, 3 luglio 2015, n. 36378, in *De Jure*; Sez. III, 6 maggio 2015, n. 40534, *ivi*; Sez. III, 4 aprile 2012, n. 40561, in *De Jure*.

<sup>(67)</sup> Sez. III, 19 novembre 2015, n. 9154, in *De Jure*.

<sup>(68)</sup> Sez. IV, 24 febbraio 2015, n. 13878, in *De Jure*.

<sup>(69)</sup> Sez. III, 4 aprile 2012, n. 40561, in *De Jure*.

<sup>(70)</sup> Sez. III, 8 aprile 2015, n. 15449, in *De Jure*.

In tema di conseguenze ablatorie, poi, si è detto che il profitto confiscabile va individuato nel valore dei beni sottratti all'esecuzione fiscale e ciò sulla base del fatto che il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte tutela «la garanzia generica del credito tributario e non il credito in quanto tale»<sup>(71)</sup>.

Tutto ciò a tacer del fatto che è lo stesso art. 11 del d.lg. n. 74 del 2000 che richiede che gli «atti fraudolenti» siano «idonei» a pregiudicare l'efficacia della riscossione coatta.

Sicché ci pare che la *ratio* di tutela della fattispecie penaltributaria vada individuata nel fatto che, una volta sorto il debito tributario, il contribuente non può disporre liberamente dei propri beni perché essi, secondo i principi generali della responsabilità patrimoniale, servono a garantirne l'adempimento delle obbligazioni fiscali<sup>(72)</sup>.

Sul fronte opposto è noto come l'opinione maggioritaria ritenga che la fattispecie di bancarotta fraudolenta patrimoniale sia posta a tutela dell'interesse dei creditori sociali a soddisfarsi sui beni del fallito in virtù del fatto «il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni».

Fuori di sofismo, ci pare dunque che i beni protetti dalla norma penaltributaria e da quella penalfallimentare siano affini ed omogenei<sup>(73)</sup>.

## 5.2. Il rapporto di sussidiarietà

Il testo originario dell'art. 11 del d.lg. n. 74 del 2000 conteneva una clausola di sussidiarietà espressa («salvo che il fatto costituisca più grave reato»), la quale, per volontà storica del legislatore<sup>(74)</sup>, serviva proprio a prevenire l'affermazione della sussistenza di un concorso formale di reati tra la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e la bancarotta fraudolenta patrimoniale distrattiva<sup>(75)</sup>.

Tale originario *incipit* è stato eliminato nel 2010, sicché occorre chiedersi se attraverso tale soppressione il legislatore abbia inteso modificare le originarie opzioni di incriminazione oppure se le stesse rimangano invariate anche successivamente alla novella.

L'esame dei lavori parlamentari non è di particolare aiuto: la relazione ministeriale di accompagnamento del d.l. n. 78 del 2010 non menziona questo aspetto, limitandosi la stessa ad individuare quali fattori di novità l'abbassamento della soglia di punibilità; l'introduzione di un'aggravante speciale qualora le somme dovute all'erario siano superiori al quadruplo della

---

<sup>(71)</sup> Sez. III, 16 dicembre 2015, n. 6798, in *De Jure*. Analogamente, Sez. III, 22 gennaio 2015, n. 10214, *ivi*.

<sup>(72)</sup> BASSO-VIGLIONE, *I reati tributari. Profili sostanziali e processuali*, p. 153 individuano il bene giuridico tutelato dalla norma nella «conservazione delle garanzie patrimoniali del contribuente»; GAMBONI, *La riforma dei reati tributari*, p. 302 nel «diritto dell'erario alla riscossione delle imposte»; PERINI, voce «*Reati tributari*», p. 539 nella «tutela della corretta riscossione dei tributi»; PRICOLI-TRABACCHI, *Art. 11. Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, p. 261 nella «conservazione della garanzia patrimoniale costituita dai beni del contribuente che le condotte di sottrazione fraudolenta pongono immediatamente a rischio».

<sup>(73)</sup> Cfr. MANNA, *Corso di diritto penale*, p. 459, il quale ritiene che il criterio di specialità possa essere impiegato anche quando vi sia una «parziale comunanza di bene giuridico tutelato».

<sup>(74)</sup> V. *ante* nota n. 10.

<sup>(75)</sup> Così peraltro non è stato, visto che la sentenza in commento ha affermato che le clausole di sussidiarietà espressa operano solamente nei casi in cui le fattispecie incriminatrici siano poste a tutela di beni giuridici diversi e dunque ne ha escluso l'operatività nel caso di specie. In senso conforme, cfr. Sez. II, 15 maggio 2015, n. 25363, in *questa rivista*, 2016, p. 2070 s.

predetta nuova soglia e l'introduzione della nuova fattispecie incriminatrice di cui all'attuale comma 2 dell'art. 11 <sup>(76)</sup>.

In mancanza di un'espressa indicazione da parte del legislatore, l'abrogazione della clausola di sussidiarietà espressa costituisce quindi un dato di per sé neutro, dal quale riteniamo che non possa essere ricavato alcun argomento (a contrario) utile ai fini che qui interessano <sup>(77)</sup>.

### 5.3. Il rapporto di consunzione/assorbimento

Da ultimo occorre verificare se alla soluzione del problema si possa giungere per il tramite del criterio dell'assorbimento.

Preliminarmente osserviamo che gli ostacoli frapposti dalla giurisprudenza al suo utilizzo appaiono più teorici che reali, considerato che (sebbene in maniera non sempre espressa) la stessa vi fa ricorso <sup>(78)</sup> e tenuto altresì conto che di tale principio è stata fatta più volte applicazione espressa proprio nell'ambito della tematica penalfallimentare <sup>(79)</sup>.

Sgombrato il campo da "pregiudiziali di principio", riteniamo che il criterio dell'assorbimento possa essere profittevolmente impiegato nel caso di specie per quattro ordini di ragioni.

Innanzitutto perché – come evidenziato sopra – i beni giuridici tutelati dall'art. 11 del d.lg. n. 74 del 2000 e dall'art. 216 l. fall., sebbene non perfettamente uguali, sono certamente omogenei e simili: la funzione di garanzia del patrimonio del contribuente a beneficio di quello

<sup>(76)</sup> La "Relazione di accompagnamento" può essere consultata sul sito internet del Senato della Repubblica ([www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/00483764.pdf](http://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/00483764.pdf)).

<sup>(77)</sup> Ritengono invece che la soppressione della clausola di riserva "apra la strada" al concorso tra il reato fiscale ed il reato di bancarotta BASSO-VIGLIONE, *I reati tributari. Profili sostanziali e processuali*, p. 159; PRICOLO-TRABACCHI, sub art. 11. *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, p. 271.

<sup>(78)</sup> Recentemente Sez. II, 10 marzo 2016, n. 12872, in *De Jure*, chiamata ad esprimersi sulla possibilità che la frode fiscale concorra con la truffa ai danni dello Stato, ha affermato che, anche al di fuori dei casi di specialità, va esclusa la sussistenza di un concorso apparente di norme nel caso in cui sussista una «unità normativa del fatto, desumibile dalla omogeneità tra i fini dei due precetti, che giustifica un trattamento sanzionatorio unitario», sicché – ha concluso il Collegio – la condotta sanzionata meno gravemente rimane assorbita in quella per la quale l'ordinamento prevede una pena più grave. Analogamente, ci pare che il criterio di assorbimento/consunzione stia alla base delle sentenze che si sono occupate del rapporto tra la frode fiscale e la truffa ai danni dello Stato (Sez. III, 15 gennaio 2013, n. 10580, in *questa rivista*, 2014, p. 2656 s., con nota di IANNELLO, *La Suprema Corte torna a pronunciarsi sul rapporto tra frode fiscale e truffa ai danni dello Stato: un'occasione per una rilettura critica delle Sezioni Unite del 2011*, ed. in precedenza, Sez. un., 28 ottobre 2010, n. 1235, in *questa rivista*, 2011, p. 3844 ss., con nota di GIACONA, *Il concorso apparente di reati al vaglio delle Sezioni Unite: due pronunzie ambigue*) ovvero tra indebita percezione di erogazioni a danno dello stato, di cui all'art. 316-ter c.p., ed i reati di falso (Sez. V, 26 novembre 2013, n. 1574, in *De Jure*; Sez. V, 25 settembre 2013, n. 1700, *ivi*; Sez. VI, 26 giugno 2013, *ivi*) o indebita compensazione (art. 10-*quater* del d.lg. n. 74 del 2000, cfr. Sez. V, 29 marzo 2012, n. 23091, in *questa rivista*, 2013, p. 1556 ss.). In tali casi i beni giuridici tutelati dalle norme in comparazione sono pacificamente diversi, sicché in assenza di una "stessa materia" si sarebbe dovuta affermare la sussistenza di un concorso di reati. Nelle predette sentenze, invece, il supremo Collegio ha ritenuto che la disposizione sanzionatoria da applicare sia solo una ed a tali conclusioni non può che essere giunto sulla base di valutazioni in termini di consunzione/assorbimento.

<sup>(79)</sup> Il riferimento è alle sentenze in cui la Corte di cassazione ha affermato che, nonostante la parziale diversità dei beni giuridici, il reato di appropriazione indebita di beni aziendali (che è reato di danno a tutela del patrimonio) rimane assorbito nel reato di bancarotta fraudolenta per distrazione (che è reato di pericolo a tutela dell'interesse dei creditori a soddisfarsi sul patrimonio dello stesso soggetto agente): Sez. V, 17 febbraio 2016, n. 13399, in *De Jure*; Sez. V, 3 luglio 2015, n. 2295, *ivi*; Sez. V, 29 ottobre 2014, n. 48743, in *questa rivista*, 2015, p. 2411 ss., con nota critica di PANTANELLA, *La condanna irrevocabile per appropriazione indebita di beni aziendali non preclude l'esercizio dell'azione penale per bancarotta per distrazione degli stessi beni* (l'A. ritiene che vi sia specialità reciproca, sicché non dovrebbero applicarsi né l'art. 15 né l'art. 84 c.p.).

speciale creditore che è il fisco nell'un caso; la funzione di garanzia del patrimonio dell'imprenditore a beneficio di tutti i creditori nell'altro.

In secondo luogo perché l'interesse tutelato dalla norma penalfallimentare è più ampio e capace dunque di ricomprendere quello tutelato dalla norma penaltributaria.

In terza sede perché – come visto – il “diritto” per l'erario ad un trattamento privilegiato del proprio credito sussiste fin tanto che l'imprenditore/contribuente sia ancora *in bonis* e viene invece meno successivamente al fallimento. Sicché, lo schiudersi della prospettiva fallimentare fa sì che l'interesse (“speciale”) del fisco a soddisfarsi sui beni del contribuente/debitore venga ricompreso nel più “generale” interesse dei creditori a soddisfarsi sui beni dell'imprenditore fallito.

Infine, perché la cornice edittale della bancarotta (reclusione da tre a dieci anni) è significativamente maggiore rispetto a quella prevista per la fraudolenta sottrazione al pagamento delle imposte (che va da sei mesi a quattro anni nell'ipotesi base e da uno a sei anni nell'ipotesi circostanziata).

In ragione di tali osservazioni, riteniamo quindi che la fattispecie di bancarotta fraudolenta patrimoniale abbia un disvalore tale da “consumare”, o “assorbire”, la portata offensiva del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, sicché – per dirla con Cass., sent. n. 42156 del 2011 – «non si vede perché la distrazione operata in danno del fisco debba essere separatamente considerata, o meglio due volte considerata».

## 6. CONCLUSIONI

All'esito della nostra indagine, possiamo trarre le conclusioni che seguono.

Primo. È il fatto, nella sua manifestazione fenomenica, che genera il problema giuridico di stabilire se vi sia un concorso di reati oppure un concorso apparente di norme. Non si tratta quindi di risolvere un conflitto tra discipline generali astratte (come avviene nel caso della successione di leggi penali nel tempo), bensì di stabilire quali norme si applichino ad un certo contesto.

La questione, in particolare, si pone quando si debba valutare la condotta di un imprenditore dichiarato fallito, che, prima dall'apertura della procedura concorsuale, avendo debiti con il fisco per un ammontare superiore a cinquantamila euro, abbia compiuto alienazioni simulate ovvero altri fraudolenti idonei a rendere inefficace la procedura esecutiva all'epoca azionabile dall'erario. Si tratta, all'evidenza, di una situazione che è tutt'altro che rara, non essendo infrequente che chi si sia venuto a trovare in uno stato di decozione, tenti di impedire con ogni mezzo che le espropriazioni forzate intraprese dai creditori generici o dal fisco attingano gli ultimi beni sociali rimasti.

Per contro nessuno dubita che sussista un concorso di reati quando vi sia una distanza temporale tra le condotte “in danno” del fisco e quelle “in danno” della massa ed, in particolare, l'imprenditore ponga in essere le prime quando è ancora *in bonis* e le seconde quando è in stato di decozione. Il che – se ancora ve ne fosse bisogno – ulteriormente dimostra che la disamina del problema del concorso apparente non può prescindere dalla individuazione di situazioni specificamente connotate.

Secondo. L'alternativa tra concorso di reati e concorso apparente di norme va sciolta all'esito di un doppio giudizio: prima formale e poi valoriale. Infatti, il criterio del confronto avalutativo fra le fattispecie astratte non è di per sé sufficiente e ciò è dimostrato dal fatto che la giurisprudenza che vi professa fedeltà è poi “costretta” a scambiare “stessa materia” per

“stesso bene giuridico” e la dottrina che dichiara di farlo proprio ha poi l'accortezza di precisare che la fattispecie tipica da sottoporre all'analisi non è quella “naturalistica” astratta bensì quella “giuridica”<sup>(80)</sup>.

Insomma, in un modo o nell'altro il criterio valutativo viene impiegato per confermare o smentire l'esito – talvolta equivoco – del giudizio strutturale.

Terzo. L'applicazione, al caso di specie, del criterio dell'analisi strutturale restituisce i seguenti risultati: le condotte di “alienazione simulata”/“compimento di altri atti fraudolenti”, tipiche ai sensi dell'art. 11 d.lg. n. 74 del 2000, possono essere sussunte nelle categorie “dissimulazione”/“distrazione-occultamento”, proprie dell'art. 216 l. fall.; vi è analogia tra le qualifiche soggettive contemplate dalle due fattispecie, in quanto tutti gli “imprenditori” sono anche “contribuenti”; entrambe le fattispecie hanno la struttura di reati di condotta e di pericolo; l'unico elemento certamente speciale consiste nel dolo specifico, richiesto dalla norma penaltributaria, che però ha portata selettiva limitata. Sicché, più che un rapporto di specialità reciproca, tra i due reati esiste una marcata sovrapposibilità.

Quarto. L'analisi secondo criteri valoriali mette in luce che i beni giuridici tutelati dalle due fattispecie sono simili; che l'interesse tutelato dalla norma fallimentare ha ampiezza tale da comprendere quello protetto dalla norma tributaria; che quest'ultimo perde la propria specificità con il sopraggiungere del fallimento; che quindi, come anche dimostrato dalle cornici edittali, il reato di bancarotta si presta ad assorbire quello di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

In conclusione, nella situazione che si è descritta, ci pare che sussista un concorso apparente di norme e che l'unica fattispecie da applicare sia quella dell'art. 216 l. fall.

Certo siamo ben consapevoli che una tale conclusione ostacola l'attività recuperatoria dell'erario (che si attua prevalentemente attraverso il sequestro per equivalente finalizzato alla confisca penaltributaria). Purtroppo rimaniamo convinti che le ricadute applicative debbano essere la conseguenza del ragionamento giuridico e non il suo principio ispiratore.

---

<sup>(80)</sup> GAMBARELLA, *Diritto giurisprudenziale e mutamento legislativo. Il caso del delitto di scambio elettorale politico-mafioso*, in *questa rivista*, 2014, p. 3711: «il parametro di riferimento per accertare la presenza o meno di una *abolitio criminis* è rappresentato dai *modelli astratti di reato*», ma «la “norma incriminatrice” è ciò che si ricava dal contenuto di senso dell'insieme degli elementi dell'illecito tipicizzati legislativamente, attraverso un'interpretazione degli stessi alla luce del bene giuridico» (corsivi nostri, *amplius* GAMBARELLA, *L'abrogazione della norma incriminatrice*, Jovene, 2008, p. 205 ss.).

