

Accertamento e contenzioso n. 27/2017

La confisca per equivalente in relazione ai reati tributari

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale Titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia Direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

La Corte di Cassazione con la [sentenza n. 42087/2016](#) ha sancito alcuni interessanti principi in materia di sequestro finalizzato alla confisca in presenza di un accordo di rateazione con il Fisco, ipotesi trattata nell'[articolo 12](#), comma 2, D.Lgs. 74/2000.

Premessa

La confisca per equivalente per i reati tributari è stata introdotta dall'[articolo 1](#), comma 143, L. 244/2007, sulla base del quale, nei casi di cui agli articoli [2](#), [3](#), [4](#), [5](#), [8](#), [10-bis](#), [10-ter](#), [10-quater](#) e [11](#), D.Lgs. 74/2000, si dovevano osservare, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'[articolo 322-ter](#), c.p..

La citata disposizione, tuttavia, aveva sollevato non poche perplessità dato che conteneva il rinvio a una norma del codice penale che, nell'originaria formulazione, prevedeva che la confisca dei beni potesse essere effettuata per un valore corrispondente al solo prezzo del reato, senza menzionare anche il profitto¹. Vi era, inoltre, il problema relativo alla possibilità o meno di operare la confisca sul patrimonio delle persone giuridiche in conseguenza di violazioni tributarie commesse da suoi amministratori o rappresentanti legali.

Con la recente riforma dei reati tributari è stata finalmente prevista una specifica disciplina per l'istituto della confisca in relazione a ipotesi delittuose di natura tributaria. L'[articolo 14](#), D.Lgs. 158/2015 ha, infatti, abrogato il comma 143 dell'[articolo 1](#), L. 244/2007 e l'ipotesi di confisca è ora espressamente disciplinata dal (nuovo) [articolo 12](#), D.Lgs. 74/2000 che prevede che:

“1. Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444, c.p.p. per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne

¹ L'articolo 322-ter è stato modificato dall'articolo 1, comma 75, lettera o), L. 190/2012. Il testo precedentemente in vigore era il seguente: «Nel caso di condanna, o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444, c.p.p., per uno dei delitti previsti dagli articoli da 314 a 320, anche se commessi dai soggetti indicati nell'articolo 322-bis, comma 1, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo.».

costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto. 2. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta”.

Sulla continuità normativa esistente tra la norma previgente e quella introdotta nel 2015 si è già espressa la Cassazione con le sentenze [n. 35226/2016](#) e [n. 50338/2016](#), nella quale ultima è stato espressamente statuito che:

“La misura ablativa in esame, anche nella forma per equivalente, deve essere sempre disposta ai sensi del D.Lgs. 74/2000, articolo 12-bis, con riguardo a tutti i delitti di cui al decreto medesimo, ivi compreso, quindi, quello di cui all'articolo 5 cit. oggetto della sentenza impugnata; e senza che, al riguardo, si ponga alcuna questione di diritto intertemporale ai sensi dell'articolo 2, c.p., attesa appunto l'identità della lettera dell'articolo 12-bis de quo con quella dell'articolo 322-ter c.p., comma 1, richiamato nell'articolo 1, comma 143 citato, e, pertanto, la piena continuità normativa tra le stesse previsioni”.

Strettamente collegato al tema della confisca è l'istituto del sequestro preventivo, disciplinato dagli articoli 321 e ss., c.p.p.; ai sensi del comma 2-bis di tale articolo, infatti, il giudice può sempre disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca; la misura viene disposta con decreto motivato da parte del giudice competente a pronunciarsi nel merito, su richiesta del P.M..

Sequestro e confisca: le problematiche più discusse

La Corte di Cassazione ha contribuito a delineare i contorni dell'istituto del sequestro finalizzato alla confisca con una lunga serie di pronunce che hanno approfondito le più rilevanti problematiche.

Tra le questioni particolarmente discusse in dottrina e giurisprudenza rientra quella inerente al profilo dell'individuazione del profitto e del prezzo del reato con riferimento ai delitti tributari; la Cassazione, in linea generale, con un orientamento costante ha ricondotto il concetto del profitto di reato a quello dell'imposta evasa, tuttavia vi sono alcune peculiarità relative alle caratteristiche proprie dei diversi reati; sul tema, si distingue la recente [sentenza n. 54218/2016](#) con cui la Suprema Corte ha precisato che:

“... stante la finalità dell'istituto che consente, qualora non sia possibile individuare i beni che costituiscono il prodotto, il prezzo o il profitto del reato, il sequestro e la successiva confisca di altri

beni di cui il reo abbia la disponibilità anche per interposta persona fisica o giuridica, per un valore corrispondente, la misura in esame va riferita nell'ipotesi di reati tributari all'ammontare dell'imposta evasa, configurante un indubbio vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita e, in quanto tale, riconducibile alla nozione di profitto del reato, costituito dal risparmio economico conseguente alla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, di cui certamente beneficia il reo, unitamente agli interessi maturati e alle sanzioni dovute in seguito all'accertamento del debito tributario. Ai fini della determinazione dell'ammontare di tale peculiare figura di sequestro, non vi è necessità di accertare l'esatta corrispondenza fra profitto e quantum sequestrato non vigendo alcun onere preventivo di effettuare perizia estimativa sui beni da sottoporre a sequestro, essendo sufficiente che il giudice motivi, in linea di massima, sulla non esorbitanza di quanto sequestrato, salvi, ovviamente, gli eventuali più approfonditi accertamenti da svolgersi nel giudizio di merito. Ne consegue che, laddove la valutazione del giudice risponda a tali criteri, essa è insindacabile in sede di legittimità”.

Un caso particolare è rappresentato dalla fattispecie delittuosa di emissione di fatture per operazioni inesistenti, prevista e punita dall'[articolo 8](#), D.Lgs. 74/2000: a tal proposito, infatti, la Corte di Cassazione ha precisato che la determinazione del profitto del reato deve tener conto della circostanza che l'emissione di fatture per operazioni inesistenti è funzionale all'evasione da parte di terzi e non genera un diretto vantaggio economico a favore dell'emittente in relazione al risparmio di imposta. Per il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, secondo la Cassazione, si deve fare riferimento non tanto al profitto quanto al prezzo del reato, rappresentato, per l'emittente, dal compenso pattuito o riscosso per eseguire il delitto. Pertanto, conclude la Corte:

“solo in mancanza di acquisizioni processuali che consentano di determinare esattamente il prezzo del reato deve ritenersi corretto il sequestro preventivo, anche per equivalente, con riferimento a qualsiasi utilità, economicamente valutabile, immediatamente o mediamente derivante dalla commissione del reato tributario”.

Altro tema critico attiene all'individuazione del prezzo e profitto del reato in relazione al sequestro e alla confisca per equivalente (ossia quella che non può essere effettuata direttamente sui beni che costituiscono prezzo o profitto del reato ma viene disposta su altri beni che rientrino nella disponibilità del reo) a seguito della commissione di reati tributari.

Il sequestro preventivo diretto e il sequestro per equivalente presentano differenti caratteristiche strutturali e funzionali: mentre il primo consiste nella sottoposizione al vincolo di beni che costituiscono il profitto del reato per cui si procede, o sono a esso riconducibili (come nel caso dei beni acquisiti attraverso il reimpiego dei proventi illeciti), il secondo ricorre quando la cautela reale è realizzata su

beni diversi e non ricollegabili a quelli che costituiscono il profitto dell'attività criminosa, il cui valore economico sia, comunque, corrispondente a quello del profitto stesso.

Alle due forme di sequestro risulta, di conseguenza, applicabile una differente disciplina processuale che attiene al loro peculiare rapporto funzionale, caratterizzato dalla prevalenza della forma diretta rispetto a quella per equivalente.

La Corte di Cassazione ha chiarito che il profitto, nei reati tributari, è costituito da *“qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e che esso può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributari”* (cfr. sentenza SS.UU. [n. 18374/2013](#) e sentenza [n. 36870/2013](#)); pertanto, nei reati tributari il sequestro preventivo ha a oggetto, nella forma diretta, essenzialmente somme di denaro (cfr. [sentenza n. 30966/2007](#), secondo cui è legittimamente operato in base alla prima parte dell'[articolo 322-ter](#), comma 1, c.p., il sequestro preventivo delle somme nella disponibilità del conto corrente dell'imputato).

Tuttavia, come è stato chiarito dalle Sezioni Unite nella [sentenza n. 10561/2014](#), una volta riscontrata l'impossibilità di sottoporre al provvedimento cautelare i beni che, direttamente o indirettamente, siano riferibili al profitto del reato, e dunque, una volta constatata l'assenza di somme di denaro da sottoporre al provvedimento ablativo diretto, si può fare luogo al sequestro preventivo per equivalente; impossibilità che può essere anche soltanto transitoria e reversibile, purché sussistente al momento della richiesta e dell'adozione della misura (cfr. [sentenza n. 2823/2009](#)).

Secondo quanto statuito nella sentenza della Corte di Cassazione [n. 37174/2016](#), per l'applicazione del sequestro per equivalente è richiesta:

“una valutazione allo stato degli atti in ordine alle risultanze relative al patrimonio dell'ente che ha tratto vantaggio dalla commissione del reato, non essendo invece necessario il compimento di specifici e ulteriori accertamenti preliminari per rinvenire il prezzo o il profitto diretto del reato, spettando al soggetto destinatario del provvedimento cautelare l'onere di dimostrare la sussistenza dei presupposti per disporre il sequestro in forma diretta”.

Confisca e accordo di dilazione del pagamento di tributi: la sentenza della Corte di Cassazione n. 42087/2016

L'introduzione dell'[articolo 12-bis](#), D.Lgs. 74/2000, dedicato espressamente a disciplinare la confisca in relazione ai reati tributari, non ha contribuito a chiarire i problemi già postisi con il previgente quadro

normativo, anzi ha sollevato ulteriori perplessità in relazione alla fattispecie prevista nel comma 2, ove prevede che non può essere disposta la confisca in caso di accordo tra contribuente e Fisco.

La Corte di Cassazione ha approfondito il tema in esame nell'interessante [sentenza n. 42087/2016](#), che ha deciso una vicenda nella quale, nei confronti di un imprenditore, accusato del reato di cui all'[articolo 10-ter](#), D.Lgs. 74/2000 per avere omesso di versare l'Iva per un ingente ammontare, era stato disposto il sequestro preventivo finalizzato alla confisca obbligatoria dell'abitazione nonché del terreno pertinente alla stessa, sino alla concorrenza della somma corrispondente all'ammontare dell'imposta evasa.

Nel decreto di sequestro era precisato che la società debitrice era stata ammessa alla rateizzazione del debito tributario, con obbligo di corrispondere l'intera somma dovuta in 72 mensili, tuttavia l'indagato aveva, secondo l'accusa, provveduto al pagamento della sola prima rata.

L'imprenditore aveva quindi proposto istanza di riesame avverso il decreto con cui il Gip aveva disposto il sequestro per equivalente, deducendo, tra l'altro, di avere già effettuato il pagamento di diverse rate mensili del debito tributario, nonché di avere contratto polizza fideiussoria per la restante parte del medesimo debito.

Il Tribunale del riesame di Matera ha accolto solo parzialmente la richiesta di riesame, revocando il decreto di sequestro preventivo impugnato per la parte relativa alla quota capitale già versata; la vicenda è quindi giunta avanti alla Corte di Cassazione.

Per quanto di interesse in relazione alla problematica in esame, con il ricorso in Cassazione era dedotta, tra l'altro, la violazione degli articoli [321](#) e [125](#), c.p.p., nonché dell'[articolo 12-bis](#), D.Lgs. 74/2000 e la conseguente illegittimità del sequestro preventivo, essendo inibita la confisca in presenza di un accordo di dilazione del pagamento di tributi non versati.

Secondo la tesi della difesa, l'ordinanza impugnata avrebbe erroneamente confermato il sequestro preventivo poiché, a seguito dell'entrata in vigore dell'articolo [12-bis](#), D.Lgs. 74/2000, sarebbe stato previsto che, in presenza dell'impegno del contribuente a versare quanto dovuto all'Erario, la confisca non possa operare per la relativa parte: di conseguenza risulterebbe preclusa anche la possibilità di disporre il sequestro preventivo a essa finalizzato.

La Cassazione ha esaminato approfonditamente la tematica, effettuando una precisa ricostruzione delle diverse norme che hanno disciplinato l'istituto della confisca per equivalente e della relativa giurisprudenza.

In particolare, la Suprema Corte ha rilevato come, anche prima dell'introduzione dell'articolo [12-bis](#), in materia di reati tributari, nel caso in cui fosse stato perfezionato un accordo tra il contribuente e

L'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente non potesse essere mantenuto sull'intero ammontare del profitto derivante dal mancato pagamento dell'imposta evasa, dovendo lo stesso essere ridotto in misura corrispondente ai ratei versati per effetto della convenzione, onde evitare *"un'inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto con il principio secondo il quale l'ablazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa"* (cfr. sentenze [n. 4097/2016](#), [n. 20887/2015](#), [n. 6635/2014](#), [n. 46726/2012](#)) *"e considerata, altresì, la stessa ragione giustificatrice della confisca, consistente proprio nella necessità di evitare che il conseguimento dell'indebito profitto del reato si consolidi in capo all'autore del medesimo"*.

La Corte aveva, inoltre, già statuito come l'utilità economica ricavata dalla consumazione di un reato non potesse essere confiscata come profitto, nemmeno per equivalente, quando fosse già stata restituita al soggetto danneggiato (cfr. [sentenza n. 36444/2015](#)).

Tuttavia, secondo l'orientamento consolidato della Corte, la non operatività della confisca poteva conseguire esclusivamente in caso di integrale pagamento del debito tributario, essendo invece insufficiente la mera ammissione a un piano rateale di pagamento o il parziale pagamento effettuato a tale ultimo titolo (cfr. sentenza n. 5681/2013).

L'introduzione dell'[articolo 12-bis](#), D.Lgs. 74/2000 non ha mutato i termini delle questione, nel senso che, secondo la Suprema Corte, la *ratio* di tale disposizione è in linea con la filosofia complessiva che ispira il D.Lgs. 158/2015, ovvero quella di agevolare la possibilità per l'Erario di soddisfare le proprie pretese nei confronti dei debitori, anche favorendo, da parte degli stessi, forme di ravvedimento che comportano limitazioni all'operatività delle norme incriminatrici e alla connessa potestà punitiva statale.

Tuttavia, il Legislatore ha utilizzato, nella stesura della norma, alcuni termini atecnici – quali la nozione di "impegno" e il riferimento alla "non operatività" della confisca – che rendono necessario uno sforzo interpretativo al fine di individuarne quello che la Cassazione definisce il "significato normativo".

Per quanto concerne il termine "impegno", secondo la Suprema Corte, se ci si fermasse a un'interpretazione letterale della norma si rischierebbe di arrivare a ritenere sufficiente, ai fini della non operatività della confisca, la mera esternazione, da parte del contribuente, del proposito di adempiere al pagamento, svincolata da ogni scadenza e da ogni obbligo formale nei confronti della controparte: tale conclusione secondo la Cassazione è inaccettabile posto che non sarebbe prevista alcuna sanzione nei confronti del contribuente in caso di mancato rispetto dell'impegno assunto.

L'applicabilità della previsione viene quindi circoscritta ai soli casi di obblighi assunti in maniera formale, tra i quali rientrano le ipotesi di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale, di transazione fiscale, oltre a quelle di attivazione di procedure di rateizzazione, automatica o a domanda, come l'accordo per il pagamento rateale del debito d'imposta raggiunto, come nel caso di specie, con l'Agenzia delle entrate (cfr. [sentenza n. 5728/2016](#)).

Con riferimento, invece, alla seconda questione, la Cassazione ha precisato che la locuzione "non opera" non significa affatto che la confisca, a fronte dell'accordo rateale intervenuto, non possa essere adottata, quanto piuttosto, e più semplicemente, che la stessa non divenga efficace con riguardo alla parte "coperta" da tale impegno. Secondo la Cassazione:

"la confisca "non operativa", dunque, sarebbe una confisca applicata ma non eseguibile perchè non (ancora) produttiva di effetti, la cui produzione sarebbe subordinata (condizionata) al verificarsi di un evento futuro e incerto, costituito dal mancato pagamento del debito. Fermo restando che, come recita l'articolo 12-bis, comma 2, essa dovrà, comunque, essere "disposta", rectius diventare efficace, allorquando l'impegno non sia stato rispettato e il versamento "promesso" non si sia verificato".

Pertanto, secondo l'interpretazione fornita dalla Cassazione, anche in presenza di un piano rateale di versamento, la confisca potrà continuare a essere comunque consentita, sia pure per gli importi non ancora corrisposti, così continuando a essere consentito anche il sequestro a essa finalizzato, che, ai sensi dell'[articolo 323](#), comma 3, c.p.p. manterrà i suoi effetti in caso di pronuncia di una sentenza di condanna, qualora sia stata disposta la confisca "*ancorché condizionata*" delle cose sequestrate.

Dunque, conclude la Corte, al verificarsi della condizione sospensiva, costituita dal mancato pagamento, la confisca sarà pienamente produttiva di effetti e il P.M., ricevuta la comunicazione di inadempimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, potrà mettere in esecuzione la misura, con facoltà dell'interessato di ricorrere al giudice della cautela nel corso delle indagini preliminari o del processo, ovvero al giudice dell'esecuzione nelle forme dell'incidente previsto dall'[articolo 666](#), c.p.p..

Analoghe istanze, finalizzate alla revoca della misura reale, potranno essere, invece, adottate dall'interessato nell'ipotesi in cui egli provveda all'integrale pagamento del debito.

Pertanto, qualora nel corso del procedimento penale l'imputato provvedesse al pagamento dell'intero ammontare del debito, la confisca, i cui effetti resterebbero comunque sospesi fino all'esaurimento della procedura di pagamento, potrebbe non essere adottata, ovvero, se disposta, potrebbe in ogni caso essere revocata a seguito di apposita richiesta formulata al giudice dell'esecuzione.

Nel caso in cui, invece, il debitore non abbia provveduto all'integrale pagamento delle somme dovute, gli effetti del provvedimento ablativo non resterebbero paralizzanti, sicché potrebbe darsi corso alla

relativa procedura esecutiva secondo le regole ordinarie. Ferma restando, in ogni caso, la possibilità, per il giudice competente, di procedere, su richiesta dell'interessato, in corrispondenza del pagamento progressivo delle rate, al dissequestro parziale dei beni per un valore corrispondente alle somme versate all'Erario, non potendo il sequestro preventivo essere mantenuto sull'intero ammontare del profitto derivante dal mancato pagamento dell'imposta evasa, poiché, altrimenti, verrebbe a determinarsi un'inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto con il principio secondo il quale l'ablazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa (sul punto cfr. [sentenza n. 20887/2015](#)).