

**MASTER IN DIRITTO PENALE D'IMPRESA**

**X EDIZIONE**

**ANNO ACCADEMICO 2016/2017**

**TITOLO**

**LA CONFISCA NEI REATI TRIBUTARI E GLI ULTIMI  
AGGIORNAMENTI**

**Direttore:**  
Chiar.ma Prof.ssa  
**Paola Severino**

**Candidato:**  
**Pierpaolo Guglielmi**  
Matricola: CSN00382

LA CONFISCA DEL PROFITTO NEI REATI TRIBUTARI E GLI ULTIMI  
AGGIORNAMENTI

INDICE.

**Capitolo 1.** La confisca nei reati tributari.

**1.1** Cenni sulla confisca penale.

**1.2** Evoluzione normativa della confisca nel sistema penal-tributario.

**1.3** Nozione di profitto confiscabile.

**Capitolo 2.** L'attuale interpretazione giurisprudenziale del profitto confiscabile.

**2.1** Le questioni affrontate e risolte dalle Sez. un. Gubert.

**2.2** Il “cambio di rotta” delle Sezioni Unite e la critica della dottrina.

**2.3** Le Sez. un. Lucci e gli ultimi aggiornamenti giurisprudenziali.

**Capitolo 3.** La riforma del sistema sanzionatorio del 2015 e la confisca: luci e ombre delle novità normative.

**3.1** Il nuovo art. 12-*bis*, in particolare la «non operatività» della confisca in caso di «impegno» del contribuente ad adempiere all'obbligazione tributaria.

**3.2** Considerazioni conclusive.

Capitolo 1. *La confisca nei reati tributari.*

*1.1 Cenni sulla confisca penale.*

La confisca, intesa come “atto di sottrazione coattiva di beni al titolare, con contestuale attribuzione definitiva degli stessi allo Stato, in conseguenza della

commissione di un reato o comunque di un'attività illecita o pericolosa"<sup>1</sup>, non è un istituto giuridico unitario, bensì presenta una moltitudine di funzioni politico-criminali e di nature giuridiche, non sempre ben chiare all'interprete<sup>2</sup>.

In generale, la confisca viene prevista come misura di sicurezza patrimoniale dall'art. 240 c.p., in via facoltativa al 1° comma, per i c.d. *instrumenta delicti*, per il profitto ed il prodotto del reato. Al secondo comma viene disposta l'ablazione obbligatoria delle cose obiettivamente lecite, nonché del prezzo del reato.

Lo strumento della espropriazione dei beni del reo o del soggetto pericoloso ha assunto un impatto sempre maggiore nelle più recenti esperienze di contrasto alla criminalità, economica e non.

Nell'ordinamento italiano, l'area di applicazione della confisca viene ampliata prevedendo, accanto alla confisca c.d. tradizionale, l'ablazione del valore equivalente al profitto tipico quando non è possibile identificare quest'ultimo. Tale misura viene disposta obbligatoriamente da disposizioni specifiche, tra le quali la principale è inserita nell'art. 322-ter c.p., in riferimento ai reati contro la pubblica amministrazione<sup>3</sup>. Inoltre, essa viene disposta solo ove non sia possibile apprendere direttamente il provento del reato. Tale caratteristica, ovvero la perdita del requisito della pertinenzialità, farebbe propendere per una diversa natura giuridica dell'istituto, quella di sanzione<sup>4</sup>.

Similmente, vengono aggrediti i beni delle imprese non intrinsecamente criminali, al fine di impedire che le stesse giovinco dei proventi degli illeciti commessi dai propri dipendenti (artt. 9, 19 e 53 del d. lgs. 231 del 2001)<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> NICOSIA E., *Aspetti teorici e generali e aspetti applicativi della confisca*, in CADOPPI A., CANESTRARI S., MANNA A., PAPA M., (a cura di) *Trattato di diritto penale*, Vol. III *La punibilità e le conseguenze del reato*, Torino, UTET, 2014, p. 405.

<sup>2</sup> NICOSIA E., *ibidem*. Per ulteriori approfondimenti, *ex multis*, cfr. ID., *La confisca, le confische. Funzioni politico-criminali, natura giuridica e problemi ricostruttivo-applicativi*, Torino, 2012; ALESSANDRI A., *Criminalità economica e confisca del profitto*, in *Scritti in onore di Giorgio Marinucci*, a cura di DOLCINI E. PALIERO C.E., t. III, Milano, 2006, p. 2107 ss.

<sup>3</sup> L'ablazione per equivalente in forma obbligatoria, introdotta in un numero sempre maggiore di disposizioni speciali, rende evidente l'inadeguatezza della confisca-misura di sicurezza prevista dall'art. 240 c.p.: più opportuno sarebbe, allora, prevedere una confisca generale per equivalente del profitto (com'era previsto, in origine, dalla legge comunitaria del 2007 in attuazione della decisione quadro 2005/212/GAI). Cfr., MAUGERI A. M., *La confisca per equivalente – ex art. 322-ter – tra obblighi di interpretazione conforme ed esigenze di razionalizzazione*, in *Riv. It. Dir. Proc. pen.*, 2011, p. 792; *ibidem*, Voce *Confisca (Diritto penale)*, in *Enc. Dir., Annali*, VIII, 2015, p. 185 ss.

<sup>4</sup> *Ex plurimis*, NICOSIA E., cit., p. 427; nonché Cass., Sez. un., 22 novembre 2005, *Muci*, n. 41936, Rv. 232164; conf. Cass. pen., Sez. Un., 27 marzo 2008, n. 26654, *Fisia Italimpianti*, in *Foro it.*, 2009, I, c. 36.

<sup>5</sup> Nel sistema della responsabilità degli enti le ipotesi di confisca sono tre: la confisca del profitto tratto dall'ente per il reato commesso dagli apicali, anche quando l'ente non risponde dell'illecito amministrativo, ex art. 6 co. 5 del D. Lgs. 8 giugno 2001, n. 231; l'ablazione del profitto derivante dalla conduzione dell'attività di impresa da parte del commissario giudiziale, nominato in

La confisca penal-tributaria trova ingresso nel nostro ordinamento con la legge finanziaria del 2008 (art. 1, comma 143, l. 24 dicembre 2007, n. 244), ove si dispone che anche ai condannati per reati tributari si applichino le disposizioni previste dal summenzionato art. 322-ter c.p.<sup>6</sup>.

È stato osservato come l'ablazione del profitto in materia tributaria sia divenuta uno strumento fondamentale in mano alla Autorità Giudiziaria nel momento in cui il legislatore, sulla scorta delle linee direttive della riforma attuata nel d. lgs. 74 del 2000, ha restituito centralità all'imposta evasa, stimolando, così, una dilatazione dei confini applicativi dell'istituto *de quo*, a livello legislativo e giurisprudenziale<sup>7</sup>.

Orbene, è da questo momento che si può parlare di confisca nei reati tributari: un settore nel quale l'evoluzione giurisprudenziale è andata oltre lo scarno materiale normativo, allo scopo di meglio identificare l'oggetto della confisca e, in particolare, il non facile riferimento al profitto conseguito con la commissione di un reato fiscale, ove il risultato pratico è diretto, come si sa, all'ottenimento di un mero risparmio di spesa.

### *1.2 Evoluzione normativa della confisca penal-tributaria.*

Avendo dato conto dell'importanza dal punto di vista preventivo e repressivo dello strumento della confisca dei beni, se ne riassume brevemente il relativo fondamento normativo, che poi verrà esaminato *funditus* più avanti.

Dalla estensione dell'applicazione dell'art. 322-ter c.p. agli illeciti fiscali, la misura è stata modificata ed introdotta, finalmente, nel *corpus* normativo dei reati tributari, il d. lgs. 74 del 2000, all'art. 12-bis. Tale misura ora è disposta, obbligatoriamente, per «uno dei delitti previsti dal presente decreto» (a differenza della precedente disposizione contenuta nella legge finanziaria del 2008, ove non era previsto,

---

sostituzione della sanzione interdittiva che determina l'interruzione dell'attività dell'ente (quindi quale locupletazione lecita in sé), ai sensi dell'art. 15 co. 4 del decreto *de quo*; e la confisca "sanzionatoria" di cui all'art. 19, che ricalca l'evoluzione normativa subita dall'istituto in esame all'interno della legislazione penale delle persone fisiche. Cfr. *Relazione accompagnatoria al d. lgs. 231 del 2001*, in [www.governo.it](http://www.governo.it).

<sup>6</sup> L'ingresso della confisca in area penal-tributaria fu, dapprima, condizionato da uno stato di incertezza ermeneutica, dovuto dall'ambiguo rinvio all'art. 322-ter c.p. Non era chiaro se fosse oggetto di rinvio anche il secondo comma del predetto articolo, secondo il quale era prevista la confisca per equivalente del profitto, e non solo del prezzo (rinvenibile nel comma 1). La soluzione estensiva adottata in sede di legittimità (Cass. pen., Sez. III, 6 ottobre 2010, n. 35807, rv. 213983) venne motivata sulla base di una interpretazione conforme al diritto dell'Unione, chiaramente *contra reum*, suscitando riserve in dottrina. MAIELLO V., *Confisca, CEDU e diritto dell'Unione: tra questioni risolte e questioni ancora aperte*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 11 luglio 2012, p. 19.

<sup>7</sup> VENEZIANI P., *La confisca obbligatoria nel settore penale tributario*, in *Cass. pen.*, 4, 2017, p. 1694.

nell'elenco tassativo di reati, quello di cui all'art. 10), sia nella forma diretta sia, ove non possibile, per equivalente di cose corrispondenti al valore del profitto o del prezzo derivante dal reato.

La novità risiede nel secondo comma del presente articolo, ove si riconosce al contribuente un regime di favore, la “non operatività” della confisca qualora egli si “impegni” a versare all'erario quanto dovuto, precisando, altresì, che, in caso di mancato versamento, la confisca è sempre disposta.

Giova, preliminarmente, evidenziare come la riforma del 2015 abbia sollevato più dubbi che certezze, posto che né viene risolta in via normativa l'annosa questione della nozione di profitto confiscabile; né ciò avviene riguardo il rapporto tra la confisca dei proventi del contribuente-persona fisica e quelli della persona giuridica, confiscabili ai sensi del d. lgs. 231 del 2001; inoltre, la causa di non punibilità prevista dal secondo comma desta ulteriori problemi ermeneutici, causati dalla non chiara terminologia utilizzata dal legislatore delegato.

### 1.3 Nozione “tradizionale” di profitto confiscabile.

L'oggetto dell'ablazione, in particolare nella sua accezione di profitto, è di rilevante importanza per la materia.

Il perimetro di tipicità del profitto è caratterizzato da confini particolarmente malleabili, causati da un atteggiamento ondivago della giurisprudenza<sup>8</sup>. Inoltre, la confisca c.d. tradizionale, atta ad apprendere in via diretta il profitto generato dall'evasione penalmente rilevante, è di poca utilità dal punto di vista pratico, poiché il provento dell'evasione è costituito da un risparmio di spesa e non da un ricavo in senso aziendalistico<sup>9</sup>. Questo fa sì che le liquidità generate dal mancato versamento dell'imposta siano difficilmente identificabili all'interno del patrimonio del reo, o

---

<sup>8</sup> Più in generale, il settore dell'evasione penalmente rilevante è considerata paradigmatica di un certo «protagonismo di necessità del ruolo del giudice, vale a dire quel fenomeno che nasce dall'esigenza della giurisprudenza di riempire i vuoti normativi e rammendare le slabbrature propri di una legalità lacerata, provocati da inadeguati *drafting* dei testi legislativi e/o della incontrollata successione di questi ultimi». MAIELLO V., *Confisca per equivalente e pagamento del debito tributario*, in *Giur. It.*, 2014, p. 1 ss.

<sup>9</sup> Il concetto di “risparmio di spesa” come riconducibile alla nozione di profitto tipico viene identificato dalla giurisprudenza come ricavo effettivo, cioè come differenza fra accrescimento patrimoniale maturato e quello che si sarebbe ottenuto senza l'indebito risparmio di spesa. Seguendo questa linea interpretativa, costituirebbe profitto confiscabile solamente quello conseguito tramite la commissione di fattispecie che puniscono la condotta di chi versa un importo minore del dovuto, ma non è individuabile nei reati meramente omissivi (ad es. le fattispecie penali tributarie previste dagli artt. 10-*bis*, 10-*ter* d. lgs. 74 del 2000. L'indirizzo sulla nozione di risparmio di spesa è stato rimesso in discussione dalla giurisprudenza, v. *infra*..

comunque accade sovente che quest'ultimo si adoperi per reimpiegare le somme risparmiate per l'acquisto di altri beni, alienando il diretto prodotto dell'illecito. La liquidità e la fungibilità del provento del reato tributario è un ulteriore aspetto rilevante per inquadrare tale forma di confisca.

Di fronte alla impossibilità *de facto* di disporre la confisca diretta del profitto da evasione fiscale, almeno secondo l'impostazione tradizionale, il legislatore ha risposto prevedendo che la confisca c.d. di valore obbligatoria fosse applicabile anche in relazione ai reati tributari. Lo strumento ablativo *de quo* è stato definito, dalla Suprema Corte, come un «prelievo pubblico a compensazione di prelievi illeciti», a carattere «preminentemente sanzionatorio»<sup>10</sup>.

Ciò deriva proprio dalla mancanza del nesso di derivazione causale tra la commissione del reato e i proventi dello stesso, nonché dalla natura obbligatoria in sede di applicazione<sup>11</sup>.

La giurisprudenza meno recente definiva “profitto” quel «vantaggio economico» che costituisce un «beneficio aggiunto di tipo patrimoniale» e che abbia un rapporto di «diretta derivazione causale» con la commissione del reato<sup>12</sup>. Per quel che concerne la confisca diretta di beni fungibili, proprio in materia tributaria, l'orientamento di legittimità richiedeva tassativamente il predetto requisito della derivazione causale delle somme di denaro, il quale non poteva fondarsi su dati meramente congetturali (sebbene fosse confiscabile qualunque somma corrispondente al valore nominale, purché attribuibile all'indagato/imputato)<sup>13</sup>.

Ma, soprattutto, l'impostazione giurisprudenziale risalente ricollegava alla nozione di profitto un significato che esclude il mero risparmio, nel senso di la mancata

---

<sup>10</sup> Cass., Sez. un., 22 novembre 2005, *Muci*, cit.; *ex multis*, MAIELLO V., *Confisca, CEDU e diritto dell'Unione*, cit. Da ciò discende una importante conseguenza: tenendo conto dell'interpretazione sostanzialista che la Corte EDU opera per definire la c.d. materia penale, tale forma di confisca non può essere applicata retroattivamente (es. per i reati commessi prima dell'entrata in vigore delle norme che prevedono la confisca per equivalente in relazione alla commissione di questi ultimi, v. anche Corte cost., 2 aprile 2009, n. 97, in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it)), od in caso di prescrizione del reato presupposto (tuttavia qui vi sono stati orientamenti contrastanti nel diritto vivente, v. *infra*).

<sup>11</sup> Le predette caratteristiche implicano, inoltre, il venir meno della connotazione di pericolosità della cosa confiscata, e quindi dello scopo preventivo tipico delle misure di sicurezza, a favore di una finalità afflittiva dell'ablazione. *Ex multis*, CUOMO L., *Problemi di giustizia penale tributaria: la confisca per equivalente del profitto*, in *Arch. Pen.*, 2014, n. 1, p. 15.

<sup>12</sup> Cass. pen., Sez. Un., 3 luglio 1996, n. 9149, *Chabni*, Rv. 205707.

<sup>13</sup> *Ex multis*, Cass. pen., 1 febbraio 1995, n. 4289, *Carullo*, Rv. 200752; per un resoconto giurisprudenziale più ampio sul profitto confiscabile, si veda, sul punto, la Relazione dell'Ufficio del Massimario, SILVESTRI P., *La nozione di profitto confiscabile nella giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione*, 2014, n. 41, in [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it).

diminuzione patrimoniale a causa di inadempimento, optando per una definizione di «utile ottenuto in seguito alla commissione del reato»<sup>14</sup>.

Tale indirizzo è progressivamente mutato, favorendo una estensione dell'applicazione della confisca del profitto, convalidando l'ablazione dell'immediato frutto del reimpiego del profitto diretto (i c.d. surrogati)<sup>15</sup>.

In ogni caso, quantomeno fino al 2014, l'opinione della giurisprudenza rimane quella di ritenere che solo la confisca per equivalente, avente natura di sanzione penale, sia idonea ad aggredire «vantaggi economici immateriali, fra i quali possono rientrare [...] mancati esborsi», sulla scorta della mancanza del nesso pertinenziale che solo la c.d. confisca di valore può superare, e sposando i principi enucleati dalle già citate Sezioni Unite *Fisia Impianti*. Non solo, si precisa che oggetto di ablazione può essere solo «l'eccedenza tra l'incremento patrimoniale effettivamente maturato e quello che sarebbe stato conseguito senza l'indebito risparmio di spese»<sup>16</sup>.

Infine, in materia tributaria, la Cassazione giungeva a ritenere che oggetto di confisca è la sottrazione a tassazione e, pertanto, il mancato esborso (o l'arricchimento per l'indebito rimborso) si traduce in un miglioramento della situazione patrimoniale e non già in un mancato decremento della stessa. Pertanto, a seguito dell'art. 1, comma 143, l. finanziaria 24 dicembre 2007, n. 244, il profitto confiscabile, anche per equivalente, è qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito dalla consumazione di un reato e anche consistente in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni, dovuti a seguito di accertamento del debito tributario<sup>17</sup>.

L'altra questione meritevole di attenzione e relativa al profitto "penale" in campo tributario è costituita dal concetto di derivazione del profitto direttamente dalla persona fisica- contribuente, in relazione alla possibilità di aggredire i beni della persona giuridica per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa, in assenza di una espressa previsione dei delitti fiscali nel catalogo

---

<sup>14</sup> Cass. pen., Sez. Un., *Muci*, cit.

<sup>15</sup> Cass. pen., Sez. Un., 25 ottobre 2007, n. 10208/08, *Miragliotta*, Rv. 238700; SILVESTRI P., *La nozione di profitto*, cit., p. 8, ove si evidenzia come tale pronuncia non affronti il problema del concetto del risparmio di spesa, situazione nella quale dalla commissione del reato derivi solo un mancato accrescimento patrimoniale, sì che la posizione debitoria rimanga tale. Inoltre, riguardo la confisca dei c.d. surrogati, si precisa è necessaria l'individuazione del profitto originario ed anche l'accertamento dei passaggi attraverso i quali si compie la trasformazione; in altre parole, si rimarca il requisito di indagare effettivamente il collegamento causale dell'utilità mediata.

<sup>16</sup> Cass. pen., Sez. VI, 20 dicembre 2013, n. 3635, *Riva Fire s.p.a.*, Rv. 257788.

<sup>17</sup> Cass. pen., Sez. Un., 31 gennaio 2013, n. 18734, *Adami*, Rv. 255036.

tassativo di reati-presupposto posti a fondamento della responsabilità amministrativa degli enti, ai sensi del d. lgs. 231 del 2001<sup>18</sup>.

## Capitolo 2. *L'attuale interpretazione giurisprudenziale del profitto confiscabile.*

### 2.1 *Le questioni affrontate e risolte dalle SS. UU. Gubert*<sup>19</sup>.

La produzione giurisprudenziale in materia di confisca tributaria, fino alle Sez. un. *Adami*, era così riassumibile:

- a) Per poter procedere alla confisca diretta, il profitto deve essere legato da un nesso di pertinenzialità con il reato<sup>20</sup>;
- b) Tale forma di confisca, se disposta per aggredire somme disponibili su conto corrente, richiede comunque la prova del predetto nesso<sup>21</sup>;
- c) Nel rapporto di derivazione causale si includono anche i beni acquisiti tramite il reimpiego immediato del profitto<sup>22</sup>;
- d) In materia tributaria, il risparmio di spesa rientra nella nozione di profitto, e si computano anche gli interessi e le sanzioni dovuti in seguito all'accertamento del tributo<sup>23</sup>.

Ad appena un anno dall'arresto a Sezioni Unite *Adami*, ne segue un altro della medesima autorevolezza: la sentenza *Gubert* si cimenta nell'affrontare diverse questioni interpretative, per poi giungere a delle conclusioni alquanto distoniche rispetto ai precedenti orientamenti di legittimità.

Il quesito rimesso alle Sezioni Unite era il seguente: «se sia possibile o meno disporre il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta o per equivalente nei

---

<sup>18</sup> DELLA RAGIONE L., *La confiscabilità per equivalente dei beni dell'ente per i reati tributari commessi dal legale rappresentante: in attesa delle Sezioni Unite*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 27 gennaio 2014, al quale si rinvia per l'ampia bibliografia in nota e per una disamina sul tema. Si ricorda, inoltre, che il nuovo art. 12-bis prevede la clausola «salvo che appartengano a persona estranea al reato», in riferimento ai beni confiscabili.

<sup>19</sup> Cass. pen., Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10561, *Gubert*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it).

<sup>20</sup> Cass. pen., Sez. Un., *Fisia Impianti*, cit.

<sup>21</sup> A differenza della confisca per equivalente per la quale, però, sono richiesti. Cass. pen., Sez. Un., *Focarelli*, cit.

<sup>22</sup> Cass. pen., Sez. Un., *Miragliotta*, cit.

<sup>23</sup> Principi ripresi, in massima parte, da *Relazione III/05/2015*, cit., p. 26-27.

confronti di beni di una persona giuridica per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante o da altro organo della stessa»<sup>24</sup>.

La risposta degli Ermellini si sofferma, dapprima, su di un passaggio logico fondamentale. Muovendo dalla nozione di profitto consolidata, asserisce che la «la confisca del profitto, quando si tratta di denaro o cose fungibili, non è confisca per equivalente, ma confisca diretta». Tale affermazione, dalla portata sicuramente innovativa, determina che «il denaro oggetto di ablazione de[bba] solo equivalere all'importo che corrisponde per valore al prezzo o al profitto del reato, non sussistendo alcun nesso pertinenziale fra il reato e il bene da confiscare». Dando, quindi, per assodato che il risparmio di spesa fiscale consista in profitto confiscabile, il massimo Collegio amplia ulteriormente sia la portata della confisca diretta sia la definizione di profitto: intanto la misura di sicurezza patrimoniale può essere disposta (anche in fase di sequestro preventivo) anche nei confronti di denaro facente parte del patrimonio del reo, «equivalente» a quello derivante dal reato in via diretta; inoltre, il profitto confiscabile «deve intendersi come comprensivo non soltanto dei beni che l'autore del reato apprende alla sua disponibilità per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma altresì di ogni altra utilità che lo stesso [l'autore del reato, ndr] realizza come conseguenza anche indiretta o mediata della sua attività criminosa»<sup>25</sup>.

A tale novazione interpretativa, diretta a dilatare non poco i confini della confisca del profitto, ne segue un'altra, tesa ad estendere l'ablazione dei proventi delittuosi anche se questi sono confusi nel patrimonio di una persona giuridica, alla quale il reo è legato da un rapporto di rappresentanza legale, se i reati fiscali sono commessi nell'interesse dell'ente.

Le statuizioni sulla natura fungibile del denaro si pongono in parziale contrasto con la giurisprudenza anteriore, la quale non era ancora arrivata al punto di omettere il requisito della pertinenzialità dalla struttura della confisca diretta<sup>26</sup>, posto che tale

---

<sup>24</sup> Cass. Sez. Un., *Gubert*, cit., par. 2 *Considerato in diritto*.

<sup>25</sup> Cass. pen., Sez. Un., ult. op. cit., p. 10 *Considerato in diritto*.

<sup>26</sup> *Ex multis*, Cass. pen., Sez. Un., 24 maggio 2004, n. 29952, *Focarelli*, Rv. 228166, ove si precisa che, sebbene la fungibilità del denaro consenta di apporre il sequestro non solo sulle medesime specie monetarie ma anche sulla somma corrispondente al valore nominale, sia comunque necessaria la prova del nesso di derivazione causale fra il bene sequestrato ed il reato. In particolare, le Sezioni unite osservarono che, in mancanza del predetto nesso, si arriverebbe «all'aberrante conclusione di ritenere in ogni caso e comunque legittimo il sequestro del patrimonio di qualsiasi soggetto venga indiziato di illeciti tributari».

nesso era ritenuto il discrimine fra l'applicazione della confisca-misura di sicurezza e l'intervento ablativo per equivalente<sup>27</sup>.

La terza questione oggetto di mutamento giurisprudenziale riguarda la confiscabilità del profitto derivante da reato fiscale commesso dal legale rappresentante della persona giuridica.

Preliminarmente, va ricordato che il d. lgs. 231 del 2001, sulla responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, prevede sì delle forme di confisca al patrimonio dell'ente, ma il legislatore non ha inserito, ad oggi, i reati tributari all'interno del catalogo tassativo dei reati-presupposto. Pertanto, salvo alcuni tentativi della giurisprudenza di inserire il sottosistema penal-tributario all'interno dei reati presupposto<sup>28</sup>, con orientamenti mai consolidatisi, la confisca non poteva essere disposta nei confronti del patrimonio dell'ente.

Ammettere la confisca diretta significava aggredire anche il patrimonio della persona giuridica, attesa la natura punitiva della confisca di valore. Tale conclusione logica è, infatti, raggiungibile se si considera che la confisca diretta è una misura di sicurezza e, quindi, l'ente può essere inteso come soggetto non estraneo al reato<sup>29</sup>.

Le Sezioni unite hanno affermato che la possibilità di disporre la confisca per equivalente non è ammessa, salvo il caso in cui la persona giuridica costituisca un mero schermo fittizio per la persona fisica. Tuttavia, sul presupposto enunciato nella medesima motivazione, ovvero che la confisca di denaro o altri beni fungibili è sempre diretta, tale forma di aggressione patrimoniale è ammissibile, anche sulla scorta di un indizio normativo rinvenibile nel citato decreto 231: all'art. 6 comma 5 si ordina che la confisca del profitto tratto dal reato è comunque disposta nei confronti dell'ente, anche in caso di insussistenza della responsabilità da reato (la quale è, invece, presupposto per la confisca-sanzione di cui all'art. 19). Tale norma sarebbe, secondo l'organo nomofilattico, una «previsione di carattere generale», posto che tale forma di confisca non ha natura di sanzione, bensì possiede una funzione di «ripristino dell'ordine economico perturbato dal reato»<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> Si veda, sul punto, a cura dell'Ufficio del Massimario, *Relazione n. III/05/2015*, 28 ottobre 2015, in [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it), p. 34-35.

<sup>28</sup> *Ex plurimis*, D'ARCANGELO F., *La responsabilità degli enti per i delitti tributari dopo le SS. UU. 1235/10*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2011, n.4, p. 125 ss. In particolare, si segnala la tesi giurisprudenziale di inserire i reati fiscali nel catalogo tassativo "231" tramite la previsione degli stessi nei delitti-scopo del reato associativo *ex art. 416-bis*. Tale indirizzo, poi, venne respinto proprio in applicazione del principio di tassatività dei reati-presupposto.

<sup>29</sup> *Relazione III/05/2015*, ult. op. cit., p. 38.

<sup>30</sup> Cass. pen., Sez. Un., *Gubert*, cit., par. 2.9 *Considerato in diritto*. Si osservi come la giurisprudenza in materia di confisca agli enti, interpretando l'art. 19 del d. lgs. 231 del 2001, abbia concepito una

## 2.2 Il “cambio di rotta” delle Sezioni unite e la critica della dottrina.

La portata “rivoluzionaria” dei principi della *Gubert*, in tema di confisca del profitto, è stata motivo di attenta analisi dottrina dei relativi passaggi argomentativi<sup>31</sup>.

Innanzitutto, viene osservato come il *revirement* operato dagli estensori della Suprema Corte confonda semanticamente e letteralmente le nozioni di “vantaggio” e “profitto”: tali concetti non possono coincidere dal punto di vista del significato, come sostenuto dai giudici di legittimità, bensì sono collegati da un rapporto di genere e specie (il vantaggio, nozione più ampia, “ricomprende” il profitto, dal punto di vista ermeneutico-semantic)<sup>32</sup>. Questa prima obiezione di tipo logico-semantic dovrebbe già escludere la possibilità di ricomprendere il c.d. risparmio di spesa nel profitto, o, quantomeno, di circoscriverlo all’ipotesi in cui il suddetto risparmio corrisponda «a una ben definita quantità di denaro già identificabile in termini materiali e matematici precisi al momento della commissione del fatto»<sup>33</sup>. In realtà, sul concetto di coincidenza fra profitto tipico e mancato esborso, la dottrina si

---

nozione maggiormente “garantista” rispetto a quella in esame. Infatti, viene valorizzato l’aspetto dei c.d. costi leciti che ruotano intorno alla determinazione del profitto, la dicotomia dei c.d. reati-contratto e dei reati in contratto: nei primi la confisca comprende anche i costi sostenuti per la commissione del reato, essendo penalmente rilevante l’intero negozio giuridico (es. corruzione); nei secondi l’ablazione non può intervenire su quanto l’ente ha sostenuto come costo del rapporto contrattuale, in quanto perfettamente lecito (es. la truffa). *Ex multis*, EPIDENDIO L., *La confisca nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2011, n. 4, p. 211; PISTORELLI L., *Confisca del profitto del reato e responsabilità degli enti nell’interpretazione delle Sezioni unite*, in *Cass. pen.*, 2008, n. 12; MONGILLO V., *Ulteriori questioni in materia di confisca e sequestro preventivo a carico degli enti: risparmi di spesa, crediti e diritti restitutori del danneggiato*, in *Cass. pen.*, fasc. 6, 2011, p. 2332 ss; nonché da ultimo, volendo, GUGLIELMI P., *Il profitto confiscabile nel “sistema 231”: recenti sviluppi giurisprudenziali*, nota a *Cass. pen.*, Sez. II, 9 dicembre 2016, *Riva F.I.R.E. s.p.a*, in *Arch. Pen. web*, 2017, n. 10.

<sup>31</sup> *Ex plurimis*, MUCCIARELLI F. – PALIERO C. E., *Le Sezioni unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Dir. Pen. comp.*, 2015, n. 4, p. 246 ss.; BORSARI R., *Reati tributari e confisca di beni societari. Ovvero, di un’occasione perduta dalle Sezioni Unite*, in *Le Società*, 2014, p. 862 ss.; BRICCHETTI R., *Sì al sequestro preventivo per equivalente se la persona giuridica è uno “schermo fittizio”*, in *Guida dir.*, 2014, f. 15, p. 95 ss.; DELL’OSSO A. M., *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*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2014, p. 401 ss.; TRINCHERA T., *La sentenza delle Sezioni Unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali*, nota a *Cass. pen.*, Sez. Un., *Gubert*, cit., in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 12 marzo 2014.

<sup>32</sup> MUCCIARELLI F., PALIERO C.E., ult. op. cit., p. 250.

<sup>33</sup> MUCCIARELLI F., PALIERO C.E., ult. op. cit., p. 251. Gli AA. fanno leva sul principio enunciato dalla sentenza *Italease* (Cass. pen., sez. V., 28 novembre 2013, *Banca Italease s.p.a.*, n. 10265, rv. 258577), secondo la quale «È indispensabile che il profitto, per essere tipico, corrisponda ad un mutamento materiale, attuale e di segno positivo della situazione patrimoniale del suo beneficiario per effetto del reato».

è progressivamente allineata alla opinione favorevole<sup>34</sup>. Ciò è dovuto, principalmente, all'intervento legislativo *ex art.* 1, co. 143, l. 244/2007, in quanto estendendo espressamente la confisca ai reati fiscali si è implicitamente ammessa la possibilità di concepire che da questi derivi un profitto tipico<sup>35</sup>. Altri autori hanno osservato come tale nozione di profitto tenda ad attribuire una *ratio* neutralizzante, cioè con l'effetto di ripristino dello *status quo ante* verso il responsabile del reato (c.d. il crimine non paga)<sup>36</sup>.

La seconda notazione critica sulla tesi sostenuta dalla Cassazione, secondo la dottrina maggioritaria, si rinviene nell'equazione secondo la quale la confisca del profitto consistente in denaro o altri beni fungibili è sempre diretta. Il carattere della fungibilità di un bene afferisce alla natura sostituibile dello stesso, in assenza di una individualità specifica. Ma tale considerazione, logicamente, porterebbe alla conclusione opposta: innanzitutto è una caratteristica propria del bene che non ha nulla a che vedere col requisito della derivazione causale dal reato, ma, soprattutto, proprio perché beni fungibili e quindi mai identificabili, si dovrebbe procedere sempre tramite confisca di valore<sup>37</sup>.

A tale riguardo, merita attenzione un'ulteriore considerazione, di tipo sistematico: la linea interpretativa che ammette sempre la confisca diretta in caso di profitto caratterizzato da denaro liquido determinerebbe una sostanziale abrogazione dello strumento ablativo per equivalente, riducendo ad un pleonaso l'estensione normativa dell'art. 322-*ter* disposta dal legislatore (ora art. 12-*bis* d. lgs. 274 del 2000)<sup>38</sup>.

Alle predette criticità, deve aggiungersi che non è stata accolta dalla dottrina la scelta ermeneutica di computare nel *quantum* confiscabile anche gli interessi e le sanzioni tributarie. Trattasi, in effetti, di una evidente duplicazione del carico

---

<sup>34</sup> BARTOLI R., *Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 20 ottobre 2016, p. 2.

<sup>35</sup> Tale indirizzo è confermato, come si preciserà più avanti, dalla legislazione vigente alla luce del d. lgs. 158/2015, che ha riprodotto il contenuto dell'art. 322-*ter*, più alcune innovazioni. ROMANO M., *Confisca*, cit., p. 1685.

<sup>36</sup> BARTOLI R., *Brevi considerazioni*, cit., p. 3; al contrario, in altre situazioni la confisca del risparmio di spesa può avere una funzione punitiva, come nel caso Thyssenkrupp, (Cass. pen., Sez. Un., 24 aprile 2014, *Espenhahn*, n. 38343), oppure come accade per la confisca *ex art.* 19 d. lgs. 231/2001, espressamente qualificata come sanzione.

<sup>37</sup> MUCCIARELLI F., PALIERO C.E., ult. op. cit., p. 252; ove si osserva, riguardo il concetto di risparmio di spesa, che «la sua inclusione nello spettro dei significati di “profitto” può essere solo in termini di equivalenza, non di identità; un non-costo, una non-perdita non è per sé “profitto”, è – *rectius*, può essere – equivalente a un profitto. Può esserlo, e non è neppure detto che lo sia sempre: se il mancato esborso di una somma mi consente di utilizzarla per pagare un debito pregresso, non ricavo alcun profitto; semmai, ottengo un vantaggio – che è cosa diversa!».

<sup>38</sup> MUCCIARELLI F., PALIERO C.E., ult. op. cit., p. 255.

sanzionatorio a carico del contribuente, attraverso una interpretazione che non può essere accolta per due ragioni.

La prima, di ordine logico, consiste nell'evidenziare che il mancato pagamento di una sanzione – così come per gli interessi – non può considerarsi profitto derivato dal reato; la seconda è che la duplicazione si risolve in un *bis in idem* sostanziale, modello sanzionatorio vietato anche dalla giurisprudenza europea<sup>39</sup>. L'argomentazione, che sembra aver portato ad una parziale attenuazione del problema con la recente riforma, poggia su di un consolidato indirizzo giurisprudenziale che esclude l'operatività della confisca qualora il responsabile del reato abbia integralmente estinto il debito tributario (e non tramite la mera ammissione al piano rateale di pagamento, situazione della quale si dirà meglio al Cap. 3).

Altra dottrina, invece, ha proposto di operare una distinzione: in generale, la confisca sarà diretta se il profitto costituito da denaro sia identificabile e individuabile nel patrimonio del soggetto, altrimenti si procederà per equivalente; invece, solo in caso di omesso versamento, si disporrà solo la confisca di valore, sul presupposto che in questo caso non vi sono somme immediatamente identificabili<sup>40</sup>. In ultima analisi, è stato efficacemente osservato che la Corte regolatrice ha costruito un *tertium genus* di confisca: né confisca diretta-misura di sicurezza, in quanto richiedente il nesso eziologico tra reato e prodotto illecito; né confisca per equivalente, in quanto avente natura di pena e, quindi, sottoposta al principio di legalità penale; ma una forma di confisca ulteriore, avente ad oggetto delle somme di denaro, natura giuridica di misura di sicurezza patrimoniale – quindi non soggetta alla legalità penale – ma senza necessitare del requisito di derivazione causale<sup>41</sup>. Tale “terza” forma di confisca, però, contrasterebbe con la *ratio* dell'ablazione del profitto: la funzione neutralizzante, riprodotta nel brocardo *crimen non lucratur*. Tale opzione ermeneutica dovrebbe portare a ritenere che è essenziale il rapporto di pertinenzialità e che, quindi, la confisca per equivalente è sussidiaria rispetto a quella diretta. Inoltre, entrambe dovrebbero essere al principio di legalità ed ai relativi corollari<sup>42</sup>.

---

<sup>39</sup> *Ex plurimis*, MUCCIARELLI F., PALIERO C.E., cit., p. 9 ss.; VENEZIANI P., *La confisca obbligatoria*, p. 1701 ss.

<sup>40</sup> ROMANO M., *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, IN *RIDPP*, 2015, fasc. 4, p. 1687 ss.;

<sup>41</sup> *Relazione n. III/05/2015*, cit. p. 37.

<sup>42</sup> BARTOLI R., cit., p. 11.

L'ultimo punto approfondito dalla *Gubert* e posto sotto la lente dei commentatori è rappresentato dalla possibilità, ammessa dagli estensori, di aggredire i beni del patrimonio dell'ente quando il reato sia commesso dal legale rappresentante<sup>43</sup>. Tale chiave di lettura è stata accolta da dottrina autorevole<sup>44</sup>, sebbene basandosi su presupposti differenti: mentre gli ermellini sostenevano che tale forma di confisca si fonderebbe sulla previsione “generale” di cui all'art. 6 co. 5 del d. lgs. 231 del 2001<sup>45</sup>, in dottrina si è sostenuto che alla medesima conclusione si giunge tenendo conto della clausola di “non estraneità” della società rispetto al reato commesso dal legale rappresentante.

In questo senso, la pronuncia *de quo* risolve un contrasto giurisprudenziale fra un orientamento che riteneva “estranea al reato” la società in nome e per conto della quale l'amministratore ha agito, ed un altro che sosteneva il contrario. Al primo indirizzo di opponevano la dottrina maggioritaria e parte della giurisprudenza, lamentando la violazione dei principi di legalità, tassatività e divieto di analogia in *malam partem* (considerando astrattamente applicabile la confisca per equivalente), e l'impossibilità di inquadrare la misura nel sistema di responsabilità degli enti<sup>46</sup>.

L'orientamento favorevole, accolto parzialmente dalle Sezioni unite, ammetteva la confisca sulla base della “partecipazione” alle “conseguenze patrimoniali” del reato, pertanto «la società... non può considerarsi estranea al reato perché partecipa all'utilizzazione degli incrementi economici che ne sono derivati; dal momento che

---

<sup>43</sup> Come anticipato *supra*, la giurisprudenza ha ammesso alcune ipotesi di applicabilità della disciplina “231” e della relativa confisca *ex art.* 19 d. lgs. 231/2001, al patrimonio della persona giuridica, in particolare nel caso in cui i reati fiscali commessi si risolvano in reati transnazionali, previsti dall'art. 11, l. 16 marzo 2006, n. 146. Cfr. Cass. pen., Sez. III, 7 giugno 2011, n. 28731, con nota di DELLA RAGIONE L., *La Suprema Corte ammette il sequestro preventivo funzionale alla successiva confisca per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nell'interesse del suo legale rappresentante*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 29 settembre 2011.

<sup>44</sup> ROMANO M., *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, cit., p. 1681. L'A., invero, ritiene tale clausola applicabile alla confisca per equivalente, non condividendo l'assunto giurisprudenziale sulla “nuova” forma di confisca di sicurezza.

<sup>45</sup> Tale argomentazione è stata criticata in dottrina in quanto il predetto articolo non costituisce affatto un principio di generale applicazione, non foss'altro perché è previsto all'interno di una disciplina speciale, rispetto al diritto punitivo delle persone fisiche. Inoltre, la disposizione è speciale anche rispetto al sistema generale di responsabilità degli enti, costituendo l'eccezione alla necessaria sussistenza della c.d. colpa d'organizzazione. MUCCIARELLI F., PALIERO C.E., cit., p. 15.

<sup>46</sup> Si rinvia a DELLA RAGIONE L., *La confiscabilità per equivalente*, cit., per una disamina completa degli indirizzi contrapposti. Vi sono stati anche alcuni tentativi di inserire, tramite manipolazione interpretativa, i reati tributari all'interno dei reati presupposto: certa giurisprudenza minoritaria ha fatto rivivere la teoria del concorso fra le frodi fiscali e la truffa ai danni dello Stato (prevista come reato-presupposto nella 231), costringendo le Sez. un. della Cassazione ad intervenire per comporre il contrasto e negare la possibilità di concorso formale. Cass. pen., Sez. un., 28 ottobre 2010, n. 1235, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), con nota di CACCIALANZA P., *Le Sezioni Unite escludono il concorso fra reati fiscali e la truffa ai danni dello Stato*, 28 gennaio 2011.

il profitto non si può collegare... ad un bene individuabile, il sequestro non poteva che essere disposto per equivalente»<sup>47</sup>.

L'opposta linea di pensiero, esemplificabile nelle motivazioni dell'arresto *Unicredit*<sup>48</sup>, respinge la possibilità di aggredire i beni patrimoniali dell'ente rappresentato legalmente dall'imputato, sulla scorta delle motivazioni anzidette. In ogni caso, non si esclude la confiscabilità del profitto qualora la società costituisca uno schermo fittizio per il patrimonio del reo-persona fisica, al precipuo scopo di «porre in essere i reati di frode fiscale e altri illeciti, sicché ogni cosa fittiziamente intestata alla società sia immediatamente riconducibile alla disponibilità dell'autore»<sup>49</sup>. Al predetto orientamento si allineava anche dottrina autorevole, in quanto l'art. 322-ter c.p. rappresenta un «limite ontologico insuperabile» all'applicazione della sanzione punitiva all'ente collettivo, il quale risponderebbe penalmente – contrastando con gli artt. 25 e 27 Cost. – di un fatto altrui, in assenza di colpevolezza e in violazione della legalità penale<sup>50</sup>.

Fatta questa premessa, risulta evidente l'*escamotage* operato dagli estensori della *Gubert*, nella misura in cui si statuisce che non è ammessa la confisca per equivalente dei beni appartenenti alla persona giuridica, in parziale adesione alle ragioni esposte nella sentenza *Unicredit*, ma si precisa che è possibile la confisca c.d. proprietaria dei beni, “rinvigorita” dall'estensione applicativa operata dai giudici *Gubert*<sup>51</sup>. In altre parole, come è stato rilevato<sup>52</sup>, «l'identificazione compiuta dalla sentenza *Gubert* tra confisca di denaro e confisca diretta finisce per essere... una forzatura necessaria», proprio perché è «costretta a considerare la confisca del denaro come confisca diretta per lasciare margini alla confiscabilità del profitto che è nella disponibilità dell'ente».

---

<sup>47</sup> Cass. pen., Sez. III, 7 giugno 2011, n. 28731, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 29 settembre 2011.

<sup>48</sup> Cass. pen., Sez. III, 19 settembre 2012 (dep. 10 gennaio 2013), n. 1256, *p.m. in proc. Unicredit S.p.a.*, con nota di MAZZA O., *Il caso Unicredit al vaglio della Cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 25 gennaio 2013.

<sup>49</sup> Cass. pen., Sez. III, 14 giugno 2012, n. 25774, in *Cass. pen.*, 2013, p. 305 ss.

<sup>50</sup> CORSO P., *Esclusa la confisca sui beni sociali per i reati tributari del rappresentante commessi nell'interesse dell'ente*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 2251 ss.

<sup>51</sup> In particolare, il giudice deve procedere a confisca diretta verso il patrimonio sociale, e solo dopo aver inutilmente esperito tale strumento ablativo (anche nella forma del sequestro preventivo) potrà aggredire “per equivalente” il patrimonio del legale rappresentante in quanto persona fisica. Cfr. Cass. pen., Sez. Un., *Gubert*, cit.; da ultimo Cass. pen., Sez. III, 9 febbraio 2016, n. 28225, in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it).

<sup>52</sup> BARTOLI R., *Brevi considerazioni*, cit., p. 6.

### 2.3 *Le SS UU. Lucci e gli ultimi aggiornamenti giurisprudenziali.*

L'arresto *Lucci*<sup>53</sup>, ad un anno di distanza, poggia sulle medesime argomentazioni del caso *Gubert*, soffermandosi sulla confisca in caso di prescrizione del reato originante il profitto o il prezzo illecito. Ebbene, se la confisca è di tipo "diretto", questa è legittima anche in caso di reato estinto per prescrizione, se tale declaratoria è stata preceduta da una pronuncia di merito sulla sussistenza della responsabilità penale dell'imputato i cui beni sono aggredibili. Tale conclusione si fonda sulla natura giuridica di misura di sicurezza della confisca "tradizionale"<sup>54</sup>, concernente la pericolosità della *res* ed il nesso eziologico tra il profitto/prezzo conseguito ed il reato (al contrario della versione "per equivalente", concepita pacificamente come pena).

Nel caso di specie, la confisca del prezzo della corruzione si dirigeva verso il denaro depositato in un conto corrente e veniva qualificata dalla Corte regolatrice come misura di sicurezza. Tale impostazione, adesiva alla *Gubert*, si fonda sul diverso oggetto materiale di "prezzo", la cui ablazione presenta caratteri ripristinatori, e non afflittivi. Questo consente di aderire all'orientamento giurisprudenziale che ammette la confisca anche in presenza di una sentenza che dichiara l'estinzione del reato per prescrizione. Punto centrale della motivazione è costituito dalla disponibilità di denaro in capo all'autore, in quanto tale bene fungibile si confonde immediatamente con le altre disponibilità economiche del reo perdendo la sua identificabilità fisica.

La posizione interpretativa della *Lucci* sulla prescrizione si presta alle medesime critiche in punto di natura giuridica di tale forma di ablazione: la confisca disposta in assenza di rapporto pertinenziale è una sanzione penale a tutti gli effetti e, in linea con l'orientamento giurisprudenziale e dottrinale prevalente, non potrebbe sopravvivere alla estinzione del reato per prescrizione<sup>55</sup>.

### Capitolo 3. *La riforma del sistema sanzionatorio del 2015 e la confisca: luci e ombre delle novità normative.*

---

<sup>53</sup> Cass. pen., Sez. un., 26 giugno 2015, n. 31617, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it).

<sup>54</sup> La confisca «consiste nell'eliminazione di cose che, provenendo da fatti illeciti penali o in alcuna guisa collegandosi alla loro esecuzione, mantengono viva l'idea o l'attrazione del reato», *Relazione ministeriale al progetto preliminare del codice penale*, I, Roma, 1930, p. 245.

<sup>55</sup> VENEZIANI P., *La confisca obbligatoria*, cit., p. 1701.

3.1 Il nuovo art. 12-bis, in particolare la «non operatività» della confisca in caso di «impegno» del contribuente ad adempiere all'obbligazione tributaria.

Il legislatore ha rivisto il sistema penal-tributario di recente, con il d. lgs. 158/2015, in attuazione dell'obiettivo di «ridurre l'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza - quella penale - ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo»<sup>56</sup>.

In tale disegno riformatore, definito da taluni «diritto penale della riscossione»<sup>57</sup>, il legislatore delegato, tra le altre cose, pone l'accento sulle possibilità conferite al reo-contribuente di attenuare od estinguere il reato se provvede ad estinguere il debito tributario<sup>58</sup>. In questo senso, vengono introdotte le cause di non punibilità *ex art.* 13 d. lgs. 74 del 2000 per i reati omissivi e dichiarativi contenuti nel predetto decreto, seppur differenziate in base alle scadenze processuali: i reati omissivi si estinguono se il versamento tardivo del tributo (comprensivo di interessi e sanzioni extrapenali) avviene prima dell'apertura del dibattimento (art. 13 co.1 d. lgs. 74/2000), i secondi, tenuto conto del maggior disvalore della condotta, solo se il contribuente provvede prima che abbia «avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche», o comunque inizio di un procedimento di accertamento<sup>59</sup>. Sulla stessa lunghezza d'onda, viene introdotta una circostanza attenuante ad efficacia speciale, di portata residuale, (di riduzione della pena fino alla metà) per il contribuente che estingue il debito fiscale prima del dibattimento<sup>60</sup>.

Lo scopo del recupero della tassazione viene perseguito anche in caso di applicazione della confisca. Essa, come detto, viene trasfusa nel nuovo art. 12-bis. Il

---

<sup>56</sup> *Relazione illustrativa al d. lgs. 158 del 2015*, in [www.camera.it](http://www.camera.it), p. 1.

<sup>57</sup> CREPALDI R., *Le recenti modifiche del diritto penale tributario: continua la strada verso il diritto penale della riscossione*, Relazione al convegno "I reati tributari dopo la riforma del processo penale e delle sentenze delle Corti europee UE ed EDU – Milano, 19 ottobre 2017, [www.giurisprudenzapenale.it](http://www.giurisprudenzapenale.it), p. 3; LANZI A., ALDROVANDI P., *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2014, pag. 324 e ss.

<sup>58</sup> Tale opzione politico-criminale si potrebbe collocare nella ideologia riassumibile nell'espressione «ponti d'oro al contribuente che paga». CAVALLINI S., *Osservazioni "di prima lettura" allo schema di decreto legislativo in materia penaltributaria*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 20 luglio 2015, p. 2.

<sup>59</sup> *Relazione governativa*, cit., p. 11, « Per tale tipologia di reati la causa di non punibilità trova la sua giustificazione politico criminale nella scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso una piena soddisfazione dell'erario prima del processo penale: in questi casi infatti il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito, risultando in seguito inadempiente; il successivo adempimento, pur non spontaneo, rende sufficiente il ricorso alle sanzioni amministrative».

<sup>60</sup> Condizione anche per l'accesso al rito alternativo del c.d. patteggiamento, nonché al beneficio della sospensione condizionale della pena.

primo comma riproduce essenzialmente il contenuto dell'art. 322-ter c.p., disponendo la confisca obbligatoria diretta e, ove non fosse possibile, per equivalente del prezzo o del profitto del reato, salvo che ciò appartenga a persona estranea<sup>61</sup>.

Il secondo comma costituisce la modifica normativa più rilevante: prevede un particolare beneficio per il reo-contribuente, cioè che 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».

Tale disposizione merita un'analisi esegetica di almeno due concetti fondamentali: l'«impegno» del contribuente e la conseguente «non operatività» della confisca.

I primi commentatori della riforma hanno posto in rilievo sia l'assenza di una presa di posizione legislativa riguardo i conflitti interpretativi sulla nozione di profitto, nonché sulla applicabilità del provvedimento ablativo verso il patrimonio della società rappresentata dal reo, e sulla legittimità della c.d. confisca senza condanna<sup>62</sup>.

In ogni caso, tale disposizione è da salutare con favore, non foss'altro perché il legislatore dimostra di voler continuare a perseguire la *ratio* dell'intervento sussidiario della sanzione penale e di coordinare al meglio il versante sanzionatorio tributario e quello penalistico. Infatti, pagare il debito tributario per conformarsi ai doveri imposti dalla Autorità accertatrice e vedersi confiscare il medesimo ammontare di somme rappresenta evidentemente una violazione del principio del *ne bis in idem* sostanziale<sup>63</sup>, anche perché nella nozione di profitto sono ricompresi (illegittimamente secondo alcuni) interessi e sanzioni ulteriori.

La duplicazione delle pretese statuali era preclusa da un indirizzo giurisprudenziale già presente prima della introduzione dell'art. 12-bis, in particolare si affermava che l'integrale pagamento del debito tributario facesse venire meno i presupposti per

---

<sup>61</sup> L'espansione applicativa della confisca al reato previsto all'art. 8 d. lgs. 74/2000 non era esplicitamente richiesta dalla l. delega (l. n. 23 del 2014), così da ritenere che il legislatore delegato sia incorso nella violazione degli artt. 76 e 77 Cost. per c.d. eccesso di delega. DELSIGNORE S., *Commento all'art. 12-bis*, in NOCERINO C., PUTINATI S., (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2015, p. 289 ss.; VENEZIANI P., *La confisca*, cit., p. 1698, il quale osserva come tale forma di reato, che punisce l'occultamento e la distruzione dei documenti contabili, possa essere soggetto a confisca del prezzo, mentre è difficilmente ravvisabile un profitto in senso stretto.

<sup>62</sup> *Ex multis*, FINOCCHIARO S., *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro*, in *Dir. Pen. comp.*, 2015, n.4, p. 163; *Relazione III/03/2015*, cit., p. 29; tra chi, invece, sostiene che la riforma abbia positivizzato l'orientamento giurisprudenziale sulla ampiezza della nozione di profitto, sulla confiscabilità dei beni sociali in quanto la persona giuridica non è «persona estranea» al reato commesso, v. MARTINI A., *Frode, menzogna e disobbedienza: volti nuovi e antichi del diritto penale tributario riformato*, in [www.legislazionepenale.eu](http://www.legislazionepenale.eu), 2016, p. 27 ss.

<sup>63</sup> VENEZIANI P., *La confisca obbligatoria*, p. 1704.

l'ablazione del profitto, essendo insufficiente la mera ammissione ad una delle procedure di conciliazione e/o rateazione. In buona sostanza, il sequestro preventivo deve essere revocato ogniqualvolta venga sanata la posizione debitoria del contribuente, conformandosi al principio secondo il quale l'espropriazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al profitto derivato<sup>64</sup>. È stato anche osservato come la disposizione in esame costituisca un parallelo con la previsione *ex art. 19 d. lgs. 231 del 2001*, in materia di confisca agli enti, ove viene fatta salva la «parte che può essere restituita al danneggiato»<sup>65</sup>.

Il secondo comma dell'art. 12-*bis*, però, sembra dire qualcosa in più: la confisca non è esclusa solo per la parte già versata, bensì per la parte che il contribuente si “impegna” a versare. Al di là dei problemi interpretativi che ruotano intorno ad una definizione precisa di ciò che è un “impegno” legittimo, la caducazione del provvedimento ablativo ora si ottiene, stando al tenore letterale della disposizione, attraverso il mero impegno a pagare, evidentemente un *quid minus* rispetto al pagamento integrale del debito fiscale<sup>66</sup>. Resta, *a fortiori*, la preclusione della confisca per quella parte del debito tributario già versata all'Erario<sup>67</sup>, ma, la disposizione non precisa né la formalità dell'impegno ad adempiere; né se essa deve avere carattere unilaterale o, più sensatamente, bilaterale con l'Amministrazione finanziaria; se debba esservi un termine ultimo e se la prestazione possa essere adempiuta da un terzo garante o debitore ceduto<sup>68</sup>.

La corretta definizione di impegno non può prescindere da una formalizzazione dello stesso, nel senso di richiedere al contribuente non solo una dichiarazione unilaterale di “promessa ad adempiere”, bensì, in un'ottica logico-sistematica, un accordo formale con l'Autorità fiscale, come possono essere le procedure conciliative e di adesione previste della legislazione tributaria<sup>69</sup>.

---

<sup>64</sup> VENEZIANI P., *La confisca obbligatoria*, ult. op. cit., p. 1705; CUOMO L., *Problemi di giustizia penale tributaria*, cit., p. 15; in giurisprudenza cfr. Cass. pen., Sez. III, 27 novembre 2013, n. 5681, rv. 258691; Sez. III, 12 luglio 2012, n. 46726, rv. 253851.

<sup>65</sup> FINOCCHIARO S., *L'impegno*, cit., p. 166; *Relazione III/03/2015*, cit., p. 39.

<sup>66</sup> DELSIGNORE S., *Commento all'art. 12-bis*, cit., p. 288.

<sup>67</sup> FINOCCHIARO S., *L'impegno*, cit., p. 167.

<sup>68</sup> *Relazione III/03/2015*, cit., p. 41; ove, in particolare, si evidenzia che la Corte di cassazione non condivideva che la caducazione del sequestro o della confisca avvenisse potesse avvenire in caso di adempimento del debito tributario da parte di terzi.

<sup>69</sup> FINOCCHIARO S., *L'impegno*, cit., p. 169; VENEZIANI P., *La confisca obbligatoria*, cit., p. 1709. Entrambi gli Autori evidenziano come il legislatore abbia utilizzato il termine “contribuente” per individuare il soggetto legittimato ad “impegnarsi” col Fisco: questo porterebbe ad escludere la legittimazione di un terzo garante per adempiere; va, inoltre, precisato che contribuente è anche la persona giuridica, e non già il suo legale rappresentante.

In ogni caso, una lettura dell'intera disposizione può essere utile: il capoverso dell'articolo precisa che la confisca è sempre disposta in caso di mancato versamento, lasciando trasparire che, appunto, qualora le somme venissero già versate non si potrebbe procedere alla confisca del profitto<sup>70</sup>. Le prime pronunce di legittimità hanno confermato l'impostazione formalistica e bilaterale del c.d. impegno del contribuente, affermando che la soluzione si deve ricercare all'interno dei vari istituti dell'ordinamento tributario<sup>71</sup>.

Riguardo alla nozione di "non operatività" della confisca, invece, si sono registrati orientamenti differenti. La disposizione non è di facile lettura, se non altro per l'utilizzo di un termine poco affine al settore tecnico-giuridico, l'"operatività" della misura ablatoria.

Tenendo conto della disposizione sopra menzionata si dovrebbe ritenere che, in presenza di un impegno "formalizzato", la confisca non può essere disposta ma, qualora detta obbligazione non venga adempiuta, deve intervenire il provvedimento di ablazione, eventualmente anche ai sensi dell'art. 676 c.p.p.<sup>72</sup>. Tale ricostruzione è difficilmente sostenibile, se si considera che il legislatore ha utilizzato due diversi termini, "opera" e "disposta" per indicare, si immagina, due situazioni diverse. Inoltre, dovrebbe ritenersi privo di efficacia anche il sequestro preventivo del profitto, qualora questo sia stato preceduto da un accordo transattivo con l'Agenzia fiscale, ma ciò non può accadere perché la medesima disposizione precisa che la confisca non opera "anche in presenza del sequestro". Tale soluzione, inoltre, si pone in contrasto con la *ratio* del sequestro preventivo, ovvero assicurare i beni eventualmente confiscabili<sup>73</sup>.

Per questi motivi, è preferibile la tesi esposta sia in dottrina sia in giurisprudenza della "sospensione condizionata" della confisca. I beni costituenti il profitto tipico sono aggredibili tramite il sequestro preventivo ma, qualora si giungesse ad una pronuncia di condanna definitiva, le statuizioni sulla confisca rimarrebbero prive di

---

<sup>70</sup> *Relazione III/03/2015*, cit., p. 42.

<sup>71</sup> Cass. pen., Sez. III, 13 luglio 2016, n. 42470, con nota di FINOCCHIARO S., *La confisca "condizionalmente sospesa" in caso di impegno a pagare il debito tributario e la permanenza del sequestro preventivo anche dopo la condanna*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 14 novembre 2016.

<sup>72</sup> FINOCCHIARO S., *L'impegno*, cit., p. 170.

<sup>73</sup> «E' di palmare evidenza, infatti, che ove non potesse procedersi all'applicazione di una misura cautelare reale, i beni astrattamente sottoponibili a confisca permarrrebbero nella completa disponibilità dell'avente titolo, il quale potrebbe conseguentemente alienarli o compiere su di essi atti idonei a pregiudicare definitivamente, o comunque a rendere meno agevole, il soddisfacimento della pretesa creditoria, ivi compresa quella facente capo all'Erario. Ciò che, però, frustrerebbe quell'obiettivo che si è visto essere proprio dell'intervento normativo qui analizzato». Cass. pen., Sez. III, 2016, n. 42470, cit.

efficacia qualora il contribuente si sia “impegnato” con l’Agenzia fiscale a restituire le somme evase (od i rimborsi indebitamente ottenuti). Se l’accordo non viene rispettato, perché il contribuente si è reso inadempiente, la confisca può “operare”<sup>74</sup>. La giurisprudenza di legittimità, a pochi anni dall’introduzione della normativa, sembra essersi orientata per la predetta tesi della “sospensione condizionata” della confisca. I beni, dunque, rimangono sotto sequestro ma la confisca – a seguito di pronuncia di condanna definitiva – non è ancora efficace, perché ciò dipende dal verificarsi di un evento futuro ed incerto, cioè il mancato pagamento del debito. «Pertanto, ove nel corso del procedimento penale egli dovesse avere provveduto 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»<sup>75</sup>.

La posizione ermeneutica appena esposta, però, risolleverebbe una problematica piuttosto risalente nel sistema sanzionatorio tributario. La pretesa fiscale, oggetto di autonomo procedimento giurisdizionale, è autonomamente valutabile dal giudice penale. In altre parole, l’accordo con l’Amministrazione fiscale potrebbe (e spesso è così) definire un *quantum* diverso dall’intera pretesa come “cristallizzata” nel giudizio penale. La questione è stata affrontata dalla giurisprudenza di legittimità sulla base del principio di autonomia del processo penale: la transazione con l’A.f. non è vincolante in alcun modo per il giudice penale, il quale può, e non già deve, rideterminare il *quantum* confiscato<sup>76</sup>. Ciò che emerge è che il reo-contribuente può effettivamente avere davanti a sé un ammontare del debito fiscale diverso, nei confronti della Amministrazione e del giudice penale.

---

<sup>74</sup> «La confisca "non operativa", dunque, sarebbe una confisca applicata ma non eseguibile perché non (ancora) produttiva di effetti, la cui produzione sarebbe subordinata (condizionata) al verificarsi di un evento futuro ed incerto, costituito dal mancato pagamento del debito. Fermo restando che, come recita l'art. 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». Cass. pen., Sez. III, ult. op. cit.; FINOCCHIARO S., *L'impegno*, cit., p. 174; *Relazione III/05/2015*, cit., p. 42, DELSIGNORE S., *Commento all'art. 12-bis*, cit., p. 317; Cass. pen., Sez. III, 2016, n. 5728, con nota di D'AVIRRO M., *L'impegno al pagamento rateale non conduce alla inoperatività della confisca*, in *Giur. It.*, 2016, n. 7, p. 1741 ss.

<sup>75</sup> Cass. pen., Sez. III, 2016, n. 42470, cit., par. 5.5 *considerato in diritto*.

<sup>76</sup> Cass. pen., Sez. III, 4 giugno 2014, n. 38684; Cass. pen., Sez. III, 15 luglio 2014, n. 37335; in [www.cortedicasazione.it](http://www.cortedicasazione.it).

In ultima analisi, l'opinione ivi descritta ha sollevato alcune critiche da parte di chi propone una soluzione differente<sup>77</sup>. La ricostruzione precedente, causando un "congelamento" del profitto tributario, determina una evidente "forzatura" delle norme sulle misure cautelari reali, e del nesso di strumentalità *ex art. 323 c.p.p.*, nonché un notevole ostacolo pratico per il contribuente che intende estinguere il debito tributario, accedendo alle speciali procedure di rateizzazione con il Fisco. Ebbene, il contribuente che procede con il pagamento rateale, è obbligato a chiedere ogni volta il dissequestro *pro quota* dell'ammontare della singola rata.

Sul punto, la medesima dottrina ha proposto di convertire il sequestro preventivo in sequestro conservativo<sup>78</sup>. In tal modo, è lo stesso codice di procedura penale a prevedere misure idonee a non disperdere la garanzia di pagamento del tributo, ai sensi degli artt. 323 co. 4, 316, c.p.p. e art. 85 disp. att. c.p.p.<sup>79</sup>. Sarà il giudice, impartendo le prescrizioni e la eventuale cauzione a garanzia di cui all'art. 85 disp.att., a vigilare sulle garanzie patrimoniali poste sotto sequestro, permettendo alla Autorità finanziaria di attivare tale procedimento solo in caso di fondato timore. Parallelamente, va rammentato che la nozione "omnicomprensiva" del profitto confiscabile ricopre, come detto a più riprese, interessi e ulteriori sanzioni dovute. Tale posizione ermeneutica, secondo alcuni, sarebbe in contrasto con l'art. 19 del d. lgs. 74 del 2000, che regola il concorso fra sanzione penale e amministrativa attraverso il principio di specialità della pena<sup>80</sup>, secondo altri occorrerebbe individuare i singoli reati ove gli interessi e le sanzioni accessorie sono suscettibili di rientrare nella nozione di profitto<sup>81</sup>.

---

<sup>77</sup> D'AGOSTINO L., *L'operatività della confisca e le sorti del sequestro preventivo in presenza di impegno al pagamento del debito tributario: in dubio pro reo?*, in *Riv. Trim. dir. Trib.*, 2017, n.2, p. 367 ss.

<sup>78</sup> *Ibidem*, ult. op. cit., p. 378 ss.

<sup>79</sup> In particolare, l'art. 85 disp. att. dispone che «Quando sono state sequestrate cose che possono essere restituite previa esecuzione di specifiche prescrizioni, l'autorità giudiziaria [...] ne ordina la restituzione impartendo le prescrizioni del caso e imponendo una idonea cauzione a garanzia dell'esecuzione delle prescrizioni nel termine stabilito».

<sup>80</sup> FASSI E., *Le prime indicazioni della Corte di Cassazione sulla interpretazione dell'art. 12-bis recentemente introdotto nel tessuto del d. lgs. 74 del 2000, nonché sulla sua efficacia con riguardo a provvedimenti di sequestro preventivo finalizzato alla successiva confisca*, nota a *Cass. pen.*, Sez. III, 14 gennaio 2016, n. 5728, in *Cass. pen.*, fasc. 7-8, 2016, p. 2953 ss. l'A. evidenzia anche il non meno importante principio del *ne bis in idem*, ricostruito dalla giurisprudenza EDU, es. Corte EDU, 4 marzo 2014, Grande Stevens c. Italia.

<sup>81</sup> CARACCIOLI I., *I nuovi reati tributari. Commento al d. lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Milano, 2016, p. 260, osserva che «occorre distinguere tra le diverse fattispecie criminose: da una dichiarazione annuale infedele o fraudolenta o dal mancato versamento di iva o di ritenute dichiarate il contribuente consegue un vantaggio pari al tributo omesso (non quello di non pagare le sanzioni, non dovute al momento della commissione del reato), mentre dalla sottrazione, mediante atti simulati o fraudolenti al pagamento di "imposte, ovvero interessi o sanzioni amministrative" (così l'art. 11 d.lg. n. 74/2000),

Un'ultima considerazione merita l'esatta individuazione del soggetto debitore della prestazione "esimente" di cui all'art. 12-bis co. 2. È stato osservato che l'articolato normativo darebbe luogo ad ipotesi di fatto in cui vi sia una divergenza fra il soggetto condannato, ad es. amministratore-legale rappresentante, ed il soggetto che si è impegnato con l'Erario al fine di effettuare il pagamento del debito tributario, ad es. la persona giuridica-contribuente. In questo caso, tuttavia, la situazione potrebbe risolversi preventivamente, anche in fase di indagini, considerando che, come anticipato *supra*, l'estinzione del debito non solo farebbe venir meno i presupposti del sequestro del profitto, ma permette anche di beneficiare delle nuove disposizioni di favore di cui agli artt. 13 e 13-bis del d. lgs. 74 del 2000<sup>82</sup>. Occorre tener conto, tuttavia, delle sopracitate conclusioni della giurisprudenza di legittimità riguardo l'esclusione della caducazione del sequestro/confisca in caso di sanatoria fiscale ad opera di terzi garanti<sup>83</sup>.

### 3.2 Considerazioni conclusive.

La presente trattazione ha inteso analizzare, brevemente, l'attuale situazione *in action* della confisca inerente i reati tributari.

Vi sono alcune posizioni giurisprudenziali che possono ritenersi "consolidate", altre che sono ancora "in divenire". La confisca del profitto tributario, ad oggi, interviene quasi sempre come ablazione "diretta" di denaro, anche nei confronti dei beni facenti parte del patrimonio dell'ente legalmente rappresentato dall'imputato. Inoltre, in quanto misura di sicurezza patrimoniale, la confisca "sopravvive" all'estinzione del reato per prescrizione, se tale declaratoria è preceduta da un accertamento di merito sulla responsabilità penale. La qualifica di "*tertium genus*" di confisca è data dalla peculiare assenza del nesso pertinenziale tra il profitto e il

---

deriva, evidentemente, un profitto coincidente con l'intero debito tributario, essendo in tal senso configurata la condotta».

<sup>82</sup> AMATO G., *Riforma dei reati tributari: la confisca del "profitto" tra impegno del contribuente a pagare il debito tributario e aggrèdibilità dei beni sociali*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, Torino, n. 1, 2016, p. 61.

<sup>83</sup> Cass. pen., Sez. VI, 9 aprile 2010, n. 21566; vedi anche Cass. pen., Sez. III, 8 gennaio 2014, n. 6635, in [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it); secondo cui "il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto corrispondente all'imposta evasa non può essere mantenuto qualora, a seguito di procedura coattiva di pignoramento presso terzi, intrapresa dall'agente della riscossione ex art. 72 bis del D.P.R. n. 602/1973, il debito di imposta sia stato integralmente adempiuto dal terzo debitore in luogo del contribuente effettivamente obbligato verso l'Amministrazione Finanziaria posto che, per effetto di questa operazione solutoria, non residua all'indagato alcun indebito arricchimento o vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa".

reato commesso, facendo decadere la *ratio* di prevenzione, tipica delle misure di sicurezza.

È piuttosto evidente che una delle cause “scatenanti” delle recenti evoluzioni giurisprudenziali sulla confisca tributaria sia stata la mancata introduzione dei reati tributari nel catalogo dei reati-presupposto della responsabilità degli enti. L’esigenza di aggredire il profitto conseguito dalla persona giuridica, in quanto contribuente evasore, è imprescindibile dal punto di vista politico-criminale, ma la via intrapresa dalla giurisprudenza consolidata sembra essere andata “oltre”, in particolare con la creazione di una confisca diretta *sui generis*.

In punto di diritto va osservato che, come evidenziato in dottrina, non basta definire un provvedimento di ablazione come “misura amministrativa di sicurezza” per privarla della sua portata afflittiva. Tutto ciò si pone inevitabilmente in contrasto con la nozione “antiformalistica” di pena, entrata nel nostro ordinamento grazie alla giurisprudenza convenzionale, la quale vincola l’interprete interno ai sensi dell’art. 117 Cost. e della natura di “*common law*” del diritto convenzionale.

Alle predette criticità, conosciute o conoscibili dal legislatore della riforma del 2015, egli non dà soluzioni esplicite, ma si limita a positivizzare un orientamento giurisprudenziale che, quantomeno, permette al reo-contribuente di riottenere il provento del reato qualora abbia estinto il debito con l’Erario.

Un’ultima considerazione va rammentata: di recente il Parlamento europeo ha adottato la nuova c.d. Direttiva PIF (Direttiva UE 2017/1371), la quale prevede, una volta che verrà recepita, che gli Stati adempiano a determinati “obblighi di criminalizzazione” a tutela degli interessi finanziari della UE<sup>84</sup>. Tra questi, la novità normativa consiste nell’inclusione dei reati “in materia di imposta sul valore aggiunto”, indicando sia le condotte di frode, sia quelle di «presentazione di dichiarazioni esatte (...) per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell’IVA» (a carattere transnazionale, come disciplinato dalla Direttiva). Accanto all’obbligo di criminalizzazione, il testo normativo prevede anche, al Titolo III, ulteriori disposizioni di “complemento”, fra cui all’art. 6, la «Responsabilità delle persone giuridiche», in relazione ai reati disciplinati nella Direttiva.

---

<sup>84</sup> Art. 1, rubricato: «Norme minime riguardo alla definizione di reati e di sanzioni in materia di lotta contro la frode e altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell’Unione».

In buona sostanza, come osservato dai primi commentatori<sup>85</sup>, la normativa eurounitaria in questione obbliga gli Stati, fra cui l'Italia, a prevedere sistemi di responsabilità dell'ente collettivo anche per le frodi IVA. Il recepimento di tale Direttiva determinerà, quindi, l'inserimento nel catalogo dei reati-presupposto della responsabilità *ex d. lgs. 231 del 2001* dei reati tributari in materia di evasione di IVA, quantomeno nella modalità commissiva a carattere transnazionale.

Si auspica che l'intervento obbligatorio del Legislatore interno avvenga in modo consapevole e sistematico, al fine di riportare maggiore determinatezza e prevedibilità nel settore penale della confisca tributaria.

## BIBLIOGRAFIA

- ALESSANDRI A., *Criminalità economica e confisca del profitto*, in *Scritti in onore di Giorgio Marinucci*, a cura di DOLCINI E., PALIERO C.E., t. III, Milano, 2006, p. 2107 ss.;
- AMATO G., *Riforma dei reati tributari: la confisca del "profitto" tra impegno del contribuente a pagare il debito tributario e aggredibilità dei beni sociali*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, Torino, n. 1, 2016, p. 61 ss.;
- AMBROSETTI – MEZZETTI – RONCO, *Diritto penale dell'economia*, IV, Bologna, 2016.
- BALSAMO, *Confisca per equivalente di beni e reati tributari*, in *Libro dell'Anno del diritto*, 2015, Treccani, in [www.treccani.it](http://www.treccani.it);
- BARTOLI R., *Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 20 ottobre 2016;

---

<sup>85</sup> *Ex multis*, BASILE E., *Brevi note sulla nuova direttiva PIF. Luci e ombre del processo di integrazione UE in materia penale*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 12 dicembre 2017.

- BASILE E., *Brevi note sulla nuova direttiva PIF. Luci e ombre del processo di integrazione UE in materia penale*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 12 dicembre 2017.
- BORSARI R., *Reati tributari e confisca di beni societari. Ovvero, di un'occasione perduta dalle Sezioni Unite*, in *Le Società*, 2014, p. 862 ss.;
- BRICCHETTI R., *Sì al sequestro preventivo per equivalente se la persona giuridica è uno "schermo fittizio"*, in *Guida dir.*, 2014, f. 15, p. 95 ss.;
- CACCIALANZA P., *Le Sezioni Unite escludono il concorso fra reati fiscali e la truffa ai danni dello Stato*, 28 gennaio 2011, nota a Cass. pen., Sez. un., 28 ottobre 2010, n. 1235, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it);
- CADOPPI A., CANESTRARI S., MANNA A., PAPA M., (a cura di) *Trattato di diritto penale*, Vol. III *La punibilità e le conseguenze del reato*, Torino, UTET, 2014;
- CARACCIOLI I., *I nuovi reati tributari. Commento al d. lgs. 24 settembre 2015*, n. 158, Milano, 2016;
- CAVALLINI S., *Osservazioni 'di prima lettura' allo schema di decreto legislativo in materia penaltributaria*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)., 20 luglio 2015;
- CORSO P., *Esclusa la confisca sui beni sociali per i reati tributari del rappresentante commessi nell'interesse dell'ente*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 2251 ss.;
- CREPALDI R., *Le recenti modifiche del diritto penale tributario: continua la strada verso il diritto penale della riscossione*, Relazione al convegno "I reati tributari dopo la riforma del processo penale e delle sentenze delle Corti europee UE ed EDU – Milano, 19 ottobre 2017, [www.giurisprudenzapenale.it](http://www.giurisprudenzapenale.it);
- CUOMO L., *Problemi di giustizia penale tributaria: la confisca per equivalente del profitto*, in *Arch. Pen.*, 2014, n. 1, in [www.archiviopenale.it](http://www.archiviopenale.it);
- D'AGOSTINO L., *L'operatività della confisca e le sorti del sequestro preventivo in presenza di impegno al pagamento del debito tributario: in dubio pro reo?*, in *Riv. Trim. dir. Trib.*, 2017, n.2, p. 367 ss.;
- D'ARCANGELO F., *La responsabilità degli enti per i delitti tributari dopo le SS. UU. 1235/10*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2011, n.4, p. 125 ss.;
- D'AVIRRO M., *L'impegno al pagamento rateale non conduce alla inoperatività della confisca*, in *Giur. It.*, 2016, n. 7, p. 1741 ss.;
- D'IPPOLITO, *La confisca (Capitolo XVII)*, in CADOPPI-CANESTRARI-MANNA-PAPA, *Diritto penale dell'economia*, Tomo I, Torino, 2016, p. 1065 ss.;

- DELL'OSSO A. M., *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*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2014, p. 401 ss.;
- DELLA RAGIONE L., *La confiscabilità per equivalente dei beni dell'ente per i reati tributari commessi dal legale rappresentante: in attesa delle Sezioni Unite*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 27 gennaio 2014
- DELLA RAGIONE L., *La Suprema Corte ammette il sequestro preventivo funzionale alla successiva confisca per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nell'interesse del suo legale rappresentante*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 29 settembre 2011;
- DELLA RAGIONE, *La confiscabilità per equivalente dei beni dell'ente per i reati tributari commessi dal legale rappresentante in attesa delle Sezioni Unite*, Nota a Cass. pen., sez. III, ord. 30 ottobre 2013 (dep. 22 novembre 2013), n. 46726, *Gubert*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it);
- FASSI E., *Le prime indicazioni della Corte di Cassazione sulla interpretazione dell'art. 12-bis recentemente introdotto nel tessuto del d. lgs. 74 del 2000, nonché sulla sua efficacia con riguardo a provvedimenti di sequestro preventivo finalizzato alla successiva confisca*, nota a Cass. pen., Sez. III, 14 gennaio 2016, n. 5728, in *Cass. pen.*, fasc. 7-8, 2016, p. 2953 ss.;
- FINOCCHIARO S., *La confisca "condizionalmente sospesa" in caso di impegno a pagare il debito tributario e la permanenza del sequestro preventivo anche dopo la condanna*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 14 novembre 2016, nota a Cass. pen., Sez. III, 13 luglio 2016, n. 42470;
- FINOCCHIARO, *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro*, Commento all'art. 12.bis, comma 2 d. lgs. n. 74/2000 (introdotto dal d. lgs. n. 158/2015), in *Dir. Pen. comp.*, 2015, n. 4, p. 162 ss.;
- GUGLIELMI P., *Il profitto confiscabile nel "sistema 231": recenti sviluppi giurisprudenziali*, nota a Cass. pen., Sez. II, 9 dicembre 2016, *Riva F.I.R.E. s.p.a.*, in *Arch. Pen. web*, 2017, n. 10;
- LANZI A., ALDROVANDI P., *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2014;
- MAIELLO V., *Confisca per equivalente e pagamento del debito tributario*, in *Giur. it.*, 2014, 4 ss.;

- MAIELLO V., *Confisca, CEDU e diritto dell'Unione: tra questioni risolte e questioni ancora aperte*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 11 luglio 2012
- MAUGERI A. M., *La confisca per equivalente – ex art. 322-ter – tra obblighi di interpretazione conforme ed esigenze di razionalizzazione*, in *Riv. It. Dir. Proc. pen.*, 2011, p. 792;
- MAUGERI A.M., *Voce Confisca (Diritto penale)*, in *Enc. Dir., Annali*, VIII, 2015, p. 185 ss;
- MAZZA, *Il caso Unicredit al vaglio della Cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 25.1.2013, nota a Cass. pen., Sez. III, 19.8.2012, n. 1256/2013;
- MUCCIARELLI F., PALIERO C.E., *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in [www.penalecomtemporaneo.it](http://www.penalecomtemporaneo.it), 2014;
- NICOSIA, *Aspetti teorici e generali e aspetti applicativi della confisca*, in CADOPPI – CANESTRARI – MANNA – PAPA (a cura di), *Tratt. Dir. Pen. parte generale, La punibilità e le conseguenze del reato*, III, Torino, 2014, 405 ss.;
- NICOSIA, *La confisca, le confische, Funzioni politico-criminali, natura giuridica e problemi ricostruttivo-applicativi*, Torino, 2012;
- NOCERINO C., PUTINATI S., (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2015;
- PERINI, *Reati tributari*, in *Digesto pen.*, VII, Agg., Torino, 2013, p. 492 ss.;
- PISTORELLI L., *Confisca del profitto del reato e responsabilità degli enti nell'interpretazione delle Sezioni unite*, in *Cass. pen.*, 2008, n. 12 ss.;
- *Relazione accompagnatoria al d. lgs. 231 del 2001*, in [www.governo.it](http://www.governo.it);
- *Relazione illustrativa al d. lgs. 158/2015*, in [www.camera.it](http://www.camera.it);
- ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, in *RIDPP*, 2015, fasc. 4, p. 1674 ss.;
- TRINCHERA T., *Confisca per equivalente di beni appartenenti alla società e reati tributari: la parola passa alle Sezioni Unite*, [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 12.12.2013;
- TRINCHERA T., *La sentenza delle Sezioni Unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 12.3.2014, nota a Cass. pen., Sez. Un., 30.1.2014, n. 10561, *Gubert*;

- TROYER, CAVALLINI, *Reati tributari commessi dagli amministratori e confisca per equivalente dei beni societari: stop and go della giurisprudenza di legittimità*, nota a Cass. pen. Sez. III, 19 settembre 2012 (dep. 10 gennaio 2013), n. 1256, Pres. Mannino, Rel. Rosi (caso Unicredit), in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 19.3.2013;
- UFFICIO DEL MASSIMARIO, *La nozione di profitto confiscabile nella giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione*, Rel. N. 41/2104, *Orientamento di giurisprudenza*, Corte di Cassazione, Settore penale, 17.6.2014, in [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it);
- UFFICIO DEL MASSIMARIO, *Novità legislative: Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio*, Rel. N. III/05/2015, Corte di Cassazione, Settore penale, 28.10.2015, in [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it);
- VENEZIANI P., *La confisca obbligatoria nel settore penale tributario*, in *Cass. pen.*, 4, 2017, p. 1694.

#### GIURISPRUDENZA

- Cass. pen., Sez Un., 24 maggio 2004, n. 29952, *Focarelli*, Rv. 228166;
- Cass. pen., Sez Un., 3 luglio 1996, n. 9149, *Chabni*, Rv. 205707;
- Cass. pen., Sez. III, 14 giugno 2012, n. 25774, in *Cass. pen.*, 2013, p. 305 ss.;
- Cass. pen., Sez. III, 27 novembre 2013, n. 5681, rv. 258691;
- Cass. pen., Sez. III, 7 giugno 2011, n. 28731, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 29 settembre 2011;
- Cass. pen., Sez. III, 8 gennaio 2014, n. 6635, in [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it);
- Cass. pen., Sez. III, 9 febbraio 2016, n. 28225, in [www.iusexplorer.it](http://www.iusexplorer.it);
- Cass. pen., Sez. un., 22 novembre 2005, *Muci*, n. 41936, Rv. 232164;
- Cass. pen., Sez. Un., 26 giugno 2015, n. 31617, *Lucci* in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it);
- Cass. pen., Sez. Un., 27 marzo 2008, n. 26654, *Fisia Impianti s.p.a. e altri*, Rv. 239924;
- Cass. pen., Sez. Un., 27 marzo 2008, n. 26654, *Fisia Italimpianti*, in *Foro it.*, 2009, I, c. 36;

- Cass. pen., Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10561, *Gubert*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it);
- Cass. pen., Sez. Un., 31 gennaio 2013, n. 18734, *Adami*, Rv. 255036;
- Cass. pen., Sez. un., 31.1.2013, n. 18734, *Adami*, Rv. 255036;
- Cass. pen., Sez. VI, 20 dicembre 2013, n. 3635, *Riva Fire s.p.a.*, Rv. 257788.