

Impegno a versare e non operatività della confisca ex art. 12-bis comma 2 D. Lgs. 74/2000.

di **Livio Gucciardo**

Sommario. **1.** Introduzione – **2.** Il caso. – **3.** La *ratio* dell'art. 12-*bis*, comma 2, del D.Lgs. 74/2000. - **4.** Impegno a versare all'erario e applicazione dell'art. 12-*bis*, comma 2, del D.Lgs. 74/2000. - **5.** Osservazioni conclusive.

1. Introduzione.

Il ruolo sistematico dell'art. 12-*bis*, comma 2, del D.Lgs. 74/2000 appare particolarmente importante.

La disposizione individua nel pagamento del tributo il momento in cui ha luogo il coordinamento tra procedimento tributario e penale, producendo un effetto impeditivo alla confisca in ragione dell'impegno assunto dal contribuente a versare le somme che sono oggetto del debito tributario e che costituiscono, dunque, imposta evasa ai sensi dell'art. 1, lett. f), del D.Lgs. 74/2000.

Il tema concernente l'applicazione della disposizione è certamente attuale e presenta profili di incertezza che sono costantemente oggetto di dibattito, soprattutto alla luce degli spazi interpretativi che la disciplina offre e che ha offerto sin dalla sua entrata in vigore. È infatti centrale assumere che, al di là del significato letterale desumibile della norma, la sua applicazione appare complessa e non priva di interrogativi.

Infatti, ferma restando l'autonomia al giudice penale rispetto alle determinazioni degli uffici dell'Amministrazione finanziaria e del giudice tributario, è indubbio che, in conformità al dettato normativo di cui all'art. 12-*bis*, comma 2, del D.Lgs. 74/2000, il procedimento penale può subire significative rifluenze dall'assunzione dell'impegno del contribuente a versare il *quantum* dovuto, definito secondo le procedure proprie della disciplina tributaria.

In virtù di quanto appena evidenziato, la giurisprudenza di legittimità, dall'entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015, con cui è stato aggiunto al D.Lgs. 74/2000 l'art. 12-*bis*, ha dovuto elaborare taluni principi che oggi costituiscono un indispensabile strumento per orientare gli interpreti nel ginepraio applicativo della peculiare norma.

La pronuncia in commento rappresenta una pronuncia essenziale e unica in tale panorama ermeneutico.



Per comprendere la rilevanza della sentenza in rassegna occorre preliminarmente muovere dalla disamina del caso da cui è originata la controversia, per poi cercare di tratteggiare i lineamenti della disciplina e, dunque, i principi di matrice giurisprudenziale consolidatisi sul tema che ci occupa; infine si porrà attenzione al principio di diritto enunciato dagli ermellini, che rappresenta un'inversione di tendenza rispetto ai precedenti di legittimità esistenti.

2. Il caso.

La sentenza in esame, resa dal III Sezione penale della Corte di Cassazione, offre lo spunto per formulare alcune riflessioni in ordine all'applicazione dell'art. 12-*bis*, comma 2, del D.Lgs. 74/2000, a norma del quale è esclusa l'operatività della confisca per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario, che nel caso di condanna o di applicazione su richiesta delle parti ex art. 444 c.p.p. per uno dei delitti previsti dalla disciplina dei reati tributari deve essere sempre ordinata per i beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo.

Il caso in oggetto riguarda un'ordinanza del Tribunale di Verona, a cui era stato proposto appello avverso il rigetto della richiesta di restituzione di somme di danaro, valori finanziari e immobili sequestrati in esecuzione di un decreto del GIP, emesso per i reati di cui agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. 74/2000, 648-*ter*.1, 512-*bis* c.p.. Il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca, fino alla concorrenza di un valore pari ad € 17.368.821,00, includeva € 567.328,27, corrispondenti all'imposta complessivamente evasa in conseguenza dei reati tributari provvisoriamente ascritti. Di quest'ultima specifica somma il giudice aveva disposto il sequestro ai fini della confisca di cui all'art. 12-*bis* del D.Lgs. 74/2000, ordinandolo nei confronti delle società direttamente coinvolte, amministrate di fatto dal ricorrente, ovvero, in caso di impossibilità, nei confronti di quest'ultimo per un valore ad esso corrispondente.

Con una successiva ordinanza, il GIP di Verona aveva rigettato la richiesta di revoca parziale del sequestro mediante restituzione della somma di € 2.708.469,04, necessaria per aderire alla procedura di definizione agevolata delle controversie tributarie a norma dell'art. 6 del D.L. 119/2018, convertito con modificazioni dalla L. 136/2018, e poter fruire dei benefici di cui agli artt. 13-*bis* e 14 del D.Lgs. 74/2000. Il ricorrente, nello specifico, aveva chiesto che il giudice autorizzasse direttamente il Fondo Unico Giustizia, depositario della somma, a pagare direttamente l'importo richiesto in restituzione, pena la perdita definitiva dei benefici di legge.

Contro il rigetto della richiesta di revoca parziale del sequestro preventivo, il ricorrente aveva proposto appello al tribunale di Verona, che con ordinanza di rigetto motivava che (i) la somma chiesta in restituzione, pari ad € 2.708.469,04, è superiore al profitto dei reati tributari, calcolato in € 567.328,27, con conseguente impossibilità di utilizzarla, in quanto profitto di

altri reati, per definire le pendenti controversie tributarie; (ii) la definizione agevolata delle controversie tributarie disciplinata dall'art. 6 del D.L. 119/2018 (cd. "pace fiscale"), non comporta il pagamento delle sanzioni e degli interessi con conseguente impossibilità di fruire dei benefici di cui agli artt. 13-*bis* e 14 del D.Lgs. 74/2000; (iii) la cd. "pace fiscale" non è assimilabile alle speciali procedure conciliative di cui all'art. 13-*bis* del D.Lgs. 74/2000; (iv) le controversie tributarie che il richiedente aveva intenzione di definire non erano nemmeno tutte riconducibili alle vicende oggetto di cautela, posto che il profitto sequestrato riguarda, per la parte tributaria, solo i fatti commessi dagli anni 2011 in poi, laddove le pendenze tributarie delle quali si chiedeva la definizione agevolata riguardavano annualità di imposta dal 2006 in poi; (v) il fatto che, sino a confisca irrevocabilmente disposta, le somme siano di proprietà del soggetto al quale sono state sequestrate non comporta in capo a quest'ultimo il diritto alla restituzione o a disporne come meglio ritiene; (vi) con memoria difensiva il ricorrente ha ridotto l'importo chiesto in restituzione (determinandolo in € 1.231.817,24, somma necessaria per completare il pagamento in forma rateale – 19 rate trimestrali da € 61.590,88 l'una – per la definizione agevolata delle residue pendenze tributarie) ed ha indicato un ulteriore titolo della richiesta di restituzione individuandolo nell'art. 12-*bis* D.Lgs. 74/2000; (vii) il diverso titolo della richiesta nulla toglie al fatto che le somme richieste in restituzione riguardano per la gran parte i diversi delitti di autoriciclaggio e trasferimento fraudolento di valori; (viii) nemmeno la subordinata richiesta di restituzione della somma corrispondente al profitto dei reati tributari può trovare accoglimento in assenza di materiale versamento all'erario della somma stessa; (ix) la domanda di restituzione della somma di € 61.590,88, utilizzata per il pagamento della prima rata della definizione agevolata, costituisce domanda nuova ed in ogni caso la richiesta di revoca parziale del sequestro preventivo segue percorsi procedurali diversi.

La persona alla quale sono stati sequestrate le somme costituenti profitto dei reati, dunque, proponeva ricorso per cassazione contro la predetta decisione. Per quanto di precipuo interesse, il ricorrente deduceva l'erronea applicazione dell'art. 12-*bis*, comma 2, del D.Lgs. 74/2000, nella parte in cui si esclude che il pagamento del debito tributario possa essere effettuato con le somme sottoposte a sequestro. Il ricorrente, in particolare, affermava che la richiesta di restituzione formulata al GIP di Verona – che lamentava non essere stata nemmeno presa in considerazione dal tribunale – era volta a trasferire la somma sequestrata direttamente dal Fondo Unico Giustizia alle casse erariali mediante compilazione del modello F24 ad opera del ricorrente stesso ovvero mediante restituzione "vincolata" della somma, ai sensi dell'art. 85 disp. att. c.p.p..

La Corte di Cassazione rigettava il ricorso, ritenendo il motivo d'impugnazione infondato.

Gli ermellini – dopo avere diffusamente illustrato la disciplina concernente la gestione del Fondo Unico Giustizia – argomentavano che le somme di danaro sequestrate vengono materialmente e giuridicamente sottratte alla disponibilità del titolare, cui viene riconosciuto il solo diritto a ottenere, in caso di provvedimento di restituzione, il *tantundem eiusdem generis*, maggiorato dei relativi interessi, secondo lo schema civilistico tipico del deposito irregolare di cui all'art. 1782 c.c., in conseguenza del quale il danaro passa in proprietà del depositario (artt. 1782, comma 2, 1813 e 1814 c.c.). In conseguenza di tale circostanza, veniva sicché asserito che (i) delle somme sequestrate il depositario può farne l'uso che ritiene, esercitando le facoltà e le prerogative tipiche del proprietario; (ii) 1a natura pubblicistica della "causa/titolo" del deposito (il sequestro penale) giustifica limitazioni all'uso del *tantundem* o comunque ne comporta usi vincolati anche al fine di garantire al depositante il soddisfacimento del diritto alla (eventuale) restituzione; (iii) il riconoscimento di tale diritto esclude la natura irreversibile del trasferimento della proprietà del denaro sequestrato a favore del depositario.

Secondo la ricostruzione sistematica dei giudici, la normativa che disciplina l'uso delle somme sequestrate presuppone la proprietà da parte dell'ente pubblico depositario/gestore, acquisita in virtù del sequestro penale, che rende solo eventuale, senza escluderlo, l'obbligo della restituzione. Risulterebbe dunque pacifico che la natura pubblicistica della gestione delle somme sequestrate debba escludere che il giudice o il pubblico ministero possano disporre con provvedimenti atipici o per finalità non previste dalla legge come nel caso di specie, cioè imponendo il trasferimento della somma in sequestro direttamente dal FUG alle casse erariali, previa compilazione degli F24 da parte del soggetto titolare delle somme. La disposizione di cui all'art. 85 delle disp. att. c.p.p. – che disciplina la restituzione subordinata alla esecuzione, entro un termine prefissato, di specifiche prescrizioni, il cui adempimento deve essere garantito con l'imposizione di una cauzione – non dovrebbe quindi ritenersi applicabile alle somme di denaro oggetto di sequestro preventivo¹.

L'argomentazione dei giudici approdava alla conclusione che il denaro non può essere restituito «*previa esecuzione di specifiche prescrizioni*», se tali prescrizioni consistono nel suo impiego e cioè nella sua piena disponibilità di fatto e di diritto, sul rilievo che l'utilizzo del denaro per effettuare dei pagamenti presuppone l'effettiva restituzione del denaro stesso prima ancora dell'avverarsi della condizione, ossia il pagamento.

¹ In particolare, gli ermellini hanno chiarito che «*a compiuta ottemperanza delle prescrizioni costituisce condizione risolutiva del vincolo processuale sicché il bene, solo materialmente traslato al privato, fino al suo avverarsi non è nella disponibilità giuridica di quest'ultimo, ma solo nella sua disponibilità materiale*»

Veniva infine chiarito che la modificazione dell'art. 104 delle disp. att. c.p.p., rubricato «*Esecuzione del sequestro preventivo*», avvenuta a seguito dell'entrata in vigore della L. 94/2009, e la contestuale eliminazione del riferimento dal corpo della norma all'art. 85 delle disp. att. c.p.p.², non può che indurre ad escludere l'applicazione di quest'ultima disposizione al sequestro preventivo³.

Per cogliere il senso delle motivazioni sottese alla decisione in esame, si ritiene utile esporre alcune considerazioni sulla controversa disciplina contenuta all'art. 12-*bis*, comma 2, del D.Lgs. 74/2000, muovendo preliminarmente dalla sua genesi e, in specie, sullo scopo perseguito dal legislatore.

3. La *ratio* dell'art. 12-*bis*, comma 2, del D.Lgs. 74/2000.

L'art. 12-*bis*, comma 2, del D.Lgs. 74/2000 stabilisce 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*».

La norma è stata introdotta con l'art. 10, comma 1, del D.Lgs. 158/2015 e rientra nel disegno riformatore definito del diritto penale della riscossione⁴. Il ruolo sistematico della previsione appare particolarmente importante, perché esprime il principio di alternatività tra misura confiscatoria e recupero del tributo, che sino alla riforma del 2015 non aveva trovato una base normativa⁵. Tale alternatività è costruita riconoscendo priorità all'estinzione del tributo secondo le modalità proprie del procedimento tributario, così da collocare la confisca in una posizione sussidiaria e *post-riparatoria*⁶. In sostanza, la confisca del profitto o del prodotto del reato tributario risulta essere direttamente condizionata dall'attività *extra*-penale di riscossione e

² Prima che intervenisse la riforma di cui alla L. 94/2009, l'art. 104 disp. att. c.p.p. stabiliva che «*Per il sequestro preventivo si applicano le disposizioni relative al sequestro probatorio contenute nel capo VI. Si applica altresì la disposizione dell'articolo 92*». Nel capo VI è contenuto l'art. 85, rubricato «*Restituzione con imposizione di prescrizioni*».

³ La stessa L. 94/2009 aveva inserito l'art. 104-*bis*, poi sottoposto ad ulteriori modifiche ad opera della L. 161/2017 e della L. 21/2018, che disciplina l'amministrazione dei beni sottoposti a sequestro preventivo e a sequestro e confisca in casi particolari, ad esclusione dei beni destinati ad affluire al Fondo Unico Giustizia.

⁴ R. CREPALDI, *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, in *Giurisprudenza Penale web*, 2017, 10, p. 3

⁵ T. TASSANI, *Confisca e recupero dell'imposta evasa: profili procedurali e processuali*, in *Rass. Trib.*, 2015, 6, p. 1388.

⁶ *Ibidem*.

comunque subordinata ed eventuale al mancato versamento del *quantum* dovuto⁷.

L'intervento riformatore del 2015 appare dunque proiettato verso lo scopo di interdire la misura ablatoria allorché il contribuente s'impegni a pagare, in tutto o in parte, il debito tributario, utilizzando le somme potenzialmente confiscabili ovvero liquidità provenienti dalla disponibilità di beni diversi dal denaro, emergendo così la volontà di far prevalere le pretese creditorie dell'Amministrazione finanziaria su quelle ablatorie conseguenti alla confisca, derivandone, dunque, l'incentivo al pagamento spontaneo, sebbene tardivo, da parte del contribuente resosi responsabile di una dei delitti di cui al D.Lgs. 74/2000⁸.

È peraltro pacifico che il pagamento del debito tributario, totale o parziale, deve azzerare o ridurre il profitto del reato, con conseguente esclusione o diminuzione della misura della confisca⁹. Siffatto principio, già affermato dalla giurisprudenza di legittimità¹⁰, è fondato sull'assunto che in caso di pagamento delle somme evase costituenti reato, il sequestro o la confisca vanno riproporzionati al debito ancora dovuto. In caso contrario, ossia qualora dovessero coesistere il versamento spontaneo delle imposte dovute e la confisca ex art. 12-bis, comma 1, del D.Lgs. 74/2000, avrebbe luogo una duplicazione esattiva, cioè discendente dalla congiunta applicazione delle procedure riscossive proprie della disciplina tributaria e della misura confiscatoria¹¹, con conseguenze lesione del principio di proporzionalità¹².

Quest'ultima considerazione, in particolare, trova fondamento nella nozione di profitto del reato¹³, valevole per il precipuo comparto penale tributario, costituito dal vantaggio economico effettivamente conseguito tramite un risparmio di spesa in grado di diminuire o pregiudicare il flusso delle entrate tributarie¹⁴. Il profitto del reato, propriamente inteso per la disciplina dei delitti tributari, è infatti coincidente con la nozione di imposta evasa¹⁵,

⁷ O. MAZZA, *I controversi rapporti tra procedimento penale e tributario*, in *Rass. Trib.*, 2020, 1, p. 242.

⁸ L. D'AGOSTINO, *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, 2, p. 368.

⁹ A. TOPPAN – L. TOSI, *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, Milano, 2018, p. 319.

¹⁰ Cfr. Cass., Sez. III, 9 settembre 2015, n. 36370.

¹¹ A. IORIO, *I reati tributari*, Assago, 2017, p. 178.

¹² F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2019, p. 343.

¹³ A. TOPPAN – L. TOSI, *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, cit., pp. 318 ss..

¹⁴ Cfr. *ex multis* Cass., Sez. III, 1 febbraio 2016, n. 4097.

¹⁵ Costituiscono eccezione alla regola per cui il profitto del reato va commisurato all'imposta evasa (i) il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 D.Lgs. 74/2000), per cui il profitto conseguito dall'emittente corrisponde all'utilità effettivamente conseguita dallo stesso e non all'imposta evasa, che costituisce il profitto dell'utilizzatore (cfr. Cass., Sez. III, 18 ottobre 2016, n. 43952); (ii) il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D.Lgs. 74/2000), in ordine al quale va individuato il profitto in concreto conseguito; (iii) il

espressamente definita dall'art. 1, comma 1, lett. f), del D.Lgs. 74/2000¹⁶, a norma del quale l'imposta evasa viene individuata nella differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero nell'intera imposta dovuta in caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine. In sostanza, l'imposta evasa perimetra il reale risparmio, prevedendo, in particolare, che non si considera imposta evasa quella teorica. La Corte di cassazione¹⁷ ha in proposito chiarito che in sede penale debba darsi prevalenza al dato fattuale reale rispetto ai criteri formali che caratterizzano la determinazione dell'imposta ai fini tributari¹⁸.

È dunque solo mediante l'identificazione dell'incremento economico che può stabilirsi se l'illecito sia stato realizzato, che va vagliato alla luce delle singole fattispecie racchiuse nel D.Lgs. 74/2000 e del modulo di attuazione dell'obbligazione tributaria¹⁹. Ed è nella misura dell'incremento economico che deve essere pertanto ordinata la confisca di cui all'art. 12-*bis*, comma 1, del D.Lgs. 74/2000. Risulta sicché logica conseguenza che le eventuali eccedenze travalicherebbero la funzione propria della misura ablativa, diretta a privare il reo di un qualunque beneficio economico derivante dall'attività criminosa (e non oltre).

L'art. 12-*bis*, comma 2, del D.Lgs. 74/2000, in sostanza, sembrerebbe prevedere una meccanica e ovvia riduzione dell'ammontare del profitto confiscabile in conseguenza dell'adempimento, anche parziale, del debito tributario, approntando l'inoperatività della confisca quale effetto dell'impegno del contribuente ad eseguire il pagamento²⁰.

delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 D.Lgs. 74/2000), relativamente al quale il profitto va commisurato nel valore dei beni sottratti alla riscossione coattiva che fungevano da garanzia alla pretesa erariale (cfr. Cass., Sez. III, 9 ottobre 2015, n. 40534. A tal proposito vgs. A. TOPPAN – L. TOSI, *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, cit., pp. 318 ss..

¹⁶ Mi sia consentito richiamare G. DELL'ANNA – L. GUCCIARDO, *Criteri per la determinazione dell'imposta evasa nell'ambito dei delitti tributari*, in *Cammino Diritto*, 2020, 5, ove è compiuta la disamina della nozione di imposta evasa. Cfr. anche S. DI LERNIA, *Reati tributari e sequestro finalizzato alla confisca per equivalente: gli obblighi del P.M.*, in *Dir. Pen. e Processo*, 2016, 11, pp. 1490 ss.; E. MANONI, *L'annullamento (anche non definitivo) della cartella priva di ragione il sequestro funzionale alla confisca per equivalente – commento*, in *Il Fisco*, 2019, 5, pp. 468 ss.; O. MAZZA, *Sequestro e confisca*, in *Rass. Trib.*, 2016, 4, pp. 1012 ss.

¹⁷ Cfr. Cass., Sez. III, 22 settembre 2016, n. 39379.

¹⁸ G. ANTICO – M. CONIGLIARO, *La guardia di finanza nel contrasto alle frodi iva: i percorsi operativo alla luce delle novità normative*, in *Il Fisco*, 2018, 12, p. 1148.

¹⁹ E. MANONI, *Confisca per equivalente dei beni della società per reati commessi dagli amministratori: questione aperta*, in *Il Fisco*, 2018, 15, p. 1455.

²⁰ R. CREPALDI, *Le recenti modifiche del diritto penale tributario: continua la strada verso il diritto penale della riscossione*, cit., p. 15.

Ebbene, è di tutta evidenza che la norma, apparentemente chiara sotto il profilo sistematico, presenta diversi nodi: il primo riguarda il significato di impegno a versare; il secondo, assai più complesso da sciogliere, è chiarire come debba applicarsi la norma, al fine di stabilire se l'impegno del contribuente determini il venir meno dei presupposti per ordinare la confisca ovvero, come parrebbe, soltanto per la sua operatività.

Per procedere alla disamina della sentenza in commento, a questo punto, è necessario affrontare tali due ulteriori questioni, avendo cura di attingere dalla giurisprudenza i principi che più si attagliano alla risoluzione delle problematiche sul tappeto.

4. Impegno a versare all'erario e applicazione dell'art. 12-bis, comma 2, del D.Lgs. 74/2000.

In ordine al significato di impegno a versare, sebbene la norma sia caratterizzata da una formulazione normativa atecnica e corriva²¹, sembra corretto ritenere che, pur operando il principio del libero convincimento, con la conseguente assenza di una prova legale cui possa ritenersi subordinata la dimostrazione dell'impegno, quest'ultimo possa e debba essere valorizzato solo se si sostanzi in un impegno formale e tipico che il contribuente abbia assunto con l'Amministrazione finanziaria, attraverso soprattutto il ricorso alle speciali procedure previste dalle norme tributarie²².

Posto, dunque, che deve del tutto escludersi che sia sufficiente una promessa a versare, tecnicamente con una mera dichiarazione di intenti²³, dovendosi ritenere validamente accettabili solamente gli obblighi assunti formalmente, occorre chiarire quali siano le procedure previste dalle norme tributarie a cui si possa fare ricorso.

La giurisprudenza di legittimità²⁴ ritiene – condivisibilmente – che tra le procedure previste dalle norme tributarie possano certamente rientrare le ipotesi di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale, di transazione fiscale, ma anche quelle di attivazione di procedure di rateizzazione, automatica o a domanda. E non potrebbe essere altrimenti.

²¹ A tal proposito si richiama T. TASSANI, *Confisca e recupero dell'imposta evasa: profili procedurali e processuali*, cit., 2015, 6, p. 1388, secondo cui «Una disposizione così importante avrebbe però meritato una formulazione letterale più appropriata, se si considera che il concetto di "impegno a versare" all'erario risulta estremamente vago, tanto da richiedere di essere meglio definito in via interpretativa, alla luce del sistema di attuazione del tributo»

²² In merito a tale considerazione vgs. il documento di indirizzo illustrativo del Procuratore della Repubblica di Trento, datato 8 ottobre 2015, recante in oggetto *La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario in attuazione della legge 11 marzo 2014 n. 23: decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158*, pubblicato in *Diritto Penale Contemporaneo*, 14 ottobre 2015, p. 14.

²³ G. BONANNO, *Brevi considerazioni in tema di confisca tributaria*, in *Riv. dell'Osservatorio Permanente di Giustizia Tributaria*, 2017, 1, p. 5.

²⁴ Cfr. Cass., Sez. III, 6 ottobre 2016, n. 42087; Cass., Sez. III, 9 febbraio 2016, n. 28225; Cass., Sez. III, 14 gennaio 2016, n. 5728.

Qualora venisse ritenuta sufficiente la mera esternazione unilaterale del proposito di adempiere al pagamento, una mera promessa ad adempiere, svincolata da ogni scadenza e da ogni obbligo formale nei confronti della controparte, il contribuente potrebbe infatti godere dei vantaggi di non subire alcuna misura ex art. 12-*bis* del D.Lgs. 74/2000 e, al contempo, non onorare affatto l'impegno a versare all'erario. Non si vede infatti perché il condannato che, fino a quel momento non ha mai adempiuto all'obbligazione tributaria, vi debba provvedere dopo la pronuncia di condanna solo sulla base di una promessa²⁵. È più facile immaginare che il condannato tenda ad utilizzare gli effetti della norma a proprio vantaggio, evitando, da una parte, l'applicazione della confisca, assumendo un mero impegno a versare il *quantum* dovuto, e, dall'altra, rendendosi ancora inadempiente nei confronti dell'erario.

Orbene, chiarito in via interpretativa la nozione di impegno, è ora necessario approfondire in quali termini l'impegno del contribuente – che, come precisato, deve discendere da obblighi formalmente assunti – determini il venir meno dell'operatività della confisca.

È innanzitutto da rilevare l'impiego di un termine il cui contenuto non appare, a prima lettura, cristallino, vale a dire l'"operatività" della confisca.

Una interpretazione compatibile con la formulazione testuale della norma potrebbe indurre a ritenere che il giudice non possa disporre, con la sentenza di condanna, la confisca per la parte che il contribuente si fosse impegnato a versare, salva la possibilità, in caso di mancato versamento della somma dovuta, di adottare il provvedimento ablativo ai sensi dell'art. 12-*bis* del D.Lgs. 74/2000, eventualmente anche nella fase dell'esecuzione della pena, secondo quanto contemplato dall'art. 676 c.p.p.²⁶. È tuttavia evidente – ove si ritenesse che al giudice sia vietato, a fronte dell'impegno di pagamento assunto dal contribuente, di procedere all'applicazione della confisca – che, da un lato, dovrebbe escludersi che dopo l'assunzione dell'impegno possa procedersi all'adozione del sequestro preventivo e, dall'altro lato, dovrebbe concludersi nel senso della perdita di efficacia del sequestro ove esso fosse stato disposto anteriormente alla dichiarazione di impegno del contribuente. E ciò per la fondamentale considerazione che, data la natura strumentale del sequestro preventivo rispetto alla confisca del bene sottoposto alla cautela reale, nel caso in cui la definitiva ablazione dello stesso fosse giuridicamente preclusa, l'adozione del sequestro sarebbe sfornita di qualunque ragione giustificativa²⁷. Appare dunque evidente che, ove non potesse procedersi all'applicazione di una misura cautelare reale, i beni astrattamente

²⁵ C. SANTORIELLO, *Provvedimenti di confisca e sequestro non revocabili sulla base del solo accordo con l'erario*, in *Il Fisco*, 2019, 23, p. 2264.

²⁶ Cass., Sez. III, 6 ottobre 2016, n. 42087, cit.

²⁷ *Ibidem*.

sottoportabili a confisca permarrebbero nella 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.

La giurisprudenza, di fronte alla necessità di fornire un'interpretazione plausibile, ha sicché ritenuto attribuire alla locuzione "non opera" un significato che consenta di far coesistere l'interesse erariale a non vedere disperdere o pregiudicare la sua legittima pretesa e l'interesse del contribuente a potere accedere alle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie²⁸.

La Cassazione²⁹ ha infatti chiarito che "non opera" non va inteso nel senso che la confisca, a fronte dell'accordo con l'Amministrazione finanziaria, non possa essere adottata, quanto piuttosto che la stessa non divenga efficace con riguardo alla parte "coperta" da tale impegno³⁰. Insomma, 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 il comma 2 dell'art. 12-bis, essa dovrà, comunque, essere "disposta", rectius diventare*

²⁸ A tal proposito è opportuno evidenziare che la possibilità di accedere alle speciali procedure conciliative o di adesione può costituire un significativo vantaggio per il contribuente e determinare una divergenza nella quantificazione dell'imposta evasa in ambito amministrativo e penale. La Cass., Sez. III, 18 febbraio 2020, n. 6249, ha perciò affermato il principio secondo cui *«il giudice, nella determinazione del profitto confiscabile, non è vincolato all'imposta risultante a seguito dell'accertamento con adesione o del concordato fiscale tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente; e tuttavia, per potersi discostare dal dato quantitativo convenzionalmente accertato e tener invece conto dell'iniziale pretesa tributaria dell'Erario, occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'originaria quantificazione dell'imposta dovuta»*. I concreti elementi di fatto potrebbero, tra gli altri, discendere da una diversa piattaforma probatoria acquisita nel procedimento penale, che può risultare diversa e più ampia da quella valutata in sede tributaria (cfr. al riguardo Cass., Sez. III, 14 aprile 2020, n. 12050).

²⁹ Cfr. Cass., Sez. III, 2 maggio 2019, n. 18034, secondo cui la confisca va sempre applicata, ancorché la produzione di effetti deve essere condizionata al mancato ottemperamento dell'impegno formalmente assunto, quindi ad un evento futuro ed incerto, ferma restando la possibilità di disporla anche successivamente al suo verificarsi. Ne discende inoltre la conservazione della legittimità del sequestro preventivo prodromico alla confisca, permanendo sino all'integrale pagamento del debito, almeno per un *quantum* corrispondente ai versamenti mancanti. In senso conforme cfr. Cass., Sez. III, 24 aprile 2020, n. 12875; Cass., Sez. III, 21 giugno 2018, n. 28745; Cass., Sez. III, 27 maggio 2015, n. 25339; Cass., Sez. III, 15 aprile 2015, n. 20887; Cass., Sez. III, 11 febbraio 2015, n. 11497.

³⁰ Per una compiuta disamina dell'argomento M. D'AVIRRO, *Confisca – impegno al pagamento rateale non conduce alla inoperatività della confisca*, in *Giur. It.*, 2016, 7, pp. 1741 ss.; E. MANONI, *Possibile la confisca per equivalente di beni futuri con efficacia sospesa all'impegno ad adempiere*, in *Il Fisco*, 2016, 36, pp. 3437 ss.

efficace, allorquando l'impegno non sia stato rispettato e il versamento "promesso" non si sia verificato»³¹.

Laddove non dovesse avere luogo il versamento del dovuto, la confisca, dunque, sarà pienamente produttiva di effetti³².

Il tema invero più controverso attiene, invece, ad un ulteriore profilo applicativo della norma. Se è pur vero che la confisca in caso di condanna o applicazione della pena su richiesta delle parti va sempre ordinata e, qualora sussistente un impegno formale al versamento dell'imposta evasa, non è produttiva di effetti, occorre parimenti rilevare che il contribuente potrebbe trovarsi nella particolare condizione, non infrequente, in cui, intenzionato a versare l'imposta evasa, abbia i beni di cui disponeva sottoposti a misura.

In siffatta ipotesi, se il contribuente è nelle condizioni di versare il *quantum* dovuto con altri e diversi beni rispetto a quelli sottoposti a misura³³, può richiedere la progressiva e contestuale restituzione per la parte che dimostri di avere versato, ex art. 321, comma 3, c.p.p.³⁴. E tanto non potrebbe negarsi in quanto la confisca non può estendersi a ciò che è già stato versato³⁵: come visto, si verrebbe a verificare la lesione del principio di proporzionalità, cioè una duplicazione degli effetti riscossivi.

Nell'ipotesi in cui, al contrario, il contribuente non abbia nella disponibilità altri e diversi beni per adempiere all'impegno formalmente assunto con l'Amministrazione finanziaria, si verrebbe incontro ad una *impasse*.

La Sezione III della Suprema Corte, per addivenire ad una soluzione, aveva ammesso che si potesse invocare l'applicazione dell'art. 85 disp. att. c.p.p.³⁶, a norma del quale «Quando sono state sequestrate cose che possono essere restituite previa esecuzione di specifiche prescrizioni, l'autorità giudiziaria, se l'interessato consente, ne ordina la restituzione impartendo le prescrizioni del caso e imponendo una idonea cauzione a garanzia della esecuzione delle prescrizioni nel termine stabilito»³⁷. L'applicazione di detta disposizione,

³¹ Cfr. Cass., Sez. III, 6 ottobre 2016, n. 42087, cit..

³² *Ibidem*. In particolare, «il Pubblico ministero, ricevuta la comunicazione di inadempimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, potrà mettere in esecuzione alla 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'art. 666 del codice di rito».

³³ Su tale considerazione G. BONANNO, *Brevi considerazioni in tema di confisca tributaria*, cit., p. 7.

³⁴ Cfr. Cass., Sez. III, 18 luglio 2018, n. 33389.

³⁵ C. SANTORIELLO, *Provvedimenti di confisca e sequestro non revocabili sulla base del solo accordo con l'erario*, cit., p. 2264; C. SANTORIELLO, *Riduzione delle somme confiscate a seguito di pagamento del debito tributario – commento*, in *Il Fisco*, 2018, 32-33, pp. 3176 ss.

³⁶ Cfr. Cass., Sez. III, 2 maggio 2019, n. 18034; Cass., Sez. III 27 luglio 2017, n. 37439; Cass., Sez. III, 15 luglio 2015, n. 30484.

³⁷ In dottrina tale possibilità è implicitamente ammessa da O. MAZZA, *Sequestro e confisca*, cit., p. 1018.

secondo la ricostruzione sistematica degli ermellini, consentirebbe la restituzione delle cose sequestrate previa esecuzione di specifiche prescrizioni, che consistono nella loro destinazione a favore dell'erario a titolo di pagamento del debito. Qualora siano stati sequestrati beni mobili ed immobili, la Cassazione ha evidenziato che il contribuente-indagato possa procedere versando all'erario la somma di valore corrispondente.

L'orientamento consolidatosi in tal senso aveva in concreto fornito una soluzione ad un problema di ordine pratico, apparentemente confacente all'applicazione dell'art. 12-*bis*, comma 2, del D.Lgs. 74/2000.

Ciononostante, la Suprema Corte con la sentenza in commento ha imposto un *revirement* certamente rilevante, precludendo alla possibilità di richiedere la restituzione di somme di denaro in sequestro subordinata all'esecuzione, entro un termine prefissato, di specifiche prescrizioni.

I giudici hanno infatti ritenuto non applicabile l'art. 85 disp. att. c.p.p. perché – in virtù della norma stessa – la compiuta ottemperanza delle prescrizioni costituisce condizione risolutiva del vincolo processuale, sicché il bene, solo materialmente traslato al privato, fino al suo avverarsi non è nella disponibilità giuridica di quest'ultimo, ma solo nella sua disponibilità materiale. Il denaro, perciò, non può essere restituito previa esecuzione di specifiche prescrizioni se tali prescrizioni consistono nel suo impiego e quindi nella sua piena disponibilità di fatto e di diritto.

È infine essenziale rilevare – come può cogliersi dalla lettura della sentenza in nota – che la riforma dell'art. 104 delle disp. att. c.p.p., a seguito dell'entrata in vigore della L. 94/2009, e l'eliminazione del riferimento alle disposizioni relative al sequestro probatorio contenute nel capo VI e, dunque, anche all'art. 85 delle disp. att. c.p.p., non può che confermare l'inapplicabilità di quest'ultima disposizione, riferita esclusivamente al sequestro probatorio e non già a quello preventivo.

5. Osservazioni conclusive.

Al momento dell'entrata in vigore dell'art. 12-*bis*, comma 2, del D.Lgs. 74/2000 certa dottrina aveva evidenziato come la norma, nella sua formulazione, ancorché volta ad introdurre un beneficio per il contribuente da salutare con favore, risultasse adombrata da taluni interrogativi che tutt'oggi permangono³⁸.

Il *vulnus* della disciplina, limpidamente colto dalla sentenza in commento, che, secondo una prima ricostruzione, risultava superabile dall'applicazione dell'art. 85 disp. att. cp.p., pare oggi segnare una inaccettabile disparità tra chi, trovandosi con i beni sottoposti a misura cautelare, può adempiere

³⁸ A tal proposito C. SANVITO, *La nuova confisca obbligatoria in caso di reati tributari trova collocazione sistematica*, in *Il Fisco*, 2015, 32-33, p. 3148.



all'obbligazione tributaria con altre e diverse risorse disponibili e chi, di converso, non può perché ne è privo.

Si tratta – come evidente – di un problema di ordine puramente pratico, ma che determina conseguenze rilevantissime e affatto trascurabili.

I giudici hanno dunque evidenziato che un eventuale provvedimento di restituzione vincolata a specifiche prescrizione dei beni oggetto di misura preventiva, in assenza di un'espressa norma, costituirebbe atto atipico non previsto dalla legge: il provvedimento, insomma, sarebbe abnorme perché emesso in totale carenza di potere.

Il rilievo degli ermellini non può che essere condiviso, sebbene – come visto – apre a prospettive assai poco appaganti.

La ricostruzione sistematica proposta dalla Suprema Corte muove dall'assunto che l'art. 104 disp. att. c.p.p., nella sua nuova formulazione, non fa più riferimento al capo VI (concernente le disposizioni relative al sequestro probatorio) e, in conseguenza, le disposizioni relative al sequestro preventivo non possono più valersi dell'applicazione dell'art. 85 disp. att. c.p.p., norma che avrebbe permesso la restituzione dei beni per destinarli alle pretese erariali.

Appare perciò opportuno auspicare una modifica della disciplina di cui all'art. 12-*bis*, comma 2, del D.Lgs. 74/2000, diretta a chiarire i criteri applicativi e, in definitiva, che attribuisca al giudice la facoltà di autorizzare la restituzione dei beni soggetti a misura per soddisfare le pretese erariali, anche accedendo alle speciali procedure conciliative e di adesione contemplate dalle norme tributarie, indubbiamente più favorevoli se messe a confronto alla confisca del profitto del reato in conseguenza di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti.