ALESSANDRO
MANCINI
www.Laurus.tv

DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

Quinta Edizione

2024

Laurus Robuffo

ALESSANDRO MANCINI

DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

quinta edizione

2024

Laurus Robuffo

cessiva confisca "per equivalente", sul modello di quello previsto dall'art. 322 ter CP per i soli reati dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione.

Invero, la citata norma ex art. 11, in origine prevedeva tale forma di sequestro per i reati connotati dal requisito della "transnazionalità", quelli cioè, secondo la definizione dell'art. 3 della legge, commessi od organizzati da un gruppo criminale in più Stati, quale appunto, per la materia in esame, un'associazione per delinquere finalizzata alla realizzazione di una serie di frodi all'IVA (c.d. frodi carosello) attraverso finte cessioni di beni da un operatore comunitario ad un altro mediante l'interposizione fittizia di società irregolari, c.d. "cartiere", aventi sede, in diversi Paesi dell'Unione Europea che emettono fatture per operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti.

Detti requisiti erano stati successivamente rimossi dall'art. 1 comma 143 della legge n. 244/2007 (legge finanziaria 2008) che estendeva espressamente la confisca per equivalente a tutti i reati tributari disciplinati dal D.Lgs. n. 74/00, con la sola eccezione del delitto di occultamento delle scritture contabili ex art. 10.

15.2. La confisca per equivalente

Sull'impianto normativo così sinteticamente descritto è intervenuto nel 2015 il legislatore che, con l'art. 10 del D.Lgs. n. 158/15, nell'apprezzabile intento di parametrare l'istituto della confisca alle peculiari esigenze della materia penal-tributaria, ha introdotto l'art. 12 bis del D.Lgs. n. 74/00 rubricato appunto "Confisca".

La disposizione, al comma 1°, regolamenta i casi di confisca, da ritenersi obbligatoria ("*…è sempre ordinata la confisca…*"), a seguito di condanna o di applicazione della pena, ai beni costituenti il profitto o il prezzo per uno dei delitti previsti dal decreto ovvero di quelli di equivalente valore; al comma 2° esclude la confisca "*per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro*".

La norma, pertanto distingue due modelli di confisca:

1. quella diretta, che attiene ai beni di diretta derivazione da reato, di cui costituiscano profitto o prezzo;
2. quella per equivalente, con funzione sussidiaria, che colpisce beni di valore corrispondente al profitto o al prezzo. ([722])

Il principio della obbligatorietà della confisca, anche per equivalente, è stato più volte ribadito, anche di recente, dalla S.C. sul presupposto della piena continuità normativa tra la disposizione di cui all'art. 12-bis, comma 2, e la previgente di-

(722) Cass. Pen. Sez. III, 7.07.2020 n. 23042; ex plurimis, da ultimo, Sez. 3, n. 3591 del 24.01.2019, Bennati, Rv. 275687.

© Laurus Robuffo

sciplina prevista dall'art. 322-ter c.p. richiamato dalla L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 143, abrogata dall'art. 14 del D.Lgs. n. 158/2015. (723)

Come rilevato, l'istituto consente di sottoporre a sequestro beni mobili (denaro, titoli etc.) ed immobili nella disponibilità dell'indagato, ancorché intestati a prestanome, anche prima della condanna definitiva, in seguito alla quale i beni potranno essere confiscati.

Occorre peraltro precisare, quanto alla natura del sequestro, che esso pare perseguire finalità prevalentemente conservative – volte cioè ad impedire la sottrazione delle somme poste a garanzia del pagamento della pena pecuniaria, delle spese processuali e di ogni altro debito verso l'Erario – più che preventive, posto che il profitto del reato tributario si individua nel valore dei beni "*idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase*", con la conseguenza che lo stesso "*non è configurabile, e non è quindi possibile disporre o mantenere il sequestro funzionale all'ablazione, in caso di annullamento della cartella esattoriale da parte della commissione tributaria, con sentenza anche non definitiva, e di correlato provvedimento di "sgravio" da parte dell'Amministrazione finanziaria*". (724)

Comunque inteso, il sequestro costituisce misura prodromica volta a garantire l'effettività dell'eventuale successiva confisca del profitto del reato.

A tale riguardo, un indirizzo della S. C., aveva affermato il principio per cui, ai fini del sequestro preventivo in materia penal-tributaria, erano sufficienti il solo *fumus criminis*, e non anche il *periculum in mora*, e la confiscabilità dei beni sui quali intervenire: secondo tale indirizzo giurisprudenziale, pertanto, l'accertamento circa la previsione di concreta pericolosità derivante dal mantenimento della disponibilità degli stessi da parte dell'indagato, deve ritenersi imposta dal comma secondo dell'art. 321 CPP, che non distingue tra confisca facoltativa e confisca obbligatoria, come quest'ultima prevista dall'art. 12 *bis*. (725)

In conclusione, sul punto, la S. C. aveva ritenuto che, in ipotesi di sequestro preventivo strumentale alla confisca per equivalente, fosse rimessa al giudice la "mera" verifica circa la riconducibilità dei beni alla categoria delle cose oggettivamente suscettibili di confisca, irrilevante essendo sia la valutazione sul *periculum in mora,* previsto dall'art. 321 comma primo CPP, che quella inerente alla pertinenzialità dei beni.

Tanto premesso, a fronte del contrasto giurisprudenziale insorto in tema, la V sezione della S.C., con ordinanza del 2 marzo 2021, deliberava la rimessione della questione alle Sezioni unite che, con la sentenza n. 36959, depositata in data 11 ottobre 2021, ha affermato il principio di diritto per cui: «*il provvedimen-*

(723) Cass. Pen. Sez. III, 2.04.2020 n. 11281; prec. conforme Sez. III, 22.09.2016 n. 50338.
(724) Cass. Pen. sez. III, 13.07.2018, n. 32213; prec. conformi Cass. Pen. sez. III, 28.09.2015 n. 39187, Lombardi Stronato, Rv. 264789.
(725) Cass. Pen. sez. III, 8.01.2021 n. 420.

© Laurus Robuffo

to di sequestro preventivo ex art. 321 comma 2 c.p.p., finalizzato alla confisca di cui all'art. 240 c.p., deve contenere la concisa motivazione anche del periculum in mora, da rapportare alle ragioni che rendono necessaria l'anticipazione dell'effetto ablativo della confisca prima della definizione del giudizio, salvo restando che, nelle ipotesi di sequestro delle cose la cui fabbricazione, uso, porto, detenzione o alienazione costituisca reato, la motivazione può riguardare la sola appartenenza del bene al novero di quelli confiscabili ex lege».

Tale orientamento è stato anche recentemente confermato dalla stessa S. C. (726)

Orbene, la confisca per equivalente, secondo un ormai compiuto percorso giurisprudenziale, coniuga alla finalità ablatoria, tipica della misura di sicurezza, altra di natura marcatamente afflittiva, proprio per tale peculiarità distinguendosi dalla confisca diretta, cosicché, afferma la S.C. aderendo al principio affermato dalla Corte Costituzionale con ordinanza n. 301 del 20.11.2009, "*mentre la confisca diretta assolve a una funzione essenzialmente preventiva, perché reagisce alla pericolosità indotta nel reo dalla disponibilità di beni che, derivando dal reato, ne costituiscono il prodotto, il prezzo o il profitto […] la confisca per equivalente, invece, colpisce beni di altra natura, che non hanno alcun nesso pertinenziale con il reato, palesando una connotazione prevalentemente afflittiva ed ha, dunque, una natura eminentemente sanzionatoria*", l'applicazione di tale misura prescindendo dalla prova di effettive e specifiche esigenze cautelari, risultando sufficiente, oltre ovviamente al *fumus delicti*, la corrispondenza tra il valore dei beni assoggettati a sequestro ed il profitto (o il prezzo) del reato tributario. (727)

In precedenza, le SS.UU. ribadito il carattere afflittivo-sanzionatorio della confisca per equivalente, avevano affermato essere tale misura "*connotata dal carattere afflittivo e da un rapporto consequenziale alla commissione del reato proprio della sanzione penale, mentre esula dalla stessa qualsiasi funzione di prevenzione che costituisce la principale finalità delle misure di sicurezza*". (728)

Ancora a conferma della natura sanzionatoria dell'istituto, è stato precisato che non sono sottoponibili a confisca di valore i beni non individuati o non individua-

---

(726) Cass. Pen. sez. III, 27.05.2022 n. 25657.

(727) Cass. Pen. sez. III 16 ottobre 2018, n. 46973, con commento di G. DELLA VOLPE, " *La (ritenuta) legittimità costituzionale della confisca per equivalente nei reati tributari*", in Giurisprudenza Penale, Milano, 2018; prec. Cass. Pen. Sez. III, 19.01.2016 n.4097; Cass. Pen. Sez. III, 24.06.2014, BOLCHI; Cass. pen., Sez. Unite, 25.10.2005 n. 41936, MUCI, in CED Cassazione n. 232164. In precedenza, per la natura sanzionatoria si era già espressa Cass. pen., sez. 5, 16 gennaio 2004, NAPOLITANO, in CED Cassazione n. 228750. Anche la Corte costituzionale ha affermato la natura punitiva di detta confisca (cfr. Corte Cost., ord. 1-2 aprile 2009, n. 97).

(728) Cfr. Sez. Un., 26.06.2015 n. 31617, LUCCI; in dottrina, cfr. P. VENEZIANI, *La confisca obbligatoria nel settore penale tributario*, in Cass. Pen., 4, 2017, p. 1694 e ss.; G. BIONDI, *La confisca per equivalente: pena principale, pena accessoria o tertium genus sanzionatorio?* In Dir. Pen. Cont. Riv. Trim., 5, 2017, p. 51 e ss.; L. DELLA RAGIONE, *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, in Dir. Pen. Cont, 13 novembre 2010; P. AURIEMMA, *La confisca per equivalente*, in Archivio Penale, 1, 2014; F. PALAZZO, in Cass. Pen., 2, 2018, p. 461 e ss..

© Laurus Robuffo

bili e quelli futuri e che "*la condizione di operatività del provvedimento, obbligatorio anche nel caso di sentenza di patteggiamento, consiste solo nel mancato rinvenimento, «nella sfera giuridico-patrimoniale della persona colpita», del prezzo o del profitto del reato. La disponibilità può consistere anche in un «potere informale, ma diretto e oggettivo», assimilabile alla nozione di possesso, che ricomprende tutte quelle situazioni nelle quali i beni ricadono nella sfera degli interessi economici del reo, seppur il potere dispositivo sia esercitato tramite terzi*." (729)

15.3. Profitto e prezzo nei reati tributari

Come già rilevato, l'art. 12 *bis* impone la confisca del denaro o dei beni costituenti il profitto e/o il prezzo del reato.

La norma ripropone non sopite questioni, attinenti in particolare al concetto di profitto, sia in generale che con specifico riferimento ai reati tributari, temi sui quali è opportuno soffermarsi. (730)

Sotto tale profilo, occorre rilevare che l'ordinamento penale non riconosce una nozione generale di profitto. (731)

Secondo la prevalente giurisprudenza, il profitto è costituito dal lucro ovvero dal vantaggio economico-patrimoniale derivante dalla commissione del reato, essendo quindi necessario che tra condotta illecita e vantaggio sussista un nesso di derivazione e/o di pertinenzialità, inteso nel senso che deve derivare in via immediata e diretta dal reato che lo presuppone (principio di "causalità" del reato rispetto al profitto). (732)

Il profitto da reato, come noto, è compreso quale ipotesi di confisca (facoltativa), tra le misure di sicurezza patrimoniali previste dall'art. 240 comma 1 CP,

---

(729) Cass. Pen. Sez. III, 19.01.2016 n.4097, cit.

(730) Cfr. F. Mucciarelli e C. E. Paliero, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche,* in Diritto Penale Contemporaneo, Milano, 2015; F. Bottalico, *Confisca del profitto e responsabilità degli enti tra diritto ed economia: paradigmi a confronto* , in Riv. It. dir. proc. pen., 2009, 1749 s; M. Romano, G. Grasso, T. Padovani, *Commentario sistematico del codice penale*, vol. III, 2a ed., Milano, 2011, 611 ss.; G. Fidelbo, *La nozione di profitto confiscabile nella giurisprudenza delle sezioni unite della Corte di cassazione, in Corte di Cassazione* – Ufficio del Massimario – Settore Penale – Orientamento di Giurisprudenza, Rel. n. 41/2014, Roma, 2014. M. Dova, *La Corte di Cassazione torna sulla nozione di profitto confiscabile nel reato di manipolazione del mercato* in *www.dirittopenalecontemporaneo.it*, 2015.

(731) Sulla natura "polisemica" del concetto di profitto cfr. M. Dova, *La Corte di Cassazione torna sulla nozione di profitto confiscabile nel reato di manipolazione del mercato* in *www.dirittopenalecontemporaneo.it*, 2015.

(732) Cfr. Sez. Un., 3.07.1996 n. 9194, Chabni, Rv. 205707; Sez. Un., 24.05.2004 n. 29951, Focarelli, in motivazione; Sez. Un., n. 24.05.2004 n. 29952, Romagnoli, in motivazione; Sez. Un., 25.10.2005 n. 41936, Muci, Rv. 232164; Sez. Un., 27.03.2008 n. 26654, Fisia Impianti, Rv. 239924; Sez. Un., 25.06.2009 n. 38691, Caruso, in motivazione.

© Laurus Robuffo

L'opera si propone di esporre in modo chiaro ed esaustivo la materia del diritto penale tributario, nei suoi profili sostanziali e processuali, alla luce delle rilevanti modifiche apportate dalla legge 19 dicembre 2019 n. 157, che hanno definito un nuovo profilo dell'intera disciplina introdotta con il Decreto Legislativo 10 marzo 2000 n. 74 ed è rivolta a soddisfare le esigenze degli operatori – magistrati, avvocati, investigatori – interessati sia alla pratica applicazione degli istituti che alla loro connotazione normativa e scientifica. La pubblicazione è il frutto della profonda esperienza professionale, oltre che dello studio, maturata direttamente "sul campo" dall'Autore, quale magistrato del Pubblico Ministero impegnato in importanti processi che hanno contribuito all'evoluzione giurisprudenziale del diritto penale tributario.

ALESSANDRO MANCINI, Consigliere di Cassazione, è Docente di diritto penale tributario presso importanti Istituzioni preposte all'applicazione della normativa punitivo tributaria, nonché Direttore di Corsi Universitari in materia e Autore di altre numerose pubblicazioni giuridiche.

www.Laurus.tv

9 788880 878261

€ 56,00 O33