

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)*

di Stefano Finocchiaro

Abstract. *Il presente contributo costituisce un commento al secondo comma del neo-introdotto articolo 12-bis d.lgs. 74/2000, in base al quale “la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta”. L'autore esamina le possibili letture della nuova disposizione, alla luce delle loro non immediatamente evidenti implicazioni processuali, che attengono tra l'altro ai rapporti tra provvedimenti cautelari e statuizioni contenute nella sentenza di condanna, nonché alle ripartizioni di competenze tra il giudice della cognizione e il giudice dell'esecuzione. In esito a tale analisi, il contributo propone in particolare di interpretare la norma come un'inedita forma di ‘sospensione condizionale’ di una confisca disposta dal giudice della cognizione, ma non eseguibile da parte del giudice dell'esecuzione sino a che rimanga pendente il termine per il pagamento.*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. L'immutata previsione della confisca obbligatoria (cenni). – 3. La novità all'interno della disposizione: il secondo comma dell'art. 12-bis. – 4. La *ratio* della nuova disposizione nel sistema della riforma. – 5. Una norma che 'blinda' il diritto vivente... ma va addirittura 'oltre'. – 6. Gli “effetti benefici” del pagamento e dell'impegno a pagare. – 7. Che cosa si intende per ‘impegno’ a versare? – 8. La ‘non operatività’ della confisca: una prima possibile lettura. – 8.1. Non disporre la confisca al momento della condanna? – 8.2. I problemi legati a tale prima possibile soluzione. – 9. Una diversa possibile interpretazione. – 9.1. Disporre una confisca ‘condizionalmente sospesa’. – 9.2. I vantaggi di tale soluzione interpretativa. – 10. L'ipotesi di impegno ‘tardivo’, presentato dopo la pronuncia della sentenza irrevocabile di condanna. – 11. L'impegno non preclude l'applicazione del sequestro preventivo... ma il versamento di quanto pattuito, invece, sì. – 12. Considerazioni conclusive.

1. Premessa.

L'istituto della **confisca in materia di reati tributari** ha di recente cambiato volto in seguito all'entrata in vigore – lo scorso 22 ottobre – del d.lgs. 24 settembre

2015, n. 158¹, il quale ha tra l'altro operato una *revisione del sistema sanzionatorio penale tributario*, apportando rilevanti modifiche alla disciplina dei reati fiscali di cui al d.lgs. 74/2000.

Tale riforma ha aggiunto nel **d.lgs. n. 74/2000** un nuovo **articolo 12-bis**, (rubricato "*Confisca*") che, da un lato, prevede l'applicabilità ai reati fiscali di una forma di **confisca obbligatoria, anche per equivalente** (primo comma), e dall'altro ne dispone l'**inoperatività per la parte che il contribuente s'impegna a versare all'erario** (secondo comma)².

Di seguito – svolti brevi cenni su tale forma di confisca, già conosciuta anche in materia tributaria – ci si soffermerà sul secondo comma del nuovo art. 12-bis, che non trova precedenti né consimili nel nostro ordinamento. Ne verrà individuata la *ratio* all'interno della riforma, e ne verranno analizzate le possibili interpretazioni, anche alla luce delle rispettive ripercussioni sulla ripartizione di competenza tra il giudice della cognizione e il giudice dell'esecuzione, che il legislatore sembra avere del tutto ignorato nella formulazione della nuova norma.

2. L'immutata previsione della confisca obbligatoria (cenni).

Come noto, una forma di confisca per equivalente era prevista, in materia penale tributaria, già prima della riforma. Infatti, l'art. 1, comma 143, della l. n. 244/2007 (ora abrogato dal d.lgs. n. 158/2015) sanciva l'applicabilità della confisca di cui all'art. 322-ter c.p. anche in relazione a molti reati tributari³.

Il primo comma dell'art. 12-bis si limita a ripetere la formulazione dell'articolo 322-ter c.p.⁴ Sotto questo punto di vista, dunque, la recente riforma non ha

¹ Della pubblicazione in G.U. di tale decreto si era data notizia su [questa Rivista](#), in data 9 ottobre 2015.

² L'art. 12-bis d.lgs. 74/2000 così recita: 1. *Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.* 2. *La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.*

³ L'art. 1, comma 143, della l. n. 244/2007 prevedeva che "*Nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'art. 322-ter del codice penale*". Sul tentativo della giurisprudenza di estendere le ipotesi di confisca per equivalente ai reati tributari anche prima della l. n. 244/2007, si veda 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*, Giappichelli, Torino, 2015, p. 288.

⁴ La giurisprudenza aveva considerato il richiamo contenuto nell'art. 1 della l. 224/2007 come riferito tanto al primo quanto al secondo comma dell'art. 322-ter c.p.; perciò, anche a prescindere dalla sopravvenuta modifica della disposizione ad opera della l. n. 190/2012 – che ha introdotto nel primo comma dell'art. 322-ter c.p. il riferimento al "profitto" – la confisca nei reati tributari poteva riguardare beni per un valore equivalente al profitto del reato.

fatto altro che assegnare a tale istituto una più razionale collocazione sistematica⁵. La previsione della confisca obbligatoria del profitto derivante da reati tributari non è più il frutto del combinato disposto di norme collocate un po' a caso nell'ordinamento, ma gode di una più consona sistemazione all'interno del nuovo articolato del d.lgs. 74/2000.

Dunque, la norma conferma che il giudice che pronunci sentenza di condanna per un reato tributario di cui al d.lgs. 74/2000 deve anzitutto verificare se sia possibile procedere alla **confisca diretta** dei beni che costituiscono *profitto* del reato⁶. Solo laddove verifichi l'impossibilità di apprendere direttamente il profitto (perché non individuato o appartenente a persona estranea al reato), dovrà disporre la **confisca per equivalente** (o **di valore**), ossia l'ablazione di una parte del patrimonio legittimamente posseduto dal condannato, avente valore corrispondente all'accertato ammontare del profitto delittuoso⁷.

Rimasta invariata la previsione legislativa di tale istituto, non possono ritenersi mutate neppure le questioni pratico-interpretative ad essa legate. Tra cui: la definizione di 'profitto confiscabile'; la qualificazione della confisca di denaro (anche risparmiato) come confisca 'diretta' o 'per equivalente'; l'individuazione del soggetto passivo della confisca, in caso di reati commessi dal rappresentante legale di una società; l'individuazione del carattere sanzionatorio o meno della confisca 'di valore'.

Certo non s'ignora la fondamentale rilevanza di tali *vexatae quaestiones*. La vastità di quest'ultime induce però a non soffermarvi in tale sede, premendo qui piuttosto esaminare l'unica parte della disposizione dotata di carattere innovativo, ossia – come anticipato – quella contenuta nel capoverso dell'art. 12-bis.

⁵ La novella ha peraltro reso tale misura applicabile in relazione a *tutti* i reati tributari previsti dal d.lgs. 74/2000. L'art. 1, comma 143, della l. n. 244/2007, invece, contemplava un elenco tassativo di reati in relazione ai quali la confisca era applicabile (cfr. *supra*, nota n. 3): era ad esempio escluso da tale elenco l'art. 10 d.lgs. 74/2000 ("*Occultamento o distruzione di documenti contabili*"). Tale estensione della confisca ha fatto sospettare che il Governo abbia oltrepassato i limiti sanciti dalla delega legislativa, macchiandosi di un eccesso di delega: cfr. DELSIGNORE S., *Commento all'art. 12-bis*, in NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), *cit.*, pp. 289 ss.

⁶ ...e del "prezzo" del reato: ma trattasi di ipotesi a dir poco remota in ambito tributario, salvo il caso limite del *pretium sceleris* corrisposto all'emittente di fatture false da parte dell'utilizzatore (vd. art. 8 d.lgs. 74/2000) oppure al soggetto che ha occultato o distrutto le scritture contabili (vd. art. 10 d.lgs. 74/2000, a cui – solamente in seguito alla riforma – è divenuta applicabile la confisca: cfr. *supra*, nota n. 5).

⁷ La Cassazione a Sezioni Unite (Cass. pen., Sez. Un., 26 giugno 2015, n. 31617, Lucci su [questa Rivista](#), 30 luglio 2015) ha recentemente affermato che "*la ratio essendi della confisca di valore sta nell'impossibilità di procedere alla confisca 'diretta' della cosa che presenti un nesso di derivazione qualificata con il reato. La trasformazione, l'alienazione o la dispersione di ciò che rappresenti il prezzo o il profitto del reato determina la conseguente necessità, per l'ordinamento, di approntare uno strumento che, in presenza di determinate categorie di fatti illeciti, faccia sì che il 'beneficio' che l'autore del fatto ha tratto, ove fisicamente non rintracciabile, venga ad essere concretamente sterilizzato sul piano patrimoniale, attraverso una misura ripristinatoria che incida direttamente sulle disponibilità dell'imputato, privandolo del tantundem sul piano monetario*".

3. La novità all'interno della disposizione: il secondo comma dell'art. 12-bis.

Che la riforma dei reati tributari non fosse destinata ad operare una mera ricollocazione dell'istituto della confisca, si era già reso evidente quando, lo scorso giugno, il Governo rese noto uno schema provvisorio di decreto⁸ in cui compariva un secondo comma all'art. 12-bis che così recitava: *"la confisca non opera per la parte che può essere restituita all'Erario"*. Subito – da più parti⁹ – se ne era sottolineata l'ambiguità e la conseguente suscettibilità di generare diversi problemi interpretativi e applicativi. Tuttavia la disposizione – sebbene con formulazione letterale parzialmente differente – è stata mantenuta nella versione definitiva del d.lgs. n. 158/2015.

Così, oggi, l'art. 12-bis del riformato d.lgs. 74/2000 contempla un **secondo comma**, in base al quale: *"La confisca non opera per la parte che il contribuente s'impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta"*.

4. La ratio della nuova disposizione nel sistema della riforma.

Un primo aspetto che della nuova disposizione si vuole mettere in luce attiene alla sua *ratio legis*, ossia alla logica giuridica e politico-criminale ad essa sottesa.

La lettura della norma permette una prima, intuitiva considerazione: la scelta di escludere la misura ablatoria allorché il contribuente s'impegna a versare all'erario quelle stesse somme potenzialmente confiscabili, pare espressiva della volontà di **far prevalere le pretese 'creditorie' dell'Agenzia delle entrate su quelle ablatorie conseguenti alla confisca**.

Uno sguardo che si spinga poco oltre alla disposizione qui commentata potrebbe poi cogliere come tale logica sia altresì sottesa alle norme immediatamente successive a quella in esame, ossia agli artt. 13 e 13-bis. Il primo (art. 13) rende l'*integrale estinzione del debito tributario* una **causa di non punibilità** che, per taluni reati¹⁰, viene riconosciuta purché il pagamento avvenga *prima dell'apertura del dibattimento di primo grado*; e, per altri¹¹, purché avvenga prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di

⁸ Lo schema era stato reso pubblico con il [comunicato stampa del Consiglio dei ministri, n. 70 del 26 giugno 2015](#).

⁹ Cfr. [CAVALLINI S., Osservazioni 'di prima lettura' allo schema di decreto legislativo in materia penale tributaria](#), in questa Rivista 20 luglio 2015; nonché, volendo, [FINOCCHIARO S., Sull'imminente riforma in materia di reati tributari: le novità contenute nello 'schema' di decreto legislativo](#), *ibidem*, 16 luglio 2015. Nello stesso senso si espressero le Commissioni riunite II Giustizia e VI finanze della Camera dei Deputati (cfr. la condizione di cui alla lett. k del parere reso da queste ultime allo schema di decreto legislativo).

¹⁰ I reati di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater comma 1 (cfr. art. 13, comma 1).

¹¹ I reati di cui agli artt. 4 e 5 (cfr. art. 13, comma 2).

accertamento amministrativo o di procedimenti penali¹². Il secondo (art. 13-bis) prevede che, fuori dei casi di non punibilità di cui sopra, *l'integrale pagamento* (anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento) *del debito tributario* (comprensivo di sanzioni amministrative e interessi) *prima dell'apertura del dibattimento di primo grado*, comporta una **diminuzione di pena fino alla metà** (oltre all'esclusione delle pene accessorie).

Ne emerge un combinato di norme in base al quale l'estinzione del debito può consentire di evitare la condanna (art. 13) o di diminuire la pena (art. 13-bis), e l'impegno ad estinguere il debito può permettere di evitare la confisca (art. 12-bis, comma 2). Evidente, dunque, il filo rosso che collega logicamente tali disposizioni: una fibra lungo la quale corre l'intenzione legislativa di far prevalere le pretese creditorie dell'erario su quelle punitive e ablatorie statuali¹³. Da ciò deriva la scelta di consentire (o forse incentivare) il pagamento 'spontaneo' ma tardivo del contribuente, piuttosto che mettere in moto il processo penale e procedere all'apprensione 'coattiva' del profitto del reato tributario.

Una scelta, quest'ultima, presa dal legislatore anche con il preciso scopo (speranza?) che tali istituti premiali fungano da bilanciamento delle minori entrate erariali che ci si aspetta conseguano all'ampia depenalizzazione operata dalla stessa riforma. Invero, avendo la novella innalzato le soglie di punibilità di molti reati tributari, risulta ora preclusa la perseguibilità penale di molti illeciti tributari 'sotto-soglia'¹⁴. Ne discende l'impossibilità di recuperare con gli strumenti penalistici le relative imposte evase. Per far fronte a tale inevitabile conseguenza il legislatore – oltre a riporre la propria fiducia nel revisionato sistema sanzionatorio amministrativo¹⁵ – sembra aver puntato proprio sugli istituti appena visti, ritenuti evidentemente in grado di assicurare meglio e più velocemente un ripristino delle casse statali 'impoverite' dall'evasione¹⁶.

5. Una norma che 'blinda' il diritto vivente... ma va addirittura 'oltre'.

L'art. 12-bis, comma 2 persegue un ulteriore scopo, che si aggiunge a quelli appena esaminati. Si può infatti scorgere nella nuova previsione l'intento legislativo di **positivizzare un approdo giurisprudenziale** già ampiamente consolidato nel nostro diritto vivente.

¹² Lo stesso art. 13, al comma 3, prevede altresì che, *se prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario è in fase di estinzione mediante rateizzazione è dato un termine di tre mesi (prorogabile, se necessario, di altri tre mesi) per il pagamento del debito residuo*.

¹³ Un intento, questo, tra l'altro palesato nella *Relazione illustrativa* alla riforma.

¹⁴ Da tale depenalizzazione, invero, consegue che gli imputati per evasione di somme superiori alla soglia precedente, ma inferiori alla nuova, siano assolti perché *"il fatto non è (più) previsto dalla legge come reato"* ex art. 530, comma 1 c.p.p. e quelli già raggiunti da una condanna passata in giudicato possano richiedere al giudice dell'esecuzione la revoca della sentenza di condanna ex art. 673 c.p.p.

¹⁵ Cfr. il *Titolo II* del d.lgs. 158/2015, intitolato *"Sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie"*.

¹⁶ In questo senso paiono deporre anche la *Relazione tecnica* e la *Relazione illustrativa* alla riforma.

L'orientamento a cui si fa riferimento è quello secondo cui, nei reati tributari, la 'restituzione' all'erario del profitto derivante dal reato elimina in radice lo stesso oggetto sul quale dovrebbe incidere la misura ablatoria; si ritiene, cioè, che **la sanatoria della posizione debitoria con l'Amministrazione finanziaria faccia venire meno lo scopo principale perseguito con la confisca** (e con il sequestro ad essa prodromico)¹⁷. La conseguenza che questa stessa giurisprudenza ne desume è che, qualora l'agente provveda al pagamento dell'imposta, dato che il profitto suscettibile di confisca corrisponde sostanzialmente all'ammontare dell'imposta evasa, viene automaticamente meno qualsiasi indebito vantaggio da aggredire col provvedimento ablatorio. Con l'ulteriore conseguenza che i beni in sequestro devono essere restituiti per un ammontare corrispondente a quanto versato; e che quello stesso ammontare va detratto dal *quantum* oggetto di confisca, fino a poterla escludere del tutto.

La *ratio* di tale (a nostro avviso del tutto condivisibile) approdo giurisprudenziale risiede nel fatto che, qualora si procedesse a confiscare l'intero profitto, senza tener conto di quanto (dell'imposta evasa) è stato già versato all'erario dopo la consumazione del reato, si avrebbe un'**inammissibile duplicazione sanzionatoria**, *in contrasto col principio che l'espropriazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al profitto derivante dal reato*¹⁸. Insomma, un principio di diritto vivente, che pare evidenziare come la *ratio* della confisca penale tributaria risieda nel **recupero del debito tributario**, sicché una volta estinto quest'ultimo la funzione della misura ablatoria viene meno.

Si può peraltro notare come una simile logica venga posta dalla giurisprudenza a fondamento dell'interpretazione di una previsione legislativa di analogo tenore a quella in discorso, in materia di responsabilità da reato degli enti. Si tratta dell'**art. 19 d.lgs. n. 231/2001**, il cui primo comma¹⁹ prevede una forma di confisca ('diretta') del prezzo o del profitto del reato, *"salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato"*, e il cui secondo comma²⁰ contempla invece l'applicabilità della confisca 'per equivalente', qualora quella 'diretta' non sia possibile. La citata locuzione *"salvo che per la parte che può essere restituita"* è stata infatti interpretata dalla giurisprudenza nel senso di escludere la confiscabilità di *"quei beni o la parte di beni su cui il danneggiato può accampare una specifica pretesa restitutoria ossia una pretesa relativa alla restituzione di un bene in forza del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento o di garanzia ovvero del possesso o della detenzione, pur se derivanti da un negozio produttivo di effetti*

¹⁷ Si veda, di recente, Cass. pen., sez. III, 15 aprile 2015, n. 20887; cfr., nello stesso senso, Cass. pen., sez. III, 16 maggio 2012, n. 30140; Cass. pen., sez. III, 3 dicembre 2012, n. 46726, in *Corr. Trib.*, 2013, 7, p. 591, con nota di IORIO A., MECCA S., *Il tardivo pagamento dei tributi evasi esclude la confisca per equivalente*.

¹⁸ Cass. pen., sez. III, 1 dicembre 2010, n. 10120. Cfr., in dottrina: SOANA G.L., *Confisca per equivalente e sopravvenuto pagamento del debito tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 546; nonochè MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, 2010, p. 74; e CUOMO L., *Problemi di giustizia penale tributaria: la confisca per equivalente del profitto*, in *Arch. pen.* 2014, fasc. 1, p. 15.

¹⁹ Art. 19, comma 1: *"Nei confronti dell'ente è sempre disposta, con la sentenza di condanna, la confisca del prezzo o del profitto del reato, salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato"*.

²⁰ Art. 19, comma 2: *"Quando non è possibile eseguire la confisca a norma del comma 1, la stessa può avere ad oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato"*.

obbligatorii”²¹. Un diverso e più recente orientamento accorda anzi alla clausola contenuta nella art. 19 una portata addirittura maggiore, riferendola non solo ai “beni oggetto della pretesa restitutoria” ma altresì delle “*somme oggetto di risarcimento*” (anche quando la misura sia ‘per equivalente’), osservando che “*ove la somma ‘restituita’ – o comunque rifiuta – non fosse computata come ontologica riduzione di ciò che il reato aveva fruttato, la confisca non prenderebbe più in considerazione l’utilità economica che è residua all’esito di una condotta di adempimento dell’obbligo restitutorio, ma un importo avulso dalle condotte riparatorie e come tale raccordabile ad un tipo di sanzione non prevista dall’ordinamento*”²².

Anche in tema di responsabilità da reato dell’ente, dunque, la giurisprudenza ha confermato che oggetto della confisca può essere soltanto la differenza — al momento della pronuncia della sentenza — tra il profitto illecito conseguito (dall’ente) e la parte di esso restituita o risarcita (al danneggiato). E la *ratio* di tale orientamento sta, al pari di quanto detto in tema di confisca tributaria, nell’esigenza di **evitare una duplicazione nell’apprensione del profitto**.

Dunque, la norma si pone in chiara linea di continuità con questi approdi giurisprudenziali che – sia in ambito penale tributario, sia in ambito di responsabilità da reato dell’ente – hanno affermato che il sopravvenuto pagamento (rispettivamente, all’erario e al terzo danneggiato) è in grado di escludere o ridurre la confisca. In questo senso, dunque, la norma ‘blinda’ il diritto vivente, offrendo un riscontro normativo al citato orientamento giurisprudenziale.

Ma la nuova disposizione non si limita a recepire tali orientamenti giurisprudenziali della Corte di cassazione. Va ‘oltre’. **La confisca viene infatti esclusa non solo per la parte che il contribuente ha versato all’erario, bensì anche per quella che si impegna a versare**. La valenza preclusiva della confisca è attribuita non più (solamente) all’avvenuto pagamento, bensì all’impegno a pagare²³.

Della reale consapevolezza con cui il legislatore abbia intrapreso tale scelta, in realtà, è lecito dubitare. Infatti, nella *Relazione illustrativa* allo schema di riforma, le note relative al comma 2 dell’art. 12-bis si limitano alle seguenti parole: “Viene, inoltre, espressamente chiarito che la confisca non opera per la parte che può essere restituita all’Erario”. Come a dire: già era così, ma ora lo si “chiarisce espressamente”.

²¹ Si veda, ad esempio, Cass. pen., sez. VI, 21 gennaio 2010, n. 16526, la cui tesi interpretativa è stata ritenuta eccessivamente restrittiva, in quanto fondata su di una *rigoristica ed ingiustificata interpretazione civilistica del termine ‘restituzione’*, al cui interno – invece – andrebbe inclusa anche l’ipotesi di ‘risarcimento’ (così, TROYER L., *La suprema corte esclude la confiscabilità del profitto illecito coincidente con quanto spettante al danneggiato e oggetto di risarcimento: acta est fabula?*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, II, 2012, p. 462).

²² Cfr. Cass. pen., sez. II, 16 novembre 2011, n. 45054, con nota di COLLA G., *Non confiscabilità della somma sequestrata per equivalente quando la stessa sia stata restituita al danneggiato*, in Cass. pen., I, 2013, p. 300; nonché di TROYER L., *La suprema corte esclude la confiscabilità del profitto illecito coincidente con quanto spettante al danneggiato e oggetto di risarcimento: acta est fabula?*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, II, 2012, p. 462.

²³ In senso adesivo a tale opinione, si veda: DELSIGNORE S., *Commento all’art. 12-bis*, in NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), *cit.*, p. 315 s.; e si consenta altresì il rinvio a [FINOCCHIARO S., La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al d.lgs. 158/2015 appena pubblicato, in questa Rivista](#), 9 ottobre 2015.

Le cose – come detto – non stanno in realtà in questi termini: la disposizione ha una sicura portata innovativa. Essa avrebbe potuto dirsi “chiarificatrice” (ossia meramente ‘recettiva’ del citato orientamento giurisprudenziale) qualora si fosse espressa con una locuzione del tipo: “*la confisca non opera per la parte che è già stata versata all’erario*”. Ma così non è stato: la formulazione della disposizione fa sì che l’onere posto a carico del contribuente per evitare la misura ablativa (o per ridurre l’entità) venga drasticamente ridotto, permettendo (incentivando?) adempimenti ancor più tardivi. Se prima della riforma era possibile evitare (o ridurre) la confisca dimostrando al giudice l’avvenuto pagamento dell’imposta evasa, ora diviene possibile ottenere il **medesimo effetto con uno sforzo minore**: ossia presentando al giudice il proprio ‘impegno’ a pagare il debito tributario.

Un’ultima postilla pare doverosa: il fatto che la nuova disposizione abbia affermato un *quid pluris* rispetto al citato indirizzo giurisprudenziale, nulla toglie alla costante validità dell’orientamento stesso, il quale – a maggior ragione – non può che trovare ancora applicazione, a pena di ritenere (in modo palesemente contrario ai canoni costituzionali di uguaglianza e ragionevolezza) che “impegnarsi a versare” possa valere ad escludere la confisca, mentre “aver versato” non abbia (più) il medesimo effetto. Sono dunque un *argumentum a fortiori* e un’**interpretazione costituzionalmente orientata** a farci ritenere che la confisca continui ad essere preclusa per la parte che è stata versata all’erario (oltre che per la parte che il contribuente si è impegnato a versare).

6. Gli “effetti benefici” del pagamento e dell’impegno a pagare.

Alla luce di quanto fin qui detto, è possibile ripercorrere il sistema di ponti d’oro messi dalla riforma a disposizione del contribuente, nelle varie fasi del procedimento. Il quadro, in sintesi, sembra potersi ricostruire nel modo seguente:

- entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo, e comunque prima che l’autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, l’estinzione delle pendenze con il Fisco²⁴, a seguito di ravvedimento operoso o di presentazione della dichiarazione omessa, rende **non punibili i reati di falsa e omessa dichiarazione di cui agli articoli 4 e 5²⁵**;
- in qualunque momento precedente all’apertura del dibattimento di primo grado: a) l’integrale estinzione del debito tributario²⁶ i) rende **non punibili i reati di omesso versamento di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1²⁷**, mentre ii) comporta

²⁴ S’intende, ai sensi dell’art. 13, comma 2 d.lgs. 74/2000, l’integrale pagamento “del debito tributario (compresi sanzioni amministrative e interessi)”.

²⁵ Art. 13, comma 2 d.lgs. 74/2000.

²⁶ S’intende, anche in tal caso, comprensivo sanzioni amministrative e interessi (art. 13, comma 1)

²⁷ Art. 13, comma 1 d.lgs. 74/2000.

un'attenuazione di pena fino alla metà²⁸ per gli altri reati tributari di cui allo stesso decreto; b) se le pendenze con il Fisco risultano in fase di estinzione mediante rateizzazione, può essere richiesto un **termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo**²⁹;

- in qualunque momento precedente alla pronuncia della sentenza definitiva di condanna, l'integrale estinzione del debito tributario permette di **evitare la confisca**, mentre la sua parziale estinzione consente di **diminuire corrispondentemente il quantum confiscabile**; e tali risultati – ai sensi del nuovo capoverso dell'art. 12-bis – sono oggi rispettivamente possibili anche presentando semplicemente un 'impegno' ad estinguere in tutto o in parte il debito tributario.

Ciò che invece non ci pare possa essere sostenuto è che un parziale pagamento del debito tributario possa essere invocato per chiedere un proscioglimento previa riqualificazione del reato contestato come evasione 'sotto-soglia'³⁰. Invero, una simile tesi interpretativa sembra ineludibilmente scontrarsi con la lettera e la *ratio* dell'art. 13 che, come si è visto, esclude la punibilità solamente in caso di pagamento *integrale* del debito, non già di un pagamento *parziale* (cioè di quella parte del debito eccedente la soglia di rilevanza penale). Il che non toglie, beninteso, che per quella parte già versata la confisca non potrà essere disposta.

Naturalmente, l'imputato che abbia provveduto ad un pagamento parziale prima dell'apertura del dibattimento ben potrebbe richiedere il termine trimestrale di cui all'art. 13 co. 3 per completare ratealmente l'estinzione del debito: in tal modo, egli potrebbe evitare la condanna godendo della causa di non punibilità *ex art. 13*, comma 1, o quantomeno usufruire delle attenuanti di cui all'art. 13-bis, e comunque evitare la confisca.

7. Che cosa si intende per 'impegno' a versare?

Il baricentro del secondo comma dell'art. 12-bis risiede però nel concetto di 'impegno' a versare all'erario. Concetto che si procederà ora ad esaminare.

²⁸ Art. 13-bis, comma 1 d.lgs. 74/2000, il quale – inoltre – prevede che si possa richiedere l'applicazione della pena *ex art. 444 c.p.p.* solo se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2 (nelle quali la punibilità è esclusa).

²⁹ Art. 13, comma 3 d.lgs. 74/2000, in base al quale, inoltre: *"In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione"*.

³⁰ La situazione è così esemplificabile: a Tizio viene contestata un'evasione IVA *ex art. 10-ter* pari a 300.000 euro ma questi allega l'avvenuta estinzione del debito tributario, successiva alla commissione del reato, per un importo di 100.000 euro e chiede una pronuncia *ex art. 129 c.p.p.* perché il fatto non è previsto dalla legge come reato, adducendo che – essendo la soglia di cui all'art. 10-ter 250.000 euro – il fatto vada riqualificato come evasione "sotto-soglia" in virtù del combinato disposto degli art. 10-ter e 13 d.lgs. 74/2000.

Anzitutto, pare evidente che esso debba contenere l'**indicazione dell'importo che il contribuente s'impegna a versare**. Infatti proprio quell'importo dovrà essere sottratto all'ammontare del profitto confiscabile accertato dal giudice. Se esso risulta inferiore a quest'ultimo la confisca opererà per un ammontare risultante dalla sottrazione: *profitto illecito confiscabile* meno *importo oggetto dell'impegno*. Se il risultato è zero, la misura ablatoria non opererà affatto.

Ma che cosa s'intende per *impegno* a versare? Quali forme e caratteristiche deve avere (se deve averle) tale impegno, per essere in grado di 'neutralizzare' la confisca?

L'art. 12-*bis* non offre risposte esplicite alla questione, né una definizione è stata inserita nell'art. 1 del d.lgs. 74/2000 o è altrimenti rinvenibile. Nemmeno la Relazione illustrativa della riforma viene in soccorso all'interprete.

L'esegesi del concetto in esame deve quindi muovere dalla lettera della legge, così da tracciare una cornice lessicale invalicabile al cui interno, poi, individuare il senso più coerente con la *ratio* della disposizione e del 'sistema'.

Ebbene, sul piano strettamente letterale, il termine *impegno* può acquistare almeno **due significati** differenti.

Il *primo* è quello di "concentrazione, sforzo, zelo nel fare qualcosa"³¹ e cioè "cura attenta e diligente", "impiego di tutta la propria volontà e della propria forza nel fare qualcosa"³².

Il *secondo* significato del termine *impegnarsi* è quello di "vincolarsi, obbligarsi"³³, cioè "promettere, vincolandosi con assicurazione formale a tener fede alla promessa e di poter mantener fede alla stessa"³⁴ e *impegnare* significa anche "dare a garanzia"³⁵ e "obbligare a un determinato comportamento in base ad accordi precisi"³⁶.

Si è dunque di fronte a due definizioni molto differenti. La *prima* offre una cornice letterale assai ampia: il termine assume una connotazione informale e 'unilaterale', ossia dipendente da un atteggiamento tenuto solamente da un soggetto (quello che si "impegna"). La *seconda*, invece, traccia confini interpretativi ben più angusti: il termine si carica di una veste formale e necessariamente legata ad un obbligo nei confronti di 'qualcuno', con il quale ci si 'accorda'; in materia penal-tributaria, dunque, potrebbe ragionevolmente parlarsi di 'impegno' in presenza di un accordo formale tra contribuente e Agenzia delle entrate.

Proprio questa seconda e più rigorosa interpretazione ci sembra preferibile. A ben vedere, infatti, la prima accezione appare irrazionale e sostanzialmente abrogativa della previsione della confisca di cui al primo comma, giacché il contribuente potrebbe neutralizzare l'operatività della misura ablatoria semplicemente presentando al giudice

³¹ Vd. voce "impegnare" in *Grandi Dizionari Garzanti*.

³² Vd. voce 'impegno' in *Treccani - Vocabolario della lingua italiana*.

³³ Vd. voce "impegnare" in *Grandi Dizionari Garzanti*.

³⁴ Vd. voce "impegnare" in *Treccani - Vocabolario della lingua italiana*; cfr. la voce 'impegno', *ibidem*, ove la locuzione "senza impegno" viene definita come "promessa senza volersi obbligare, senza dare formale assicurazione di poter mantenere la promessa".

³⁵ Vd. voce "impegnare" in *Treccani-Vocabolario della lingua italiana*.

³⁶ Vd. voce "impegnare" in *Grandi Dizionari Garzanti*.

una dichiarazione unilaterale in cui promette che adempierà al debito tributario e che utilizzerà tutte le proprie ‘forze’ per farlo. La seconda accezione, invece, permette di mantenere una coerenza con il sistema e con la *ratio* della disposizione che, prevedendo una confisca (obbligatoria) in materia di reati tributari, esprime una chiara esigenza ordinamentale di **recuperare i proventi illeciti derivanti dall’evasione fiscale**.

È pertanto assolutamente doveroso far leva, in via interpretativa, sulla **serietà** dell’impegno. Esso dovrebbe consistere in un **formale accordo con l’Agenzia delle entrate**, il quale venga prodotto *per tabulas* nel procedimento³⁷. A tal fine il contribuente potrà certamente giovare delle speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie.

Una tesi interpretativa, quest’ultima, che non ci pare assolutamente fuoriuscire dai limiti letterali imposti dalla disposizione, giacché – come detto – il termine *impegno* consta anche di una “assicurazione formale a tener fede alla promessa e di poter mantener fede alla stessa”.

Ne consegue che il giudice dovrà valutare, caso per caso, l’impegno che gli è stato presentato. A tal fine, inevitabilmente, egli ricorrerà ai propri (consueti) poteri discrezionali per valutarne la serietà. Al contribuente, dunque, potrebbe essere necessario prestare al giudice **valide spiegazioni del motivo per cui, fino a quel momento** (solitamente distante anni dal momento di consumazione del reato e ancor più dal termine legale per adempiere ai sensi delle norme tributarie), **non abbia mai provveduto a versare quanto dovuto**³⁸. In questo senso, ed entro limiti di logico buon senso, pare necessario per il contribuente riuscire a ‘rassicurare’ il giudice circa la serietà dei propri intenti nonché sulla concreta possibilità di darvi seguito. In caso contrario, l’impegno potrà essere valutato *tamquam non esset* dal giudice, il quale dovrà disporre la confisca (anche per equivalente) dell’intero profitto illecito.

Un’ultima precisazione: l’impegno deve provenire **necessariamente dal “contribuente”**, non dal “reo”. Il contribuente – però – assai spesso non è la stessa persona imputata del procedimento penale nel cui ambito la confisca verrebbe disposta. Ad esempio, quando ad essere indagato/imputato è il rappresentante legale di una società, l’impegno dovrà provenire non già da quest’ultimo bensì dalla persona giuridica-contribuente. Nella maggior parte dei casi in cui il capoverso dell’art. 12-bis troverà applicazione, dunque, esso darà luogo ad una singolare situazione nella quale un soggetto (l’amministratore condannato) eviterà la confisca perché un altro soggetto (il contribuente-persona giuridica) si è impegnato a versare una somma pari al profitto del reato accertato.

³⁷ In senso conforme, si veda, la nota alla riforma del Procuratore della Repubblica di Trento dott. G. Amato, pubblicata in data 14 ottobre 2015 [su questa Rivista, Riforma dei reati tributari: le note di indirizzo della Procura di Trento](#), p. 14. *Contra*: DELSIGNORE S., *Commento all’art. 12-bis*, in NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), *cit.*, p. 320.

³⁸ Se così non fosse, parrebbe altamente irragionevole permettere al condannato di evitare la *confisca* mediante un mero impegno a versare qualcosa che, fino a quel momento (per anni) non ha mai versato e che verosimilmente non sarà portato a versare dopo la pronuncia della sentenza.

8. La ‘non operatività’ della confisca: una prima possibile lettura.

Si è finora messo in luce come la novità apportata dal capoverso dell’art. 12-*bis* risieda essenzialmente nel permettere che un semplice *impegno* (nell’accezione appena precisata) possa far sì che la confisca “*non operi*”. Ma che cosa s’intende con la locuzione “*la confisca non opera*”, e in che termini una tale previsione legislativa può tradursi nella sentenza del giudice?

8.1. Non disporre la confisca al momento della condanna?

La soluzione interpretativa che sorge spontanea dalla lettura della norma è quella di intenderla come se richiedesse al giudice della condanna di ***non disporre la confisca per la parte che il contribuente si è impegnato a versare***. Il giudice, dunque – accertata la responsabilità penale dell’imputato per il reato tributario e individuato/quantificato il profitto confiscabile – nella pronuncia di condanna *non dovrebbe disporre la confisca* (se l’impegno è a pagare *integralmente* il debito), oppure *dovrebbe disporla solamente per la parte non coperta dall’impegno* (se esso è a pagare *parzialmente* il debito e il giudice ritenga che il *quantum* confiscabile sia superiore³⁹). Ad esempio: Tizio è imputato per aver omesso di versare 100, ma in udienza ha presentato un accordo con l’Agenzia delle entrate in base al quale si è impegnato a versare 60 a quest’ultima; il giudice, nell’eventuale sentenza di condanna, disporrà la confisca di 40⁴⁰.

In tale scenario, una volta pronunciata la sentenza, il contribuente dovrebbe adempiere all’impegno assunto prima della condanna, versando quanto dovuto, alle scadenze pattuite.

Ma *quid* se invece non adempie all’impegno e non versa quanto dovuto?

A questo punto, occorre fare i conti con l’ultima proposizione del capoverso dell’art. 12-*bis*, che recita: “***Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta***”. Previsione, quest’ultima, che sembra inequivocabilmente alludere al fatto che la confisca, *inizialmente* non disposta a causa dell’impegno, debba essere invece disposta *successivamente* qualora poi l’impegno non venga rispettato (ossia venga a mancare il pagamento pattuito).

³⁹ Invero, si ritiene che, anche in caso di accertamento con adesione o successivo concordato fiscale tra l’Amministrazione finanziaria e il contribuente, il giudice penale possa discostarsi dal dato quantitativo convenzionalmente accertato e tenere invece conto dell’iniziale pretesa tributaria dell’erario, purché, ovviamente, risultino elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile la diversa quantificazione dell’imposta dovuta e, quindi, del profitto confiscabile (cfr. Cass. pen., sez. III, 2 dicembre 2011, n. 5640, *Manco*). Spetta infatti esclusivamente al giudice penale il compito di accertare e determinare l’ammontare dell’imposta evasa, mediante una verifica che può sovrapporsi ed anche contraddire quella eventualmente effettuata in sede tributaria (Cfr. Cass. pen., sez. III, 4 giugno 2014, n. 38684, *Agresti*; Cass. pen., sez. III, 15 luglio 2014, n. 37335, *Buonocore*).

⁴⁰ Se si fosse impegnato a versare 100, invece, non disporrebbe proprio la confisca.

La disposizione potrebbe trovare agile applicazione allorché la sentenza di condanna (che non ha disposto la confisca) non sia ancora divenuta definitiva. Pare invero ipotizzabile senza particolari problemi che, qualora la sentenza venga impugnata, il giudice di secondo grado abbia tutti i poteri di disporla per la parte che accerti non essere stata versata.

La questione è invece più complessa se la sentenza è nel frattempo passata in giudicato. In tal caso occorre chiedersi se (e come), in caso di mancato versamento, la confisca possa ancora essere disposta. Di certo non potrà provvedervi il giudice della cognizione, poiché questi, una volta passata in giudicato la sentenza, è ormai privo di ogni potere, rimanendo la fase esecutiva demandata al pubblico ministero e al giudice dell'esecuzione. Si tratta dunque di capire se tali soggetti possano provvedere *in executivis* a disporre la misura ablatoria, in caso di mancato versamento.

Sembra anzitutto doversi escludere il potere del pubblico ministero di eseguire una misura che non sia stata disposta con un provvedimento giurisdizionale, in mancanza del quale, invero, difetterebbe il titolo esecutivo in forza del quale dare esecuzione alla confisca. Al contrario, al **giudice dell'esecuzione** la legge conferisce una (generica) competenza in materia di confisca all'art. 676 c.p.p., rubricato "*Altre competenze*", che, per l'appunto, così recita: "**il giudice dell'esecuzione è competente a decidere [...] in ordine alla confisca o alla restituzione delle cose sequestrate. In questi casi il giudice dell'esecuzione procede a norma dell'art. 667 comma 4**" (ossia, *de plano*⁴¹).

Al quesito in esame (la confisca può ancora essere disposta allorché il condannato con sentenza definitiva non adempia all'impegno?) sembra dunque potersi dare risposta affermativa. Il modo con cui ciò potrebbe avvenire pare il seguente: **l'Amministrazione finanziaria**, alla quale il versamento di quanto pattuito dovrebbe essere destinato, **rileva l'inadempimento** da parte del contribuente (ad esempio: mancato versamento di quanto dovuto alla scadenza indicata nell'impegno o interruzione del versamento delle rate pattuite), **e ne dà comunicazione al giudice dell'esecuzione, chiedendogli di disporre la confisca della parte non pagata**. In alternativa, l'Amministrazione potrebbe darne comunicazione al p.m. competente per la fase esecutiva, il quale potrebbe a sua volta rivolgere un'istanza al giudice dell'esecuzione, nella quale chieda di ordinare la confisca di quanto il contribuente ha omesso di versare⁴².

⁴¹ L'art. 667, comma 4 c.p.p. dispone: "*Il giudice dell'esecuzione provvede in ogni caso senza formalità con ordinanza comunicata al pubblico ministero e notificata all'interessato. Contro l'ordinanza possono proporre opposizione davanti allo stesso giudice il pubblico ministero, l'interessato e il difensore; in tal caso si procede a norma dell'articolo 666. L'opposizione è proposta, a pena di decadenza, entro quindici giorni dalla comunicazione o dalla notificazione dell'ordinanza*".

⁴² La situazione pare così esemplificabile: Tizio viene condannato per aver omesso di versare 100, ma – dato che in udienza aveva presentato un accordo con l'Agenzia delle entrate in base al quale si è impegnato a versare tali somme – il giudice nella sentenza di condanna *non dispone* la confisca. Dopo la sentenza, però, Tizio non versa alcuna somma. L'Agenzia delle entrate, rilevato il mancato pagamento alla scadenza pattuita, ne fa comunicazione al giudice dell'esecuzione (eventualmente per il tramite del Pm) in modo che questi disponga la confisca di 100, cioè del *quantum* confiscabile (e non pagato) accertato dal giudice di cognizione e risultante dalla sentenza di condanna. Se Tizio avesse adempiuto parzialmente

Nello scenario prospettato, dunque, sarebbe il giudice dell'esecuzione – una volta ricevuta la comunicazione da parte dell'Amministrazione 'insoddisfatta' (o da parte del p.m. informato da quest'ultima) – a disporre la confisca, esercitando i poteri a lui attribuiti dall'art. 676 c.p.p.

Le 'forme' con cui il giudice dell'esecuzione dovrebbe disporre la confisca sarebbero ovviamente quelle di cui all'art. 667, comma 4 c.p.p. (specificamente richiamato dall'art. 676 c.p.p.): egli dovrebbe quindi pronunciarsi *"senza formalità con ordinanza comunicata al pubblico ministero e notificata all'interessato"*. Contro tale ordinanza, al p.m., all'interessato e al difensore è consentito proporre opposizione ex art. 667, comma 4 davanti allo stesso giudice⁴³, con ciò provocando il contraddittorio all'interno di un'udienza da svolgersi⁴⁴ ai sensi dell'art. 666 c.p.p.⁴⁵. Dunque, il condannato potrà in udienza far valere eventuali eccezioni all'esecuzione della confisca (ad esempio dimostrando di aver versato quanto dovuto secondo l'impegno preso in sede di cognizione); udienza, tra l'altro, che – in seguito ad una recente pronuncia della Corte costituzionale⁴⁶ – deve svolgersi nelle forme dell'udienza pubblica, se vi è apposita istanza delle parti. Tale udienza, in ogni caso, *"si svolge con la partecipazione necessaria del difensore e del pubblico ministero"*; *"l'interessato che ne fa richiesta è sentito personalmente"*⁴⁷; *"il giudice può chiedere alle autorità competenti tutti i documenti e le informazioni di cui abbia bisogno"* e *"se occorre assumere prove, procede in udienza nel rispetto del contraddittorio"*⁴⁸.

all'impegno, ad esempio versando 40 anziché 100, il giudice dell'esecuzione potrà disporre la confisca di 60, sempre in virtù del citato principio di origine pretoria (vd. *supra*) in base al quale – per evitare illegittime duplicazioni – la confisca non opera per la parte che è già stata pagata all'Erario (al riguardo, vd. anche *infra*).

⁴³ L'opposizione – ai sensi dell'art. 667, comma 4 c.p.p. – va proposta *"a pena di decadenza, entro quindici giorni dalla comunicazione o dalla notificazione dell'ordinanza"*.

⁴⁴ Così dispone lo stesso art. 667, comma 4 c.p.p.

⁴⁵ Dunque, superata la delibazione d'ammissibilità, il giudice o il presidente del collegio darà corso alle attività preliminari all'udienza camerale: designerà il difensore d'ufficio all'interessato che ne sia privo, fisserà la data dell'udienza, ne farà dare avviso alle parti e ai difensori almeno dieci giorni prima della data predetta, potendo essere depositate memorie in cancelleria fino cinque giorni prima dell'udienza (vd. art. 666 c.p.p.).

⁴⁶ Corte. cost., sent. 15 aprile 2015 (dep 15 giugno 2015), n. 109 secondo cui *"Gli artt. 666, comma 3, 667, comma 4, e 676 cod. proc. pen. vanno dichiarati costituzionalmente illegittimi, nella parte in cui non consentono che, su istanza degli interessati, il procedimento di opposizione contro l'ordinanza in materia di applicazione della confisca si svolga, davanti al giudice dell'esecuzione, nelle forme dell'udienza pubblica"*. Peraltro, la Consulta, con le sentenze n. 93/2010, n. 135/2014 e n. 97/2015, aveva già dichiarato costituzionalmente illegittime – per contrasto, nel primo caso, con l'art. 117 comma 1 Cost. (in relazione all'art. 6 § 1 CEDU) e, negli altri due, anche con l'art. 111 comma 1 Cost. – le disposizioni relative, rispettivamente, al procedimento per l'applicazione delle *misure di prevenzione* (art. 4 l. 1423/1956, e art. 2-ter l. 575/196), del procedimento per l'applicazione delle *misure di sicurezza* (artt. 666 comma 3, 678 comma 1, e 679 comma c.p.p.) e del procedimento davanti al *tribunale di sorveglianza* (artt. 666 comma 3, e 678 comma 1 c.p.p.), nella parte in cui non consentivano che, su istanza degli interessati, le procedure stesse si svolgessero nelle forme dell'udienza pubblica.

⁴⁷ Art. 666, comma 4.

⁴⁸ Art. 666, comma 5; cfr. art. 185 disp. att. c.p.p.

D'altra parte, la giurisprudenza⁴⁹, anche a Sezioni Unite⁵⁰, ammette pacificamente da tempo che il giudice dell'esecuzione sia competente a disporre la confisca obbligatoria, quando non vi abbia provveduto il giudice della cognizione, addirittura anche quando debba effettuare attività istruttoria per accertare la sussistenza delle condizioni di legge per applicare la misura patrimoniale⁵¹.

In sintesi, dunque, non paiono esservi ostacoli al riconoscimento al giudice dell'esecuzione del potere di disporre la confisca obbligatoria di cui all'art. 12-bis giacché: (a) esiste una chiara base normativa a tale attribuzione, rinvenibile negli artt. 676, 667 e 666 c.p.p.; (b) in tal senso è orientata la consolidata giurisprudenza di legittimità; (c) la sede processuale permette il rispetto del principio costituzionale del contraddittorio, a tutela del diritto di difesa; (d) non viene leso il principio di intangibilità del giudicato di cui all'art. 648 c.p.p. poiché il giudice dell'esecuzione si limita a disporre una misura prevista come obbligatoria dalla legge, sulla base del mero presupposto dell'esistenza della condanna definitiva e avente un oggetto (o un *quantum*) già in tutto e per tutto individuato dal giudice della cognizione ed emergente dalla sentenza da quest'ultimo pronunciata.

8.2. I problemi legati a tale prima possibile soluzione.

La tenuta della soluzione dev'essere tuttavia vagliata anche in relazione ad un'ipotesi leggermente più complessa: ossia quella in cui vi sia un sequestro preventivo finalizzato alla confisca (art. 321, comma 2 c.p.p.).

In tale scenario, secondo l'apparente logica del sistema processuale, qualora il giudice della condanna non disponga la confisca, il sequestro dovrebbe venire meno. Infatti, l'**art. 323, comma 3** c.p.p. prevede: *“se è pronunciata sentenza di condanna, gli effetti del sequestro permangono quando è stata disposta la confisca delle cose sequestrate”*⁵²; dal che dovrebbe logicamente dedursi, *a contrario*, che **gli effetti del sequestro non permangono quando non è stata disposta la confisca**.

Ne conseguirebbe che la persistenza del sequestro, anche successivamente alla pronuncia della sentenza di condanna, sia sì possibile, ma sempre ché tale sentenza abbia espressamente disposto la confisca. Qualora invece – come nel nostro caso – la sentenza di condanna non abbia disposto la misura ablatoria (a causa della presentazione dell'impegno da parte del contribuente) **l'eventuale sequestro**

⁴⁹ Si veda, da ultimo, Cass. pen., sez I, 21 aprile 2015, n. 20507; cfr., tra le altre, Cass. pen., sez VI, 20 maggio 2008, n. 27343.

⁵⁰ Cass. pen, Sez. Un., 30 maggio 2001, n. 29022, *Derouach*, in Cass. pen., 2001, 3385.

⁵¹ Cass. pen., 16 maggio 2000, n. 3599. Si è altresì affermato che, in caso di condanna, il sequestro non viene meno perché la confisca obbligatoria alla quale è preordinato può intervenire anche in sede esecutiva (cfr. Cass. pen., sez. I, n. 8533 del 2013).

⁵² Il primo comma dello stesso art. 323 c.p.p. dispone: *“Con la sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere, ancorché soggetta a impugnazione, il giudice ordina che le cose sequestrate siano restituite a chi ne abbia diritto, quando non deve disporre la confisca a norma dell'articolo 240 del codice penale. Il provvedimento è immediatamente esecutivo”*.

preventivo finalizzato alla confisca dovrebbe venire meno ai sensi dell'art. 323, comma 3 c.p.p.

Tuttavia, un simile risultato **farebbe venir meno l'unica garanzia che il condannato non disperda i propri beni e paghi effettivamente il debito** secondo l'impegno assunto. Si tratterebbe di un esito evidentemente contrario alle fondamentali esigenze sottese alla norma sul sequestro preventivo *ex art. 321 comma 2 c.p.p.*, la cui *ratio* risiede infatti nell'opportunità di **sottrarre all'indagato/imputato la disponibilità di ciò (o di quanto) gli potrà (o dovrà) essere confiscato**. Pare invero difficilmente negabile che tale misura svolga tanto una finalità 'preventiva' in senso stretto (evitare che, vedendosi libero di godere del profitto delittuoso, il soggetto possa essere nel frattempo spinto a commettere altre condotte illecite), quanto una finalità di conservazione/non-dispersione di ciò che dovrà essere oggetto di ablazione e che, se non sequestrato, potrebbe non essere più raggiungibile dalla confisca prevista dalla legge. Sembra allora del tutto ragionevole ritenere che le medesime esigenze permangano anche successivamente alla pronuncia di condanna che accerti definitivamente l'esistenza dei presupposti della confisca, così permettendosi che essa sia applicabile in sede esecutiva in caso di mancato rispetto dell'impegno.

Anzi, **tali esigenze sembrano qui ancor più pregnanti, giacché attinenti ad un condannato (e non più mero indagato/imputato), in presenza di un *delictum* provato quanto meno in primo grado (e non più di un mero *fumus delicti*), che ha generato un profitto confiscabile accertato nel processo**, il cui sequestro è, e rimane, funzionale ad assicurare che – nel caso in cui il condannato non versi all'erario le somme per cui si è impegnato – la confisca obbligatoria⁵³ possa essere disposta dal p.m. e dal giudice dell'esecuzione.

D'altra parte, anche in giurisprudenza si è sottolineato come la funzione del sequestro *non sia tanto legata alla fase della cognizione, bensì al provvedimento che la misura cautelare è intesa ad assicurare, di cui la fase cognitiva ha la funzione di accertare la sussistenza dei presupposti*; e pertanto *l'esigenza di disporre il sequestro preventivo può verificarsi in ogni fase e grado del procedimento e, pertanto, anche nella fase esecutiva*⁵⁴.

Insomma, interpretando il nuovo art. 12-bis nel senso per cui esso precluderebbe al giudice di disporre la confisca, ci si imbatte in un'**aporia** di sistema: **il sequestro preventivo si 'caducherebbe' proprio quando diviene definitiva quella sentenza di condanna che rende obbligatoria la confisca e ne permette l'applicabilità in sede esecutiva** in caso di mancato rispetto dell'impegno⁵⁵. In tal modo la previsione della confisca obbligatoria correrebbe l'elevato rischio di essere vanificata: l'evasore che per anni non ha pagato il debito tributario generato dal reato potrebbe, ad un passo

⁵³ "Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta", recita il comma 2 dell'art. 12-bis (vd. anche *infra*).

⁵⁴ Cfr. Cass. pen., sez. VI, 2 maggio 2005, n. 33964.

⁵⁵ Anzi, come si è detto, al momento della condanna definitiva le esigenze di salvaguardia della confisca sottese al sequestro preventivo sono ancor più forti, giacché attinenti ad un soggetto condannato (e non più mero indagato/imputato), in presenza di un *delictum* provato (e non più di un mero *fumus delicti*) che ha generato un profitto confiscabile accertato nel processo.

dalla sentenza, evitare la confisca e ottenere la restituzione dei beni sequestrati. L'eccessivo rischio che questi alla condanna (e al dissequestro) non faccia seguire il versamento di quanto pattuito sembra evidente.

A ben vedere, si potrebbe però scorgere **una 'via d'uscita'** dall'*impasse* appena indicato, qualora si ritenesse che la norma sottesa all'art. 323 c.p.p. non rappresenti in realtà un ostacolo al mantenimento del sequestro anche dopo una sentenza di condanna che *non* disponga la confisca.

Tale strada potrebbe ritenersi già parzialmente **tracciata dalla stessa giurisprudenza**, allorché ha sostenuto: *"qualora si sia in presenza di una sentenza non definitiva, deve escludersi l'esecutività immediata dei provvedimenti restitutori dei beni sottoposti a sequestro preventivo anche nell'ipotesi in cui non ne sia stata disposta la confisca, dovendosi considerare che la misura della confisca alla quale è preordinato il sequestro preventivo può intervenire anche nel successivo grado del giudizio di merito e, ricorrendo l'ipotesi di confisca obbligatoria [...] anche in sede esecutiva"*⁵⁶. Sempre in giurisprudenza⁵⁷ si è addirittura riconosciuto il potere del giudice dell'esecuzione di disporre il sequestro preventivo finalizzato alla confisca obbligatoria e di decidere sulla restituzione delle cose sotto sequestro⁵⁸. Sembra cioè essersi ritenuto in questi casi che la **logica di cui all'art. 323 c.p.p. vada riferita solamente ai casi in cui la confisca non disposta non possa nemmeno più esserlo successivamente**.

Dunque, per imboccare tale 'via', basterebbe valorizzare l'approdo giurisprudenziale appena citato, estendendolo alla materia che qui ci interessa. La norma sottesa all'art. 323 c.p.p. sembra infatti pensata dal legislatore esclusivamente per evitare che la misura cautelare protragga i propri effetti quando la sentenza definitiva 'chiuda i giochi', senza disporre quella misura ablatoria alla quale il sequestro era prodromico. Niente di più ragionevole: se la confisca (che la misura cautelare serviva a garantire) non viene disposta nella sentenza e non potrà più esserlo successivamente, il sequestro perde ogni ragion d'essere e deve venire meno. Se invece, come nel caso ora all'esame, la sentenza definitiva non 'chiude i giochi' relativi a questa forma di confisca obbligatoria, rimanendo anzi aperta la possibilità che essa venga applicata, successivamente, in fase esecutiva, allora ben potrà ritenersi che il sequestro mantenga intatta la propria funzione strumentale alla futura confisca; e che anzi tale funzione sia qui ancor più evidente, giacché – come detto – il *fumus delicti* si è fatto *delictum* accertato, e l'imputato è stato condannato. In questo modo, nel caso di

⁵⁶ Cfr. Cass. pen., sez. I, n. 8533 del 2013, in un caso relativo all'applicazione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca di cui all'art. 12-sexies.

⁵⁷ Cfr. Cass. pen., sez. VI, 20 maggio 1992, *Zokon* secondo cui, in materia però di sequestro probatorio, *una volta che la sentenza sia passata in giudicato, la competenza a decidere sulla richiesta di restituzione è del giudice dell'esecuzione, nelle forme dell'incidente di esecuzione*. Cfr. Cass. pen., sez. II, 9 gennaio 1998, *Giannico*; nonché, Cass. pen., sez. VI, 10 febbraio 1994, *Rilande*.

⁵⁸ Infatti, è stato sostenuto che rientra nella sfera di attribuzioni del giudice dell'esecuzione la facoltà di disporre il sequestro preventivo dei beni *ex* art. 321 c.p.p., dato che egli è competente ad adottare il provvedimento di confisca *ex* art. 12-sexies l. n. 356 del 1992, nonché il sequestro preventivo ad essa finalizzato (Cfr. Cass. pen., sez. I, 30 settembre 2005, n. 38589; Cass. pen., sez. VI, 2 maggio 2005, n. 33964; cfr. Cass. pen., sez. VI, 18 settembre 2014, n. 41116).

sentenza che non disponga la confisca a causa dell'intervenuto *impegno*, si dovrebbe ritenere che il sequestro sopravviva alla pronuncia della condanna.

D'altronde, la stessa lettera del capoverso dell'art. 12-*bis* parrebbe orientare verso la medesima conclusione. La nuova norma, disponendo – da un lato – che, in caso d'impegno, la confisca non operi, “*anche in presenza di sequestro*” e – dall'altro – che essa debba essere “*sempre disposta nel caso di mancato versamento*” – sembrerebbe aver spostato il *dies ad quem* dell'efficacia della misura cautelare al momento dell'effettivo versamento delle somme dovute, unico momento in cui viene realmente meno la possibilità di applicare la confisca che il sequestro intende garantire.

Tuttavia, il dato testuale non brilla certo per chiarezza. La scarsa precisione dell'art. 12-*bis* potrebbe far ritenere l'interpretazione appena proposta come una forzatura delle regole processuali generali in materia cautelare. L'**eventualità che tale via ermeneutica sia ritenuta dai più impercorribile** a fronte del tenore letterale dell'art. 323 c.p.p. e dell'insufficiente limpidezza del testo dell'art. 12-*bis*, lascia aperte le porte alla preoccupazione dianzi esposta, ossia che si faccia venir meno il sequestro in un momento assolutamente inappropriato, ossia quando l'integrazione dei presupposti della confisca sono stati accertati al di là di ogni ragionevole dubbio e l'esigenza di garantirne l'eventuale esecuzione è più che mai palese.

Preoccupazione, quest'ultima, che induce a cercare una diversa soluzione ancora, attraverso una distinta lettura dello stesso capoverso dell'art. 12-*bis*.

9. Una diversa possibile interpretazione.

Finora si è ragionato in merito alla tesi interpretativa per cui la locuzione “*la confisca non opera*” verrebbe intesa come volta a precludere al giudice della condanna di disporre la confisca. Senonché tale tesi è infine parsa vacillare di fronte all'esigenza di far sopravvivere l'eventuale sequestro preventivo per tutto il tempo in cui la confisca rimane possibile, cioè fino a quando l'impegno sia stato interamente adempiuto (e quindi anche successivamente alla sentenza definitiva di condanna). Ci pare allora opportuno sperimentare **una diversa esegesi dell'art. 12-*bis***, in grado di meglio armonizzarsi con la logica del sistema processuale.

9.1. Disporre una confisca ‘condizionalmente sospesa’.

La soluzione interpretativa che si propone muove da un rilievo testuale: ossia la differenza terminologica tra la locuzione “*non opera*”, utilizzata dal legislatore nell'art. 12-*bis*, e quella “*non è disposta*”, che sarebbe stato naturale attendersi. Sulla base di questo dato testuale, in presenza dell'impegno ad estinguere il debito, **ci pare che l'art. 12-*bis* non impedisca affatto al giudice di disporre la confisca, ma imponga**

semplicemente che tale misura – ancorché disposta dal giudice – “non operi”⁵⁹. La formulazione prescelta dal legislatore – evidentemente atecnica – può dunque essere letta come riferita ad una sorta di ‘neutralizzazione’ degli effetti e dell’eseguibilità della confisca. La confisca ‘non operativa’ sarebbe quindi una confisca *disposta ma non eseguibile* perché non (ancora) produttiva di effetti.

Traducendo in termini pratici tale osservazione: in presenza dell’impegno a pagare, **il giudice della condanna dovrebbe comunque disporre la confisca dell’intero profitto delittuoso accertato, esplicitando però contestualmente che essa non produce effetti (“non opera”) per quella somma che il contribuente si è impegnato a versare⁶⁰.**

Per la quota che il contribuente si è impegnato a pagare, l’esecuzione della confisca rimarrebbe così in certo senso **“condizionata”** all’eventuale inadempimento dell’accordo assunto.

Insomma, il giudice, accertata la responsabilità penale dell’imputato per il reato tributario, potrebbe (e anzi dovrebbe) disporre la confisca, statuendo contestualmente che – proprio ai sensi dell’art. 12-bis, comma 2 – la misura non si eseguirà per la parte che il contribuente si è impegnato a pagare. Ad *esempio*: Tizio è imputato per aver omesso di versare 100, ma in udienza ha presentato un accordo con l’Agenzia delle entrate in base al quale si è impegnato a versare 60 a quest’ultima; il giudice, nell’eventuale sentenza di condanna, disporrà la confisca di 100, stabilendo però altresì che (a) essa vada eseguita solamente per l’importo di 40 perché – *ex art. 12-bis* – “non opera” per la parte (60, appunto) oggetto dell’impegno e (b) nel caso di mancato versamento dell’importo secondo l’impegno (cioè, in caso di violazione da parte del contribuente dell’accordo), la confisca disposta tornerà ad essere operativa ed eseguibile per tutte le parti non versate. L’eventuale mancato versamento successivo alla condanna potrà essere facilmente riscontrato dall’Amministrazione finanziaria, la quale potrà farne comunicazione al pubblico ministero, il quale – rilevato il verificarsi della condizione che fa venir meno la sospensione dell’esecutività della confisca disposta nella sentenza di condanna – provvederà ad eseguire la misura. L’interessato che subisce la confisca potrà certamente azionare un incidente d’esecuzione *ex art. 666 c.p.p.*, provocando il contraddittorio innanzi al giudice dell’esecuzione.

In questa chiave, saremmo dunque dinanzi ad una forma di **confisca ‘condizionalmente sospesa’**, con molte caratteristiche in comune con la *sospensione condizionale della pena*. Invero, come il giudice della condanna – ai sensi dell’art. 163 c.p. – può ordinare che l’esecuzione della pena rimanga sospesa, così potrebbe dichiarare

⁵⁹ In questo senso, anche, su [questa Rivista, La relazione dell’Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione sulla riforma dei reati tributari](#), 6 novembre 2015, p. 42; nonché DELSIGNORE S., *Commento all’art. 12-bis*, in NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), *cit.*, p. 317.

⁶⁰ Questa tesi interpretativa si rinviene anche nella già citata nota alla riforma del procuratore dott. G. Amato, pubblicata su [questa Rivista](#), in cui si legge: “La norma non impedisce, infatti, l’adozione del provvedimento di confisca [che è tra l’altro obbligatorio: “è sempre ordinata la confisca...”], ma prevede solo che questa “non operi” in presenza dell’impegno del contribuente a pagare: ergo, l’impegno può riflettersi non sull’adozione del provvedimento [obbligatorio] di confisca ma solo sugli effetti di questa”.

sospesa l'esecuzione della confisca. Parimenti, come la sospensione della pena viene meno al verificarsi delle circostanze di cui all'art. 168 c.p., così la sospensione della confisca verrebbe meno al verificarsi del mancato pagamento di quanto dovuto.

9.2. I vantaggi di tale soluzione interpretativa.

L'ipotesi di una confisca *disposta condizionatamente* permette di sventare il paventato rischio che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca si 'caduchi' al momento della condanna definitiva (il che, come si è visto, si scontra con la ragionevole esigenza di garantire la futura eseguibilità della confisca in caso di mancato versamento di quanto dovuto). Infatti, **rispetto a tale soluzione interpretativa, sarebbe proprio l'art. 323, comma 3 c.p.p. ad imporre che il sequestro non venga meno**. La disposizione non potrebbe essere più chiara: *"se è pronunciata sentenza di condanna, gli effetti del sequestro permangono quando è stata disposta la confisca delle cose sequestrate"*. Dunque: se nel corso del procedimento era già stato disposto il sequestro preventivo, gli effetti di quest'ultimo permarranno automaticamente *ex art. 323 c.p.p.* anche dopo la pronuncia della sentenza di condanna che dispone la confisca 'condizionata'; se invece non era già stato disposto il sequestro, il giudice della condanna – previa necessaria richiesta del pubblico ministero – potrebbe disporre con decreto motivato il sequestro preventivo *ex art. 321 c.p.p.*, contestualmente alla condanna stessa o, comunque, non oltre il giorno del deposito della sentenza, momento in cui si spoglia della veste di "giudice competente a pronunciarsi nel merito".

Ulteriore vantaggio di questa tesi è che, avendo il giudice già disposto la confisca (seppur 'condizionata'), **le modalità esecutive della confisca in caso di mancato versamento sarebbero estremamente lineari: potrebbe infatti provvedervi direttamente il pubblico ministero**, non appena informato dall'Amministrazione finanziaria, poiché già disporrebbe del relativo titolo esecutivo. Il procedimento innanzi al giudice dell'esecuzione sarebbe dunque solo eventuale e, cioè, azionabile incidentalmente ai sensi dell'art. 666, comma 1 c.p.p. dall'interessato che subisca l'esecuzione della confisca. In tal caso, a ben vedere, la riconoscibilità dei poteri ablatori al giudice dell'esecuzione sarebbe peraltro davvero agevole, poiché a questi non verrebbe chiesto di *disporre (ex novo)* la misura ablatoria, ma semplicemente di dichiarare esecutiva la confisca, già disposta dal giudice della cognizione, per la parte di cui accerti non essere avvenuto il pagamento secondo l'impegno, anch'esso risultante dalla sentenza irrevocabile.

In sintesi, **la soluzione interpretativa per cui il giudice della condanna debba disporre una confisca 'condizionata'**, anziché non disporla lasciando che eventualmente vi provveda il giudice dell'esecuzione, ci **sembra preferibile**, poiché: a) seppur meno intuitivamente desumibile da una prima lettura della disposizione, è assolutamente **coerente con la lettera della norma**, che non impedisce di "disporre" la misura, ma ne esclude solo "l'operatività"; b) è in grado di **salvaguardare al meglio la concreta eseguibilità della confisca** in caso di mancato versamento, poiché fa

permanere gli effetti del sequestro già disposto anche dopo la condanna definitiva e, se non ancora disposto, permette di disporlo in sede di condanna; e, infine, c) rende **semplice e lineare l'esecuzione della misura ablatoria**, in caso di mancato versamento, direttamente da parte del pubblico ministero, giacché la sentenza che ha disposto la confisca condizionata è valido titolo esecutivo della confisca.

Certo, l'ipotesi di una confisca 'disposta ma non esecutiva' – e cioè di una confisca 'condizionata' all'eventuale mancato versamento – può forse suonare anomala, atipica. Ma, dopo tutto, che cos'è una novità legislativa se non l'atto di rendere 'tipico' ciò che, prima, non lo era?

10. L'ipotesi di impegno 'tardivo', presentato dopo la pronuncia della sentenza irrevocabile di condanna.

Prima di concludere, vale forse la pena di affrontare qualche altro profilo problematico sollevato dalla nuova disciplina.

Una prima domanda è la seguente: può avere qualche effetto un **impegno presentato addirittura dopo la sentenza definitiva⁶¹ di condanna che ha disposto la confisca?** Cioè, *quid iuris* se – prima che la confisca venga materialmente eseguita – il condannato adisce il giudice dell'esecuzione ai sensi dell'art. 666 c.p.p. al fine di presentare a tale autorità un accordo con l'Agenzia delle entrate sopraggiunto alla sentenza irrevocabile, con l'intento di evitare l'esecuzione della confisca?

Di primo acchito, si potrebbe ritenere implicito nell'art. 12-*bis* che il termine per presentare l'impegno coincida con la sentenza di condanna, davanti al *giudice della cognizione*, dal momento che naturale 'destinatario' della nuova previsione sembrerebbe essere proprio quest'ultimo. Invero, se non vi sono dubbi che il giudice della cognizione sia il soggetto istituzionalmente deputato a disporre la confisca, non verrebbe nemmeno da dubitare che proprio quest'ultimo debba considerarsi incaricato di far sì che essa 'non operi', nel caso previsto dalla legge. Eppure, alcuni dubbi sorgono constatando: a) che la nuova norma non contiene alcuna indicazione espressa di un termine entro cui il contribuente debba formalizzare l'impegno⁶²; b) che anche il

⁶¹ Qualora si tratti, invece, di sentenza di condanna *non definitiva* (si pensi, banalmente, alla sentenza del Tribunale di primo grado, impugnabile in Corte d'appello) sembra ipotizzabile la presentazione di un impegno successivo alla pronuncia purché accompagnato o preceduto dall'effettiva proposizione in termini del gravame. Invero, l'impegno potrà essere valutato dal giudice di secondo grado che, se confermerà la condanna, potrebbe modificare il capo della sentenza relativo alla confisca, non disponendola (o disponendola, escludendone l'operatività) proprio in virtù dell'intervenuto impegno. Non pare esserci infatti motivo – se non "politico" circa l'eventuale inopportunità di prolungare così tanto il periodo utile ad evitare la confisca – per escludere che la nuova disposizione operi anche nel secondo grado di giudizio.

⁶² Anche nella Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, n. III/05/2015 relativa alla riforma dei reati tributari si afferma: "Non è chiaro ancora quale sia il termine ultimo entro il quale l'impegno a versare il profitto possa intervenire e, in particolare, se possa essere concordato con l'amministrazione finanziaria anche successivamente alla sopravvenuta irrevocabilità della sentenza di condanna o di applicazione di pena ex art.

giudice dell'esecuzione – come si è detto – dispone di ampi poteri in materia di confisca; c) che se il termine “non opera” va sostanzialmente inteso come ‘non è eseguibile’, come abbiamo cercato di dimostrare nella pagine che precedono, sembrerebbe ipotizzabile che l'accordo ‘tardivo’ venga presentato per la prima volta al giudice dell'esecuzione. Non appare del tutto stravagante, alla luce di tutto ciò, ipotizzare che sia **consentito al giudice dell'esecuzione di dichiarare la “non operatività” della confisca disposta dal giudice della cognizione** (e cioè di ‘sospendere’ l'esecuzione della misura ablatoria nelle more dei versamenti secondo l'impegno ‘tardivo’)⁶³.

Tuttavia, ragionando in questo modo, risulterebbe evidente il rischio di consentire al contribuente di rimandare *ad libitum* l'esecuzione della confisca, presentando in qualsiasi momento l'impegno. Un pericolo, quest'ultimo, che sarebbe invece evitabile dando al quesito – come riterremmo preferibile – risposta negativa, sostenendo cioè che a fronte di una sentenza definitiva che disponga la confisca (non condizionata), al giudice dell'esecuzione – vincolato com'è agli effetti del giudicato – sia preclusa la possibilità di revocare/sospendere la misura di fronte ad un impegno ‘tardivo’. Tale soluzione – oltre che nella necessità di sventare il rischio sopra paventato – troverebbe legittimazione: a) nella **ratio della disposizione** (che prevede pur sempre una confisca *obbligatoria*); nonché b) nei principi relativi all'**intangibilità del giudicato** (quanto meno *in malam partem*)⁶⁴, come interpretati dalla giurisprudenza di legittimità, la quale ha sul punto osservato che, *qualora la confisca sia stata disposta con sentenza irrevocabile, il giudice dell'esecuzione non ha il potere di disporre la restituzione al condannato di quanto confiscato, non potendo la relativa statuizione essere revocata per la*

444 cod. proc. pen.” (vd., su [questa Rivista](#), *La relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione sulla riforma dei reati tributari*, 6 novembre 2015, p. 42).

⁶³ Pare di questo avviso il procuratore di Trento che, nella già citata nota pubblicata su [questa Rivista](#), afferma: “L'impegno del contribuente, del resto, addirittura potrebbe intervenire dopo la decisione di merito [contenente anche la pronuncia sulla confisca] e solo in fase esecutiva, dovendo, nel caso, essere sottoposto al giudice dell'esecuzione, ai fini dell'eventuale revoca o riduzione della confisca [rectius, degli effetti di questa]”. A sostegno di ciò, la Procura osserva che la fase dell'esecuzione “è per sua stessa natura fluida e non assoggettata ai principi di irrevocabilità/immutabilità propri della fase di merito [articolo 648 c.p.p.], come dimostrato anche dal fatto che lo stesso provvedimento già in ipotesi adottato dal giudice dell'esecuzione, pur divenuto formalmente irrevocabile, precluderebbe una nuova pronuncia sul medesimo petitum non già in maniera assoluta e definitiva, ma solo *rebus sic stantibus*, ossia finché non si prospettino nuove questioni giuridiche o nuovi elementi di fatto, siano essi sopravvenuti o preesistenti, ma diversi da quelli precedentemente presi in considerazione [cfr. Sezione I, 14 giugno 2011, *Branda*, nonché, Sezione I, 31 maggio 2013, *Bellin*]”. Nello stesso senso, si veda: DELSIGNORE S., *Commento all'art. 12-bis*, in NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), *cit.*, pp. 320 s.

⁶⁴ Le stesse sentenze (*Bellin*, 2013 e *Branda*, 2011) citate dalla Procura di Trento non ci paiono scalfire tale conclusione giacché esse si limitano a riconoscere la modificabilità delle ordinanze del giudice dell'esecuzione in caso di fatti ‘nuovi’ sopravvenuti ma non paiono invece ammettere la revoca o la modifica della confisca adottata con la sentenza definitiva dotata di un regime di immodificabilità diverso e più accentuato. Infatti, proprio nella più recente delle due pronunce si afferma che “il principio della immodificabilità, in sede esecutiva, è attenuato rispetto alla irrevocabilità delle sentenze e dei decreti penali, poiché gli artt. 648 e 649 cod. proc. pen., non si applicano alle ordinanze adottate dal Giudice dell'esecuzione, pur discendendo il regime dettato dall'art. 666 cod. proc. pen., comma 2, dal medesimo principio”.

*preclusione del giudicato*⁶⁵. Sempre in giurisprudenza si è altresì chiarito che, in fase di esecuzione, può farsi questione sulla formazione del titolo esecutivo, sull'applicazione della confisca obbligatoria non disposta in sede di merito, sulla proprietà delle cose confiscate se non appartenenti al condannato o se rivendicate da un terzo, sull'estensione e sulle modalità esecutive della confisca stessa ma *non può riconoscersi al giudice dell'esecuzione il potere di vanificare il giudicato rimuovendo, in favore del condannato, il provvedimento di confisca non più soggetto ad impugnazione*⁶⁶.

Ci pare dunque potersi concludere che **la possibilità di rendere 'non operativa' la confisca mediante la presentazione di un impegno valga solamente finché non sia passata in giudicato la sentenza di condanna**⁶⁷. Dopo di essa, l'impegno potrebbe non avere alcun effetto.

Quanto da ultimo affermato – preme sottolinearlo – non può ritenersi automaticamente valido anche per quell'ipotesi – *differente* da quella appena esaminata (*impegno* intervenuto dopo la sentenza definitiva) – in cui, **dopo la sentenza definitiva di condanna che dispone la confisca** – ma prima della materiale esecuzione della misura ablativa – **il contribuente proceda al versamento dell'imposta evasa o di parte di essa**.

Con diversa veste, il problema sembrerebbe qui riproporsi in modo identico: può il condannato richiedere al giudice dell'esecuzione con le forme di cui all'art. 666 c.p.p. di utilizzare i propri poteri di cui all'art. 676 c.p.p. per revocare (o ridurre) la confisca in virtù del fatto 'nuovo' rappresentato (non dall'impegno a versare, bensì) dall'avvenuto pagamento all'erario? A prima vista, si potrebbe propendere per una risposta altrettanto negativa, dato che le suddette obiezioni sembrerebbero ripetibili anche in questo caso. Eppure, a ben vedere, alcuni argomenti paiono militare a favore di una soluzione differente. Infatti, il principio di immodificabilità e irrevocabilità del giudicato (e di parallela restrizione dei poteri del giudice dell'esecuzione) potrebbero ritenersi suscettibili di essere derogati da quella regola di diritto vivente⁶⁸ secondo cui *in nessun caso* può procedersi all'ablazione di quanto è già stato effettivamente pagato all'erario. Si tratta – come già visto – di un principio del tutto ragionevole, a cui pare sottesa una *ratio* della confisca quale strumento di recupero del debito tributario.

⁶⁵ Vd. Cass. pen., sez. III, 18 gennaio 2012, n. 7036; cfr. anche: Cass. pen., sez. IV, 20 aprile 2000, n. 2552; Cass. pen., sez. III, 18 gennaio 2012, n. 7036.

⁶⁶ Cfr. Cass. pen., sez. IV, 20 aprile 2000, n. 2552, *El Yamini e altro*, secondo cui, tra l'altro: "lo stesso testo della norma che nell'attribuire al giudice dell'esecuzione la competenza a conoscere della confisca, senza ulteriori specificazioni, attribuisce allo stesso giudice la competenza per la "restituzione delle cose sequestrate" con ciò escludendo quelle confiscate, dovendo la relativa statuizione formare oggetto di impugnazione alla sentenza che contiene il provvedimento ablativo. Con riguardo alla confisca disposta con sentenza irrevocabile, non è ravvisabile il potere del giudice della esecuzione di disporre la restituzione delle cose confiscate al condannato che ne vanta la proprietà, non potendo la relativa statuizione essere più posta in discussione dallo stesso condannato a causa della preclusione *pro iudicato*"; Cfr., più di recente: Cass. pen., sez. III, 18 gennaio 2012, n. 7036.

⁶⁷ *Contra*, DELSIGNORE S., *Commento all'art. 12-bis*, in NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), *cit.*, p. 321; nonché [su questa Rivista, Riforma dei reati tributari: le note di indirizzo della Procura di Trento](#), 14 ottobre 2015, pp. 18 ss.

⁶⁸ Cfr. Cass. pen., sez. III, 15 aprile 2015, n. 20887; Cass. pen., sez. III, 8 gennaio 2014, n. 6635; nonché Cass. pen., sez. III, 4 aprile 2012, n. 3260 (sebbene non riferite allo specifico caso di intervenuto giudicato).

Tale regola non risulta essere stata finora specificamente applicata in riferimento a casi in cui fosse già intervenuto il giudicato. Ciononostante, si potrebbe ritenere che essa sia parimenti applicabile anche al caso in esame, giacché: a) la forza della sua *ratio* giustificativa (evitare un'inammissibile duplicazione sanzionatoria) non viene certo meno; e b) tale esigenza potrebbe ritenersi prevalente rispetto a quella di intangibilità della *res iudicata*. Se così fosse, finché la confisca (anche se già disposta in via definitiva) non sia stata eseguita o comunque non abbia ancora comportato il trasferimento della proprietà dei beni oggetto di ablazione in capo allo Stato⁶⁹ – il giudice dell'esecuzione potrebbe, decidendo in ordine alla confisca *ex art. 676 c.p.p.*, limitare l'esecuzione della misura ablatoria solamente a quella parte che non risulti ancora versata, proprio al fine di evitare che la misura risulti illegittima nella parte in cui comporterebbe un'assurda duplicazione.

In sintesi, dunque, il contribuente nei cui confronti venga disposta la confisca con sentenza definitiva di condanna, potrebbe – anche dopo tale sentenza – evitare l'esecuzione della misura ablatoria *versando* all'erario quanto dovuto⁷⁰, ma non potrebbe invece ottenere il medesimo effetto semplicemente *impegnandosi* ('tardivamente') *a pagare*⁷¹.

11. L'impegno non preclude l'applicazione del sequestro preventivo... ma il versamento di quanto pattuito, invece, sì.

Rimane da vagliare un'ultima, differente, questione: quella attinente agli effetti dell'art. 12-*bis* rispetto al sequestro preventivo. Si è detto che l'inoperatività della confisca dovuta alla presentazione dell'impegno non pare ostare alla perdurante efficacia del sequestro preventivo anche dopo la sentenza definitiva di condanna. Ciò che però non è ancora chiaro è **se la presentazione dell'impegno**, tanto in fase d'indagini preliminari quanto in sede processuale, **possa 'escludere'** non solamente la confisca ma anche, prima di essa, **il sequestro** ad essa prodromico.

⁶⁹ Nell'ipotesi di assenza di un sequestro preventivo (e, quindi, di previa individuazione dei beni ai quali la confisca è rivolta) ci pare doversi distinguere l'ipotesi in cui i beni oggetto della confisca siano stati specificamente individuati e indicati dal giudice di cognizione nella sentenza di condanna, dall'ipotesi (verosimilmente più frequente nella prassi) in cui il giudice (non disponendo delle informazioni necessarie per tale individuazione) si sia limitato a disporre la confisca per un valore equivalente al risparmio di spesa dovuto all'imposta evasa. Nel primo caso la proprietà dei beni individuati e confiscati si trasferisce allo Stato nel momento stesso in cui la pronuncia diviene definitiva. Nel secondo caso, invece, la proprietà dei beni confiscati si trasferisce allo Stato allorché gli stessi vengano individuati in sede di esecuzione: essendo fino a quel momento impossibile sapere di quali beni (soprattutto se denaro) lo Stato possa vantare la proprietà.

⁷⁰ Oppure potrebbe ridurne l'ammontare versando una parte dell'imposta evasa.

⁷¹ Ciò, ovviamente, se si ritiene – per le ragioni anzidette – che il giudice dell'esecuzione non abbia il potere di 'revoca' o 'modifica' della misura applicata dal giudice di cognizione con sentenza passata in giudicato.

La disposizione non offre un'esplicita soluzione al problema: anzi sembrerebbe quasi disinteressarsi della possibilità che l'impegno serva addirittura ad evitare la misura cautelare reale.

Nondimeno, la formulazione della norma pare offrire un chiaro spunto per una soluzione negativa. L'articolo prevede infatti che *"la confisca non opera per la parte che il contribuente s'impegna a versare all'erario"*. La confisca, appunto, non già il sequestro. E la disposizione prosegue con queste parole: *"anche in presenza di sequestro"*. Dunque l'impegno non sembrerebbe né impedire il sequestro preventivo, né essere in grado di farlo venire meno⁷².

Certo, una possibile, e pertinente, obiezione potrebbe essere la seguente: dato che presupposto necessario per l'applicazione del sequestro preventivo di cui all'art. 321 comma 2 c.p.p. è che sia consentita la confisca, e posto che l'impegno a versare preclude la confisca, allora dovrebbe ritenersi mancante il presupposto applicativo del sequestro⁷³. In tal modo l'art. 12-bis, comma 2 prevedrebbe una possibilità di sottrarsi alla misura cautelare reale mediante un impegno a pagare l'imposta oggetto di contestazione.

Ma l'obiezione non sarebbe affatto convincente. Invero, **l'impegno presentato dal contribuente non rende la confisca 'non consentita'** (il che effettivamente precluderebbe il sequestro ad essa prodromico), **bensì ne esclude solo l'operatività** (*"la confisca non opera"*), **restando questa possibile – anzi, obbligatoria – nel caso in cui l'impegno non venga rispettato** (*"Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta"*). Tant'è che – come si è già detto – la confisca potrà essere eseguita dal pubblico ministero (informato dall'Agenzia delle entrate alla quale non è pervenuto il pagamento pattuito). **La confisca, insomma, resta assolutamente consentita in presenza dell'impegno**: essa potrà essere infatti disposta dal giudice di cognizione (pur condizionata nella sua operatività) ovvero, se non disposta da quest'ultimo, potrà esserlo dal giudice dell'esecuzione.

Ritenere applicabile il sequestro nonostante la presentazione dell'impegno sembra d'altra parte essere non solo imposto dal tenore lessicale della disposizione

⁷² In senso adesivo, si veda la già citata nota alla riforma del procuratore di Trento dott. G. Amato, pubblicata su [questa Rivista](#), p. 15, secondo cui l'accordo *non potrebbe impedire l'adozione del sequestro, che, anzi, se ancora da adottare, dovrebbe esserlo doverosamente e, se già adottato, potrà essere ridotto solo se se all'impegno sia seguito da subito un pagamento parziale [rateale] del debito tributario*. Sembra invece ammettere maggiori effetti dell'impegno sul sequestro DELSIGNORE S., *Commento all'art. 12-bis*, in NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), *cit.*, pp. 318 s., secondo cui la restituzione totale o parziale dei beni in sequestro *potrà avvenire proprio per consentire l'adempimento di detto impegno a pagare il debito erariale e potrà essere accompagnata da un termine per l'adempimento, e laddove necessario, da una idonea cauzione e da opportune prescrizioni*). La tesi qui sostenuta, secondo cui *"l'impegno non sembrerebbe né impedire il sequestro preventivo, né essere in grado di farlo venire meno"* non ci pare tuttavia sottovalutare l'importante esigenza dell'indagato/imputato a che i beni in sequestro possano essere utilizzati per pagare il debito erariale, fruendo altresì degli istituti premiali di cui agli artt. 13 e 13-bis: sul punto si tornerà infatti a breve (vd. *infra*, pp. 26-27).

⁷³ È sottinteso: in mancanza di altre ragioni che di per sé lo giustificerebbero.

(come appena visto), ma anche del tutto coerente con la *ratio* dell'istituto⁷⁴. Quest'ultimo, infatti, è una misura cautelare reale, la cui utilità è inscindibilmente legata alla misura ablatoria, della cui eseguibilità funge da garanzia. Se – come detto – l'impegno non esclude *tout court* la confisca (ma semplicemente ne condiziona l'operatività all'eventuale mancato versamento di quanto 'promesso'), non avrebbe senso ritenere che esso renda inutile o illegittimo il sequestro finalizzato a quella confisca.

Quanto appena detto – si badi bene – nulla ha a che fare con il caso in cui il contribuente, oltre ad 'impegnarsi', faccia immediatamente seguire all'impegno anche il versamento delle somme dovute all'erario. Infatti, **mentre l'impegno di per sé non incide sulla misura cautelare reale** (per le ragioni appena viste), **l'effettivo versamento di somme all'erario pare dover determinare un corrispettivo ridimensionamento del quantum sequestrabile**. Ciò pare discendere inevitabilmente dal fatto che – lo si ribadisce – non può procedersi all'ablazione di quanto già è stato effettivamente pagato, poiché altrimenti si verificherebbe un'intollerabile duplicazione sanzionatoria⁷⁵. Conseguentemente, la parte non confiscabile non è nemmeno sottoponibile a sequestro, essendo quest'ultimo prodromico alla misura ablatoria.

Si tratta peraltro di un principio già ampiamente affermato in giurisprudenza proprio in tema di reati tributari, in base al quale la restituzione all'erario del profitto del reato fa venir meno lo scopo perseguito con la confisca e, prima di essa, con il sequestro ad essa strumentale⁷⁶.

⁷⁴ La tesi pare d'altronde in linea con l'orientamento giurisprudenziale secondo cui non è possibile evitare il sequestro presentando una fideiussione, poiché altrimenti verrebbe "frustrata la finalità della misura cautelare" (ossia la sottrazione all'indagato/imputato della disponibilità dei vantaggi economico-patrimoniali derivanti dal reato) in quanto il vincolo verrebbe di fatto spostato sul denaro del garante, lasciando invariato il patrimonio dell'indagato/imputato (Cfr. Cass. pen., sez. III, 19 giugno 2012, n. 33587; Cass. pen., sez. VI, 9 aprile 2010, n. 25166).

⁷⁵ Cfr. Cass. pen., sez. III, 15 aprile 2015, n. 20887; Cass. pen., sez. III, 8 gennaio 2014, n. 6635; nonché Cass. pen., sez. III, 4 aprile 2012, n. 3260. Sulla ragionevolezza di tale orientamento, vd. *supra*; cfr. PERINI A., voce *Reati tributari*, in *Dig. disc. pen.*, Agg. VI, Torino, 2013, p. 492.

⁷⁶ Cfr. Cass. pen., sez. III, 19 giugno 2012, n. 33587; cfr. Cass. pen., sez. III, 15 aprile 2015, n. 20887, *Rv. 263409* secondo cui "in tema di reati tributari, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, qualora sia stato perfezionato un accordo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito tributario, non può essere mantenuto sull'intero ammontare del profitto derivante dal mancato pagamento dell'imposta evasa, ma **deve essere ridotto in misura corrispondente ai ratei versati per effetto della convenzione**, poiché, altrimenti, verrebbe a determinarsi una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto con il principio secondo il quale l'ablazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa". La giurisprudenza, invero, ritiene che il sequestro preventivo disposto nei confronti di persona sottoposta ad indagini per violazioni tributarie, non possa avere ad oggetto beni per un valore eccedente il profitto del reato, sicché il giudice è tenuto a valutare l'equivalenza tra il valore dei beni e l'entità del profitto così come avviene in sede di confisca (Cass. pen., sez. III, 12 ottobre 2011, ord. n. 1893 in tema di reato di frode fiscale finalizzata all'evasione delle imposte sui redditi). È inoltre da evidenziare che, proprio rilevando che la restituzione all'Erario del profitto del reato fa venir meno lo scopo principale perseguito con la confisca (escludendo la temuta duplicazione sanzionatoria), è stata ritenuta manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 322-ter c.p. e dell'art. 1 comma 143 l. 244/2007 per la parte in cui, nel prevedere la confisca per equivalente anche per i reati tributari previsti dal d.lgs. 74/2000, contrasterebbero, nel caso di

Si può dunque affermare che **il sequestro preventivo non può colpire il quantum del profitto illecito che abbia già formato oggetto di restituzione**. Coerentemente, qualora il contribuente raggiunga un accordo di rateizzazione del debito tributario con l'Agenzia delle entrate, **al pagamento progressivo delle rate può accompagnarsi il dissequestro parziale per un valore corrispondente alle somme versate all'erario**⁷⁷.

Dunque, in caso di sequestro preventivo l'interessato, producendo la prova documentale dell'avvenuto pagamento del debito tributario contestato, può chiedere la revoca della misura *ex art. 321, comma 3 c.p.p.* per quella parte che risulta versata.

Qualora oggetto del sequestro siano **somme di denaro**, la soluzione più logica sembra essere quella che l'interessato ne chieda il dissequestro, con contestuale destinazione delle somme stesse all'Amministrazione finanziaria, a titolo di pagamento del debito tributario.

Qualora oggetto del sequestro siano **beni diversi dal denaro**, potrebbe ipotizzarsi una duplice modalità d'istanza di revoca del sequestro. Una prima ipotesi potrebbe essere quella di presentare *in banco iudicis* la disponibilità di una somma di denaro di valore equivalente ai beni sequestrati, chiedendo il dissequestro di quest'ultimi con il contestuale versamento all'Amministrazione finanziaria delle somme. Nella diversa ipotesi in cui il contribuente non abbia la disponibilità di somme liquide con cui far fronte al debito tributario, per ottenere il dissequestro dei beni, si potrebbe prospettare un'istanza dell'interessato per chiedere la revoca del sequestro funzionale alla vendita immediata di quei beni con contestuale destinazione all'Amministrazione finanziaria delle somme costituenti il corrispettivo della vendita.

Soluzioni di questo tipo, già ammissibili prima della novella legislativa, paiono tanto più plausibili alla luce della riforma, giacché – da un lato – coerenti con la *ratio* dell'art. 12-*bis*, evidentemente ispirato ad una logica di precedenza alla soddisfazione dei crediti dell'erario rispetto all'ablazione delle stesse somme, e – dall'altro – funzionali a rendere effettivi i nuovi istituti premiali di cui agli artt. 13 e 13-*bis*, fruibili solo in presenza di un pagamento del debito tributario entro l'apertura del dibattimento di primo grado⁷⁸.

12. Considerazioni conclusive.

Il quadro che emerge dall'analisi della disposizione in commento è quello di una norma che – da un lato (al primo comma) – **non ha colto l'occasione per ridisegnare l'assetto legislativo in materia di confisca penale tributaria** – dall'altro (al secondo comma) – ha peccato d'**imprecisione**, lasciando così sulle spalle dell'interprete

sanatoria della posizione debitoria con l'Amministrazione finanziaria, con gli artt. 23 e 25 Cost. (Cass. pen., sez. III, 1 gennaio 2010, n. 10120).

⁷⁷ In senso adesivo a tale tesi interpretativa, si veda la già citata nota alla riforma del procuratore di Trento dott. G. Amato, pubblicata su [questa Rivista](#), pp. 15-17.

⁷⁸ Vd. *supra*, § 6.

un complesso onere interpretativo. Il capoverso dell'art. 12-*bis* non risulta infatti contraddistinto da confini chiari, e la sua laconica formulazione nasconde anzi una fitta rete di problemi esegetici ed applicativi che – per quanto possibile – abbiamo cercato in questo lavoro di individuare, offrendo qualche idea concreta per la futura applicazione della norma.

Si è in particolare proposta qui un'interpretazione della nuova disposizione, in base alla quale ***l'impegno a pagare il debito tributario da parte del contribuente*** – la cui 'serietà' andrebbe anzitutto vagliata con rigore⁷⁹ – ***non impedirebbe al giudice della condanna di disporre la confisca⁸⁰, bensì gli imporrebbe di disporla in forma 'condizionata', cioè sospendendone gli effetti e l'esecuzione fino al momento dell'eventuale futuro mancato versamento di quanto dovuto⁸¹.***

Una soluzione interpretativa, quest'ultima, che si è visto avere un ancoraggio normativo sostanziale e processuale sufficientemente solido, nonostante l'imprecisione della nuova disposizione. Un'*imprecisione*, tuttavia, che può ragionevolmente far dubitare della compatibilità della norma rispetto ai canoni di **legalità** in materia penale, volti – tra l'altro – a rendere prevedibili dal cittadino le conseguenze giuridiche delle proprie condotte e la reazione ordinamentale alle stesse.

Certo, va riconosciuta alla disposizione una certa **coerenza rispetto al complessivo assetto della riforma**, chiaramente volta a ridimensionare l'intervento del diritto penale nell'ambito degli illeciti tributari (si pensi all'ampia depenalizzazione e ai nuovi istituti premiali che consentono la non punibilità in caso di pagamento del debito entro certi termini). Interventi, questi, che avranno verosimilmente il pregio di consentire una cospicua deflazione processuale e di incentivare una rettifica spontanea delle posizioni fiscalmente irregolari; ma che potrebbero lasciar residuare il timore che queste 'vie di fuga' offerte ad indagati e imputati, molto tempo dopo la commissione del reato, possano avere effetti negativi in termini di deterrenza e, quindi, di contenimento del dilagante fenomeno dell'evasione fiscale⁸².

Un ulteriore aspetto che traspare dall'analisi della norma è la conferma di un sistema sempre più disposto ad accettare un **ampliamento del ruolo del giudice di esecuzione** e una conseguente **estensione dei suoi poteri d'intervento in executivis**; in particolare – per ciò che riguarda tale sede – dei suoi poteri in materia di confisca, discendenti dall'art. 676 c.p.p. Eppure, l'impressione è che, ad oggi, l'apparato legislativo processuale sia ancora in parte impreparato a far fronte a questo *trend*. Le questioni affrontate in tema di operatività del sequestro e della confisca

⁷⁹ Vd. *supra*, § 7.

⁸⁰ Come si è visto, una simile interpretazione (analizzata nel § 8.1) porta con sé alcune criticità relative soprattutto all'esistenza di un sequestro preventivo (cfr. § 8.2) difficilmente superabili.

⁸¹ Vd. *supra*, § 9.

⁸² Se – da un lato – è molto importante che le imposte evase vengano, anche tardivamente, pagate dal contribuente evasore, – dall'altro – pare verosimile che la consapevolezza di poter agilmente evitare la condanna e la confisca penale, pagando con anni di ritardo quel che si dovrebbe pagare immediatamente, possa rappresentare un disincentivo all'adempimento puntuale degli obblighi tributari. Ciò, tra l'altro, in un contesto, com'è quello italiano, già ampiamente e tristemente caratterizzato da un'impressionante evasione fiscale.

successivamente alla sentenza definitiva di condanna ne sono la prova, e dimostrano come l'art. 12-*bis*, probabilmente, meritasse una specifica previsione attuativa o, più in generale, una parallela revisione della disciplina dell'esecuzione penale, così da fornire agli interpreti, e ai giudici in primo luogo, strumenti normativi *procedurali* più idonei e, soprattutto, al passo con le relative novità *sostanziali*.