

La Cassazione sul sequestro e la confisca del profitto in presenza dell'impegno a pagare il debito tributario, di Stefano Finocchiaro

Cass. pen., sez. III, 14 gennaio 2016 (dep. 11 febbraio 2016), n. 5728, Pres. Fiale, Est. Andreatza

1. Con la pronuncia in oggetto, la III sezione della Corte di Cassazione ha affrontato e risolto la questione relativa alla **legittimità, o meno, del sequestro preventivo del profitto di un reato fiscale, qualora il contribuente abbia presentato un impegno a pagare il debito tributario, secondo rate concordate con l'amministrazione finanziaria.**

La questione ha quindi ad oggetto un problema interpretativo legato alla nuova norma di cui all'art. 12-*bis*, comma 2 d.lgs 74/2000, recentemente introdotta d.lgs.158/2015 che ha riformato la disciplina dei reati tributari. Tale norma, al primo comma, conferma l'applicabilità ai reati fiscali di una forma di **confisca obbligatoria, anche per equivalente** e, al secondo comma (dove riposa l'essenziale novità della norma), così oggi recita: "**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**".

Rinviando per una più analitica riflessione sul punto ad un precedente contributo già pubblicato su *questa Rivista* (cfr., volendo, [S. Finocchiaro, L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro, 14 dicembre 2015](#)), peraltro sostanzialmente in linea con quanto affermato nella sentenza in oggetto, ci limiteremo anzitutto a ripercorrere quanto ora deciso dai giudici della III Sezione.

2. Nel caso di specie da cui prende origine la pronuncia, il contribuente aveva raggiunto con l'Agenzia delle entrate un accordo di rateizzazione del debito tributario (ammontante a 409.969,72 euro), di cui questi aveva provveduto a versare le prime tre rate per un importo di 47.159,04 euro. Di fronte a tale situazione il Tribunale di Fermo aveva ritenuto che il sequestro preventivo *ex art.* 321, comma 2 c.p.p., disposto nella forma per equivalente nei confronti dell'imputato, *non* dovesse essere eseguito per la parte versata, ma dovesse invece esserlo per la parte non ancora pagata ancorché oggetto di rateizzazione (ossia: 362.810,32 euro). La ricorrente lamenta l'illegittimità del provvedimento, asserendo che l'avvenuta ammissione alla rateazione del debito erariale faccia venir meno i presupposti della misura cautelare.

3. La Corte ritiene infondato il ricorso. I giudici di legittimità tengono anzitutto a rammentare che, secondo un pressoché pacifico e condivisibile orientamento giurisprudenziale^[1], **la sanatoria della posizione debitoria con l'amministrazione finanziaria fa venir meno lo scopo principale perseguito con la confisca** (e con il relativo sequestro), dato che il profitto suscettibile di ablazione corrisponde sostanzialmente all'ammontare dell'imposta evasa. Di talché i beni in sequestro devono essere restituiti per un ammontare corrispondente a quanto versato; e - ci sentiamo di aggiungere - quello stesso importo andrà detratto dal *quantum* oggetto di confisca. Tuttavia, precisa correttamente la Corte, **solamente l'effettivo pagamento del debito tributario rende illegittimo disporre, per la parte versata, la confisca** e, correlativamente, il sequestro ad essa prodromico, essendo **invece insufficiente la mera ammissione ad un piano rateale.**

4. Ma tale assunto - e qui sta il problema di diritto risolto dalla pronuncia in oggetto - non è forse stato scalfito dalla nuova previsione di cui al nuovo 2° comma dell'art. 12-*bis* cit., introdotto dalla recente riforma dei reati tributari? La domanda in effetti sorge quasi spontanea laddove si noti che tale norma esclude l'operatività della confisca, non già in presenza di un effettivo versamento, ma (addirittura) in presenza di un "impegno a versare".

Ora, un accordo di rateizzazione con l'Agenzia delle entrate, come quello prodotto dall'imputato, è senza dubbio - lo riconosce la stessa Corte^[2] - un valido "impegno" a pagare ai sensi dell'art. 12-*bis*, giacché trattasi di un "obbligo assunto in maniera formale", e non di una "mera esternazione unilaterale del proposito", la quale sarebbe invece stata inidonea. Lo *step* successivo, naturalmente, è quello di stabilire **se il sequestro disposto in presenza di tale "impegno" sia illegittimo in quanto la confisca a cui sarebbe prodromico "non opera"**.

Se s'interpreta quest'ultima locuzione come se impedisse al giudice di *adottare* la confisca per le somme oggetto dell'impegno, anche il sequestro di quelle somme sarebbe precluso e, se adottato, andrebbe revocato in quanto illegittimo.

Non è tuttavia questa l'opzione interpretativa accolta dalla III Sezione della Cassazione che, al contrario - e in modo, ci pare, condivisibile - conclude che **"anche in presenza di piano rateale di versamento, la confisca continua ad essere consentita per gli importi che non siano stati ancora corrisposti, così continuando ad essere consentito anche il sequestro a detta confisca finalizzato"** (cit. p. 6 della sentenza).

La ragione addotta dalla Corte a fondamento di tale soluzione è quella per cui - dovendosi escludere che il legislatore sia caduto in una macroscopica contraddizione interna, ammettendo da un lato il sequestro e, dall'altro, negando la ragione dello stesso - **la locuzione 'non opera' utilizzata dall'art. 12-*bis* non significa che la misura ablatoria non possa essere "adottata" dal giudice della cognizione, bensì semplicemente che essa "non diviene efficace" per la parte coperta dall'impegno, ben potendo poi essere disposta qualora esso non venga rispettato e il versamento delle rate pattuite non si verifichi** (così, quasi testualmente, p. 6 della sentenza).

5. Tale apprezzabile conclusione cui giunge la Corte di Cassazione sembrerebbe tradursi, in termini pratici, nella conseguenza per cui i giudici di merito che si trovino a condannare per un reato tributario possano (o meglio, debbano, essendo tale confisca prevista come "obbligatoria") *adottare* la confisca del profitto accertato, ancorché oggetto di impegno a versare formalizzato con l'amministrazione finanziaria. Ma - poiché quella confisca adottata, cioè disposta nella sentenza, non ha efficacia in riferimento alla somma che il contribuente si è impegnato a versare - il giudice dovrebbe contestualmente esplicitare che quella misura ablatoria non produrrà effetti ("non opererà", appunto) per la parte oggetto di impegno. In sostanza, dunque, riprendendo anche terminologicamente quanto già affermato su *questa Rivista* (cfr., volendo, [S. Finocchiaro, L'impegno, cit.](#), cui si rinvia per una più distesa trattazione della tesi interpretativa), per la quota che il contribuente si è impegnato a pagare, **l'esecuzione della confisca adottata dal giudice in sede di condanna rimarrebbe "condizionalmente sospesa" fino all'eventuale inadempimento dell'impegno**. A quel punto, qualora l'accordo venga rispettato, la confisca non verrà mai eseguita; in caso invece di mancato versamento successivo alla condanna, esso potrà essere facilmente riscontrato dall'amministrazione finanziaria, la quale dovrebbe farne comunicazione al p.m., il quale - rilevato il verificarsi della condizione che fa venir meno la sospensione dell'esecutività della confisca - provvederà ad eseguire la misura; con possibilità, comunque, che l'interessato azioni un incidente *ex art. 666 c.p.p.*, provocando il contraddittorio innanzi al giudice dell'esecuzione. Soluzione interpretativa, questa, che - oltre ad essere del tutto coerente con la lettera della norma - pare in grado di garantire al meglio la concreta eseguibilità della confisca in caso di mancato versamento, facendo permanere gli effetti del sequestro anche dopo la sentenza di condanna, e rendendo altresì agile l'esecuzione della misura ablatoria da parte del p.m. sulla base del titolo esecutivo rappresentato dalla sentenza che ha disposto la confisca 'condizionata'.

[1] Cfr., ad es., 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*.

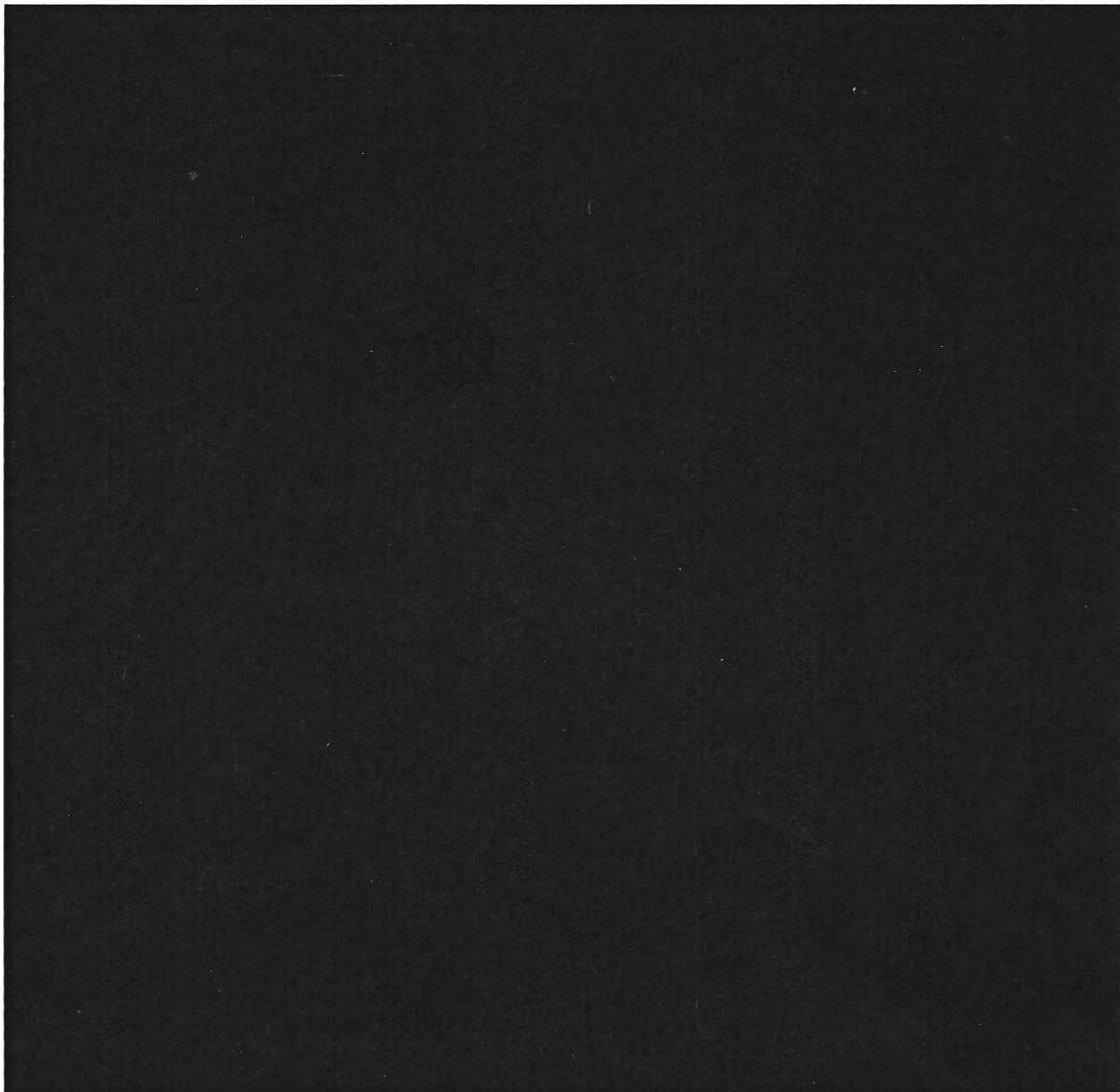
[2] In questo senso si esprime, condivisibilmente, la sentenza in commento (p. 5). D'altronde, fanno leva sull'importanza della serietà e della formalizzazione dell'impegno quasi tutti i commenti a prima lettura della riforma, alcuni dei quali sono consultabili nella colonna di destra.

5728/16 *messinero*



20

REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE



h

RITENUTO IN FATTO

1. O [redacted] ha proposto ricorso nei confronti dell'ordinanza del 14/07/15 con cui il Tribunale di Fermo, in parziale accoglimento di istanza di riesame, disponeva che il decreto di sequestro preventivo per equivalente emesso dal G.i.p. dello stesso Tribunale per il reato di cui all'art. 10 *bis* del d. lgs. n. 74 del 2000 in relazione al mancato versamento, quale legale rappresentante della [redacted] S.p.a., delle ritenute alla fonte e degli emolumenti per l'anno d'imposta 2013, venisse eseguito su beni del valore complessivo di euro 362.810,32 in

luogo degli originari euro 409.969,72 confermando per il resto l'impugnato decreto.

2. Lamenta con un unico motivo la violazione degli artt. 321 e 322 *ter* c.p.p., e 1, comma 143, l. n. 244 del 2007 alla luce della intervenuta rateizzazione del debito erariale. Deduce infatti, dopo avere premesso che la [redacted] S.p.a. ha provveduto al versamento delle prime due rate previste dal dilazionamento previsto dalla Agenzia delle Entrate, che il carattere sanzionatorio della confisca per equivalente comporta che col versamento dell'imposta evasa viene meno la funzione sanzionatoria della confisca di valore sì che una volta che vi sia stato pagamento del debito tributario anche nelle sole forme delle speciali procedure conciliative previste dall'ordinamento fiscale o dell'adesione all'accertamento così come previsto del resto, con riguardo a circostanza attenuante e pene accessorie, dall'art.13 del d.lgs. n. 74 del 2000, la confisca ed il sequestro non possono più operare (come deriverebbe del resto anche dalla necessità di tenere conto della possibilità di osservare in caso di reati tributari le disposizioni dell'art. 322 *ter* c.p. "solo ove applicabili"). Quanto poi alla rateizzazione del debito d'imposta, la stessa comporta la sostituzione del debito tributario originario con uno diverso, conseguendone un effetto novativo non dissimile da quello originato dall'accoglimento della domanda di condono, come anche statuito da Cass. civ., n. 16984 del 2012 e dal Consiglio di Stato in adunanza plenaria n. 15 del 05/06/2013, confermativa delle sentenze n. 15 n. 1633 del 22/03/2013 e n. 6084 del 18/11/2012.

Nella specie, dunque, stante l'avvenuta ammissione alla rateazione del debito erariale tra l'aprile ed il maggio del 2014, ovvero prima dell'emissione del decreto di sequestro preventivo, deve ritenersi che fossero insussistenti *ab origine* i presupposti della misura cautelare.

CONSIDERATO IN DIRITTO

3. Il ricorso è infondato.

E' incontroverso che, nella specie, a seguito dell'ammissione della [redacted] S.p.a. alla rateizzazione dell'importo dovuto per omesso versamento delle ritenute d'acconto, sia stato versato, a titolo di prime tre rate, una complessiva somma di euro 47.159,04 tanto che il Tribunale del riesame ha corrispondentemente ridotto l'importo assoggettato a sequestro sino alla somma di euro 362.810,32 pari alla differenza tra il debito originario e la somma versata con ciò facendo

corretta applicazione dei principi sul punto affermati in più occasioni da questa Corte.

Infatti, anche da ultimo, si è ribadito che solo l'integrale pagamento del debito tributario, in virtù della necessità di evitare la sostanziale duplicazione dello stesso, può condurre alla non operatività della confisca e, correlativamente, alla obliterazione del sequestro imposto a tal fine, essendo invece insufficiente la mera ammissione ad un piano rateale di pagamento o il parziale pagamento effettuato a tale ultimo titolo (cfr., tra le altre, Sez. 3, n. 5681 del 27/11/2013, Crocco, Rv. 258691).

Si è più precisamente sottolineato, a tale riguardo, che, in virtù del fatto che il profitto suscettibile di confisca corrisponde all'ammontare dell'imposta evasa, col pagamento viene meno qualsiasi indebito vantaggio da aggredire col provvedimento ablatorio, ovvero, in sostanza, la stessa ragione giustificatrice della confisca, da rinvenirsi proprio nella necessità di evitare che il conseguimento dell'indebito profitto del reato si consolidi in capo al reo; né dalla natura sanzionatoria della confisca per equivalente può discendere la conclusione che essa debba sempre e comunque trovare applicazione (nel caso di accertamento della responsabilità), anche quando l'indagato abbia provveduto a sanare il suo debito verso l'erario giacché con l'adempimento, sia pure tardivo, dell'obbligazione tributaria, viene meno quel profitto del reato che la misura ablatoria è destinata ad aggredire.

E' per tal ragione, pertanto, che il mantenimento del sequestro preventivo in vista della confisca, nonostante l'intervenuta sanatoria fiscale, darebbe luogo ad una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto col principio che l'espropriazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al profitto derivato (Sez. 3, n. 46726 del 12/07/2012, Lanzalone, Rv. 253851; Sez.6, 17.3.09 n. 26176, Sez. 23.11.2010 n. 45504).

Allo stesso tempo, però, come già precisato in inizio, proprio in virtù della necessaria corrispondenza tra pagamento del debito ed elisione del profitto, solo l'integrale pagamento può condurre alla inoperatività *in toto* della confisca per equivalente e, corrispondentemente, del sequestro ad essa finalizzato.

Di qui, dunque, da un lato, la legittimità dell'ordinanza impugnata che, come già detto, ha correttamente applicato i principi appena ricordati e, dall'altro, la infondatezza degli assunti difensivi volti nella sostanza a rimettere in discussione questi stessi principi sulla base di assunti tuttavia inconferenti rispetto alla *ratio* che ha condotto questa Corte ad una siffatta elaborazione.

Se, infatti, da un lato, la sottolineata natura di sanzione "accessoria" della confisca per equivalente non può condurre a conclusioni contrarie a quanto

appena ricordato ma è anzi, come detto, il presupposto logico da cui le pronunce di questa Corte hanno mosso in vista della necessità di evitare duplicazioni afflittive, dall'altro, la invocata "novazione" della obbligazione tributaria che, secondo la ricorrente, confortata da pronunce della giurisprudenza civile ed amministrativa, deriverebbe dall'ammissione al piano rateale non può che restare rilevante ai soli fini tributari. Infatti, è ben vero che si è affermato come l'ammissione alla rateizzazione, rimodulando la scadenza dei debiti e differendone l'esigibilità, dovrebbe implicare la sostituzione dell'originaria obbligazione a seguito dell'insorgenza di un nuovo rapporto obbligatorio secondo i canoni della novazione oggettiva di cui agli artt. 1230 e ss. c.c. (cfr. Consiglio di Stato in adunanza plenaria n. 15 del 05/06/2013; Consiglio di Stato, Sez. 4, n. 1633 del 22/03/2013; Consiglio di Stato, Sez. 5, n. 6084 del 18/11/2011); e tuttavia, come già affermato da questa Corte (cfr. Sez. 3, n. 32598 del 16/05/2014, P.G. contro Guercio, *non massimata*, sia pure in tema di contributi previdenziali), detta novazione non può certo comportare che le omissioni obiettivamente poste in essere dall'imputato vengano ad essere private di rilevanza penale, non potendo l'elemento oggettivo del reato, irreversibilmente perfezionatosi alle scadenze originariamente previste e non rispettate, venire meno per effetto di un provvedimento che, pur avendo effetto novativo sul piano civilistico, non può certo vanificare *ex tunc* il disvalore penale del fatto e, conseguentemente, la sanzione nella specie rappresentata dalla confisca per equivalente.

4. Né a conclusioni diverse rispetto agli approdi giurisprudenziali di questa Corte già ricordati potrebbe giungersi per effetto delle modifiche intervenute in punto di confisca per equivalente, ove ritenute suscettibili di applicazione anche ai sequestri già in essere, a seguito della recente introduzione del d. lgs. n. 158 del 2015, entrato in vigore il 22/09/2015.

Tale intervento normativo è stato caratterizzato sotto un primo, generale, profilo, reso necessario da una più coerente collocazione, dalla abrogazione della previsione dell'art. 1 comma 143, della l. 24/12/2007, n.244 e dalla sua pressoché integrale riproposizione all'interno del novellato art. 12 *bis* del d. lgs. n. 74 del 2000 secondo cui, infatti, al comma 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 dei beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto”.

Sotto un secondo profilo, poi, il legislatore del 2015 ha precisato, al comma 2 dell'art. 12 bis cit., che “la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro”, aggiungendosi, subito dopo, che “nel caso di versamento la confisca è sempre disposta”.

E' in particolare tale disposizione, proprio laddove la stessa appare contemplare la “non operatività” della confisca in caso di “impegno” a versare all'erario il debito d'imposta formatosi a seguito dell'evasione, che potrebbe far ritenere, a prima vista, non più sostenibile l'approdo giurisprudenziale rammentato in particolare, per quanto qui rilevante, in punto di sequestro; ma così, ad avviso del Collegio, non può ritenersi.

Un primo chiarimento si impone a proposito della nozione di “impegno” : la dizione, con tutta evidenza atecnica, utilizzata dalla norma, potrebbe suggerire come sufficiente ai fini dell'esclusione della confisca (nei termini di cui subito dopo si dirà) la mera esternazione unilaterale del proposito di adempiere al pagamento svincolata da ogni scadenza e da ogni obbligo formale nei confronti della controparte; ma una tale conclusione condurrebbe a far dipendere la operatività della sanzione, in contrasto con i criteri di logicità e ragionevolezza che devono sempre presiedere all'operazione interpretativa, e in maniera tale da condurre ad una sostanziale neutralizzazione generalizzata dell'istituto, da propositi unilaterali e per di più sforniti di ogni sanzione in caso di mancato rispetto dell'impegno assunto.

E' per tale motivo, dunque, che non può non privilegiarsi una possibile seconda opzione interpretativa, ovvero quella volta a circoscrivere l'area di applicabilità della previsione ai soli casi di un obbligo assunto in maniera formale e nei quali non potrebbe non rientrare l'ipotesi di specie di un accordo per il pagamento rateale del debito d'imposta intervenuto con l'Agenzia delle Entrate.

Ciò che, tuttavia, escluderebbe che, nella specie, si possa giungere, come invocato dalla ricorrente, all'obliterazione del sequestro operato riposa, a ben vedere, nel secondo aspetto della norma analizzata, laddove cioè la stessa ammette che la confisca “non operi”, così letteralmente recitando il testo, pur “in presenza di sequestro” : ora, escluso per evidenti ragioni discendenti dalla necessità di attribuzione di un senso logico alla norma, che il legislatore abbia inteso costruire una disposizione intrinsecamente contraddittoria, ammettendo da un lato il sequestro e tuttavia, dall'altro, negando la ragione dello stesso posto che la confisca in vista della quale il sequestro ex art. 321, comma 2, c.p.p. sarebbe disposto non potrebbe essere adottata, deve necessariamente

ritenersi che la locuzione "non opera" non significa affatto che la confisca, a fronte dell'accordo rateale intervenuto, non possa essere adottata ma che la stessa non divenga, più semplicemente, efficace con riguardo alla parte "coperta" da tale impegno salvo ad essere "disposta", come recita il comma 2 dell'art. 12 bis cit., allorquando l'impegno non venga rispettato e il versamento "promesso" non si verifichi; e proprio tale ultima previsione finale pare, anzi, dimostrare che la funzione del sequestro, pur a fronte di impegno a versare *in toto* la somma dovuta, sarebbe proprio quella di garantire l'efficacia della confisca una volta constatato l'eventuale inadempimento di quanto in precedenza promesso.

Da tutto ciò esposto, dunque, deriva che, anche in presenza di piano rateale di versamento, la confisca continua ad essere consentita per gli importi che non siano stati ancora corrisposti così continuando ad essere consentito anche il sequestro a detta confisca finalizzato.

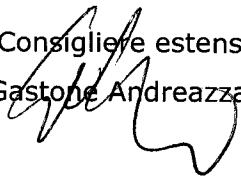
5. In definitiva, dunque, il ricorso, infondato, va rigettato con conseguente condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma il 14 gennaio 2016

Il Consigliere estensore
Gastone Andreatza



Il Presidente
Aldo Fiale

