

## Sequestro e confisca per reati tributari: presupposti e limiti alla luce della giurisprudenza

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e condirettore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

*Con riferimento ai reati tributari, il sequestro preventivo e la confisca per equivalente, anche alla luce del nuovo articolo 12-bis, D.Lgs. 74/2000, introdotto dal D.Lgs. 158/2015, trovano nuova linfa, impegnando la giurisprudenza, anche di legittimità, a delinearne presupposti e limiti.*

### Premessa

In materia penale tributaria, sempre maggiore rilievo viene posto dagli operatori del diritto non solo alle singole fattispecie di reato, ma anche alle problematiche strettamente attinenti i profili patrimoniali correlati alle ipotesi delittuose di volta in volta esaminate.

In particolare, grande importanza assumono le disposizioni in materia di sequestro e di confisca, anche alla luce della modifica legislativa apportata dal D.Lgs. 158/2015 al *corpus* normativo che ci occupa.

### Il sequestro quale misura cautelare reale

Il sequestro è previsto nel nostro codice di procedura penale in una duplice accezione: come mezzo di ricerca della prova (sequestro probatorio) e come misura cautelare reale (sequestro conservativo e sequestro preventivo).

Nel presente intervento, l'attenzione verrà focalizzata proprio in relazione a quest'ultimo aspetto, con specifico riferimento al sequestro preventivo, per poi passare ad analizzare le questioni inerenti la confisca, a esso legate.

Innanzitutto, cosa si intende per misura cautelare reale? Trattasi di un provvedimento che prevede la sostanziale indisponibilità di tutti i beni colpiti dall'applicazione della misura stessa. Le finalità sostanzialmente perseguite sono diverse a seconda della fattispecie scelta.

### Il sequestro conservativo e i suoi effetti

Il sequestro conservativo dei beni mobili o immobili dell'imputato (o delle somme o cose a lui dovute), a norma dell'articolo 316, c.p.p., viene chiesto dal P.M., in ogni stato e grado del processo di merito, qualora vi sia fondata ragione di ritenere che manchino o si disperdano le garanzie per il pagamento della pena pecuniaria, delle spese di procedimento e di ogni altra somma dovuta all'Erario dello Stato.

Questo nei limiti in cui la legge ne consenta il pignoramento, con rimando, pertanto, a quanto previsto dagli articoli 514, 515 e 516, c.p.c..

Il sequestro conservativo dei beni dell'imputato e del responsabile civile può essere richiesto anche su iniziativa della parte civile, ove si rinvenga fondata ragione di temere che manchino o si disperdano le garanzie delle obbligazioni civili derivanti dal reato.

La *ratio* sottesa alla misura in esame perviene dunque a tutelare ragioni "civili" e il provvedimento viene emesso con ordinanza dal giudice che procede, avverso il quale è possibile proporre istanza di riesame, anche nel merito, da parte di chiunque vi abbia interesse.

All'esecuzione del sequestro provvede l'ufficiale giudiziario, con osservanza delle norme previste dal codice di procedura civile, tuttavia è previsto che, in luogo del sequestro, l'imputato o il responsabile civile possano offrire idonea cauzione, che sia comunque idonea alla funzione di garanzia prevista.

Gli effetti della misura cautelare cessano quando la sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere non sia più soggetta a impugnazione.

Viceversa, quando diviene irrevocabile la sentenza di condanna al pagamento di una pena pecuniaria ovvero al risarcimento del danno in favore della parte civile, il sequestro conservativo si converte in pignoramento e, anche in questa ipotesi, vengono osservate le disposizioni del codice di rito civile per l'esecuzione forzata sui beni sequestrati.

### Il sequestro preventivo. Natura e caratteristiche

Il sequestro preventivo è disciplinato dagli articoli 321 e ss., c.p.p..

In questo caso, la misura viene disposta con decreto motivato da parte del giudice competente a pronunciarsi nel merito, su richiesta del P.M., quando vi è pericolo che la libera disponibilità di una cosa

# CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze dell'illecito stesso, ovvero agevolare la commissione di altri reati.

Non solo. È espressamente previsto, a mente del comma 2-bis, articolo 321, c.p.p., che il giudice possa disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca (di cui parleremo in seguito).

Avverso il provvedimento *de quo* è consentito il riesame, anche nel merito, su iniziativa dell'imputato, del suo difensore, della persona alla quale le cose sono state sequestrate e di chi avrebbe diritto alla loro restituzione.

In caso di sentenza di proscioglimento ovvero di non luogo a procedere, benché non definitiva, il giudice ordina la restituzione delle cose sequestrate all'avente diritto, nel caso in cui non debba disporre la confisca. Viceversa, in caso di sentenza di condanna, gli effetti della misura permangono quando sia stata disposta la confisca delle cose sequestrate.

## La confisca di cui all'articolo 240, c.p.

In via generale, la confisca è prevista dall'articolo 240, c.p., ai sensi del quale la stessa può essere ordinata dal giudice sulle cose che servono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono il prodotto o il profitto.

È altresì sempre ordinata la confisca delle cose che costituiscono il prezzo del reato.

## L'articolo 322-ter, c.p. e la confisca per equivalente

L'articolo 322-ter, comma 1, c.p. stabilisce che, in ordine ai delitti di cui agli articoli 314-320 (reati contro la P.A.), nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444, c.p.p., 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.

Da notare che le parole "o profitto" sono state introdotte solo a seguito della L. 190/2012, in quanto la formulazione originaria prevedeva la confisca per valore corrispondente al solo prezzo.

Viene dunque previsto che, qualora non siano rintracciati i beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato, si possa procedere alla confisca per equivalente per un valore corrispondente sui beni di cui il *reo* abbia la disponibilità.

## L'articolo 12-bis, D.Lgs. 74/2000

Ebbene, con specifico riferimento ai reati tributari, l'articolo 10, comma 1, D.Lgs. 158/2015 ha inserito nel D.Lgs. 74/2000 l'articolo 12-bis, secondo cui, con identica formulazione a quella dell'attuale articolo 322-ter, c.p.:

*"nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444, c.p.p. 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".*

Il secondo comma della norma in esame aggiunge altresì che la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.

La *ratio* di tale ultima disposizione è quella di far prevalere le pretese dell'Erario su quelle ablatorie statuali, in coerenza con la causa di non punibilità per estinzione del debito tributario ex articolo 13, D.Lgs. 74/2000.

Proprio sul secondo comma la giurisprudenza è stata chiamata a pronunciarsi in relazione alla natura dell'impegno al versamento in favore dell'Erario da parte del contribuente.

Appare evidente che tale "impegno" non possa concretizzarsi in una mera dichiarazione di volontà da parte del soggetto interessato, in quanto l'operatività della disposizione verrebbe a trovarsi subordinata a "meri propositi unilaterali".

Sul punto, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 5728/2016, ha precisato che la dizione utilizzata dalla norma:

*"potrebbe suggerire come sufficiente ai fini dell'esclusione della confisca 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 a 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".*

# CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

Pertanto, stabilisce la Suprema Corte nel richiamato provvedimento:

*“a seguito dell’entrata in vigore del nuovo articolo 12-bis, D.Lgs. 74/2000 deve 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 a essere “disposta”, come recita il comma 2, articolo 12-bis, allorquando l’impegno non venga rispettato e il versamento “promesso” non si verifichi. 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”.*

## L’istituto della confisca e la sua evoluzione

La confisca c.d. per equivalente per i reati tributari era stata già prevista dall’articolo 1, comma 143, L. 244/2007, ai cui sensi, nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11, D.Lgs. 74/2000, si dovevano osservare, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all’articolo 322-ter, c.p. (comma abrogato dall’articolo 14, comma 1, lettera b), D.Lgs. 158/2015).

Tale norma, di natura eminentemente sanzionatoria, aveva tuttavia la pecca di rimandare a una norma del codice penale che, nell’originaria formulazione, prevedeva solo il prezzo e non il profitto.

Inoltre, altro problema che si poneva era quello relativo all’operatività della confisca sul patrimonio delle persone giuridiche in conseguenza di violazioni tributarie commesse da suoi amministratori o rappresentanti legali.

## Applicazione della confisca per equivalente

*“La confisca per equivalente del profitto in materia di reati tributari ha natura sanzionatoria, posto che tramite la stessa si intende privare l’autore del reato di un qualunque beneficio economico derivante dall’attività criminosa; da ciò consegue che tale sanzione deve essere applicata in ogni caso, a prescindere dalla colpevolezza dell’autore dell’illecito e dalla gravità della condotta, e anche nell’ipotesi di applicazione della pena su richiesta pur laddove la confisca non abbia costituito oggetto di un accordo fra le parti”<sup>1</sup>.*

<sup>1</sup> Cfr. Cassazione, sentenza n. 43397/2015.

*“La confisca per equivalente può disporsi anche nel caso di patteggiamento della pena, a prescindere dall’accordo delle parti e anche nel caso in cui non sia stata preceduta da sequestro a essa funzionale. Nel reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, il profitto confiscabile va individuato nella riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio sul quale il fisco ha diritto di soddisfarsi e, quindi, nella somma di denaro la cui sottrazione all’Erario viene perseguita, a nulla rilevando se ciò avvenga con esito favorevole o meno, trattandosi di reato di pericolo”<sup>2</sup>.*

## La confisca e il profitto del reato

Con riferimento al profitto del reato, tale concetto è stato esteso a qualsiasi vantaggio economico derivante dalla condotta illecita, per giungere a includere, in tale accezione, anche il “risparmio di spesa o di imposta”.

In primis, la Suprema Corte, a SS.UU., ha chiarito che:

*“In tema di reati tributari, il profitto, confiscabile anche nella forma per equivalente, del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, di cui all’articolo 11, D.Lgs. 74/2000, è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell’accertamento del debito tributario”<sup>3</sup>.*

La Corte di legittimità ha ulteriormente precisato che:

*“Nel delitto di dichiarazione infedele commesso mediante indicazione di elementi passivi fittizi, il profitto, confiscabile anche nella forma per equivalente, ben può essere costituito dal risparmio di imposta assicurato per gli anni successivi per effetto della minor perdita rispetto a quella dichiarata, a condizione che sia fornita la prova di un effettivo beneficio fiscale mediante l’esposizione dei suddetti costi fittizi, relativo, dunque, a fattispecie di reato diversa da quella contestata”<sup>4</sup>.*

Come si deve procedere per il calcolo del risparmio economico, ossia per individuare concretamente il quantum? Ancora una volta risponde la Corte di Cassazione, secondo cui:

<sup>2</sup> Cfr. Cassazione, sentenza n. 4097/2016.

<sup>3</sup> Cfr. Cassazione, SS.UU., sentenza n. 18374/2013.

<sup>4</sup> Cfr. Cassazione, sentenza 44644/2015.

# CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

*“In merito ai reati tributari, il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente deve essere riferito all’ammontare dell’imposta evasa, costituente un indubbio vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita e, in quanto tale, riconducibile alla nozione di profitto del reato, rappresentato dal risparmio economico conseguente alla sottrazione degli importi evasi allo loro destinazione fiscale, di cui certamente beneficia il reo. Ai fini della quantificazione di siffatto risparmio, occorre tenere conto anche del mancato pagamento degli interessi e delle sanzioni dovute in seguito all’accertamento del debito tributario<sup>5</sup>”.*

## La confisca e il patrimonio delle persone giuridiche

Secondo la Corte di Cassazione:

*“È applicabile il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente sui beni del patrimonio sociale per il reato di occultamento e distrazione di documenti contabili addebitato al legale rappresentante della società; ciò in quanto le conseguenze patrimoniali ricadono sulla società a favore della quale la persona fisica ha agito, salvo che si dimostri che vi è stata una rottura del rapporto organico. A tal fine non è necessario che l’ente sia responsabile ai sensi del D.Lgs. 231/2001<sup>6</sup>”.*

Altra parte della giurisprudenza, invece, non considerava ammissibile il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente dei beni appartenenti alla persona giuridica per violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della società, salvo nel caso in cui si trattasse di “società schermo”<sup>7</sup>.

Con la sentenza n. 10561/2014, la Corte di Cassazione, SS.U., ha chiarito la questione e ha dato vita a una serie di massime applicabili nel caso in esame. Innanzitutto, la Corte di legittimità ha statuito che:

*“È legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto rimasto nella disponibilità di una persona giuridica, derivante dal reato tributario commesso dal suo legale rappresentante, non potendo considerarsi l’ente una persona estranea al detto reato”.*

<sup>5</sup> Cfr. Cassazione, sentenza n. 4567/2015.

<sup>6</sup> Cfr. Cassazione, sentenza n. 28731/2011.

<sup>7</sup> Cfr. Cassazione, sentenza n. 1256/2013.

È dunque consentito:

*“nei confronti di una persona giuridica il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto (o beni direttamente riconducibili al profitto) sia nella disponibilità di tale persona giuridica”.*

Viene spiegato, infatti, che:

*“la confisca del profitto di reato è possibile anche nei confronti di una persona giuridica per i reati commessi dal legale rappresentante o da altro organo della persona giuridica, quando il profitto sia rimasto nella disponibilità della stessa. Si deve invece ritenere che non sia possibile la confisca per equivalente di beni della persona giuridica per reati tributari commessi da suoi organi, salva l’ipotesi in cui la persona giuridica stessa sia in concreto priva di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso cui l’amministratore agisca come effettivo titolare, come affermato in numerose pronunzie. In una simile ipotesi, infatti, la trasmigrazione del profitto del reato in capo all’ente non si attegga alla stregua di trasferimento effettivo di valori, ma quale espediente fraudolento non dissimile dalla figura della interposizione fittizia; con la conseguenza che il denaro o il valore trasferito devono ritenersi ancora pertinenti, sul piano sostanziale, alla disponibilità del soggetto che ha commesso il reato, in «apparente» vantaggio dell’ente ma, nella sostanza, a favore proprio”.*

Inoltre, sempre a mente della citata pronuncia, non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti degli organi della persona giuridica per reati tributari da costoro commessi, quando sia possibile il sequestro finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa in capo a costoro o a persona (compresa quella giuridica) non estranea al reato.

## La confisca e i reati plurisoggettivi

Un problema che si pone, in ambito di confisca, riguarda l’applicabilità della stessa qualora si verificino illeciti penali c.d. “plurisoggettivi”.

Secondo quanto stabilito dalla Suprema Corte in un

# CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

caso attinente il delitto di associazione a delinquere finalizzata alla commissione di reati tributari:

*“la confisca di valore può interessare indifferente-mente ciascuno dei concorrenti anche per l’intera entità del profitto accertato, ma l’espropriazione non può eccedere nel “quantum” né l’ammontare del profitto complessivo, né in caso di imputato cui non sono attribuibili tutti i reati accertati - il profitto corrispondente ai reati specificamente attribuiti al soggetto attinto dal provvedimento ablatorio<sup>8</sup>”.*

Piccola riflessione. Ai sensi dell’articolo 9, D.Lgs. 74/2000, l’emittente di fatture per operazioni inesistenti non concorre nel reato di dichiarazione fraudolenta ex articolo 2, D.Lgs. 74/2000 e, specularmente, chi si avvale di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti non concorre nel reato di emissione degli stessi di cui all’articolo 8, D.Lgs. 74/2000.

Con specifico riferimento a tale ipotesi, la Corte di Cassazione ha affermato che:

*“la confisca per equivalente del profitto del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti non può essere disposta sui beni dell’emittente per il valore corrispondente al profitto conseguito dall’utilizzatore delle fatture medesime, poiché il regime derogatorio previsto dall’articolo 9, D.Lgs.*

<sup>8</sup> Cfr. Cassazione, sentenza n. 27072/2015.

*74/2000 - escludendo la configurabilità del concorso reciproco tra chi emette le fatture per operazioni inesistenti e chi se ne avvale - impedisce l’applicazione in questo caso del principio solidaristico, valido nei soli casi di illecito plurisoggettivo<sup>9</sup>”.*

## La confisca e la prescrizione del reato

Cosa accade nell’ipotesi in cui il reato per cui si procede venga dichiarato estinto per prescrizione?

Merita preliminarmente segnalare la sentenza n. 31957/2013 della Suprema Corte, secondo cui:

*“l’estinzione del reato non preclude la confisca delle cose che ne costituiscono il prezzo, nei casi in cui abbia avuto comunque luogo un accertamento incidentale, equivalente rispetto all’accertamento definitivo del reato, della responsabilità e del nesso pertinenziale tra oggetto della confisca e reato”.*

La sentenza n. 712/2014 pronunciata dal Tribunale di Bergamo si conforma a tale principio, statuendo che l’estinzione del reato per intervenuta prescrizione non preclude la confisca qualora “vi sia stato comunque un accertamento incidentale della responsabilità dell’imputato e del nesso pertinenziale tra oggetto del reato e confisca”.

<sup>9</sup> Cfr. Cassazione, sentenza n. 15458/2016.