

QUESTIONI APERTE

I riflessi tributari della confisca dell'illecito provento di GIANFRANCO NAPOLITANO

1. *Premessa.* La confisca interseca altre discipline del nostro ordinamento, in particolare quella tributaria, con cui, in talune e specifiche ipotesi, esso palesemente confligge, in ragione di un complesso e disorganico quadro normativo, laddove i saperi specialistici propri dei circuiti economico-finanziari non risultano sapientemente ed adeguatamente coniugati con le proposizioni più generali in tema di contrasto dell'accumulazione illecita dei capitali, e, con essa, di qualsiasi vantaggio -materialmente apprezzabile- generato da un crimine di cui il nostro sistema punitivo non può tollerare permanga la disponibilità in capo al soggetto penalmente responsabile.

Allo stato, infatti, la confisca (in particolare se nella sua funzione vicaria "di valore"), pone, in relazione agli effetti provocati dalla sua adozione, delle problematiche non agevolmente risolubili sotto il profilo tributario -produttive, se non assolute, di sicuri effetti incostituzionali- ove l'illecito provento (o la sua trasformazione) ⁽¹⁾ abbia causa in un crimine di impresa e abbia formato oggetto, unitamente o meno ai costi sostenuti ⁽²⁾ per la sua commissione, di regio-

⁽¹⁾ «Assoggettabile a confisca e, quindi, a sequestro, non [è] soltanto il profitto immediato del reato, ma anche quello mediato»; con la conseguenza che non possono dirsi di ostacolo alla confisca "diretta" «le trasformazioni o modifiche che il prodotto del reato abbia subito, cosicché ove le cose da sequestrare siano per loro natura fungibili - originariamente o a seguito di trasformazione- l'eventuale commistione fra cose lecite e cose illecite, appartenenti allo stesso genere, costituisce una forma di trasformazione dell'originario prodotto del reato di cose comunque separabili con operazioni di peso, misurazione o numerazione». Cass., Sez. VI, 14 aprile 1993, Ciarletta, in *Mass. Uff.*, 195683; Id., Sez. VI, 21 ottobre 1994, Giacalone, in *Cass. Pen.*, 1996, 2315, nel senso che «non soltanto quei "beni che l'autore del reato apprende alla sua disponibilità per effetto diretto ed immediato dall'illecito, ma altresì... ogni altra utilità che lo stesso realizza come conseguenza anche indiretta o mediata della sua attività criminosa». Sul rapporto tra reato e oggetto della confisca v. ALESSANDRI, *Confisca nel diritto penale*, in *Dig. disc. pen.*, III, Torino, 1989, 51.

⁽²⁾ Comm. Trib. Terni ha sollevato q.l.c. dell'art. 14, co. 4-bis, Legge n. 537 del 1993 per contrasto con gli artt. 3, 27 e 53 Cost..

lare rilevazione contabile, sì da influire, in uno specifico periodo di imposta, nella determinazione della base imponibile del destinatario del provvedimento ablatorio originando dei tributi da questi versati, poi, all'erario nei termini e modalità di legge.

E' del tutto palese, dunque, che ove in tale peculiare -non dislarga-bile, ma di certo non insolita- fattispecie, nel quantificare l'entità del provento oggetto di confisca ⁽³⁾, non si considerino (in specie nei casi di *ablatio* "per equivalente") le imposte dallo stesso prodotte e dal destinatario di tale misura liquidate all'erario, si profili, all'evidenza, un insanabile contrasto con i valori obiettivati nel nostro ordinamento che postulano l'eguaglianza tra cittadini e la sussistenza, ai fini dell'operatività di qualsivoglia pretesa erariale, dell'imprescindibile presupposto impositivo della "disponibilità", da parte del reo, dei beni e/o del reddito che di detta pretesa ne costituiscono la fonte, che, se successivamente obliterato (così come nell'ipotesi di *adprehensio* penale) ⁽⁴⁾ darebbe luogo, di conseguenza, ad un prelievo iniquo incompatibile con i principi costituzionali ove di questo il sistema legislativo non ne preveda la restituzione al soggetto inciso dalla misura.

Il dato che le superiori riflessioni mettono in chiaro è, infatti, che il sostanzarsi di un doppio prelievo statutale (dapprima fiscale e poi sanzionatorio) -almeno per la parte del provento, oggetto di abla-

⁽³⁾ Sull'ingiusto profitto da reato, possibile oggetto di confisca, Cass., Sez. Un., 27 marzo 2008, Fisia italmobiliari S.p.a., in *Fisco on line*, 2008: «il profitto del reato...è costituito dal vantaggio economico di diretta e immediata derivazione causale dal reato ed è concretamente determinato al netto dell'effettiva utilità eventualmente conseguita dal danneggiato, nell'ambito del rapporto sinallagmatico con l'ente» cosicché deve farsi riferimento al «complesso dei vantaggi economici tratti dall'illecito e a questo strettamente pertinenti, dovendosi escludere, per dare concreto significato operativo a tale nozione, l'utilizzazione di parametri valutativi di tipo aziendalistico».

⁽⁴⁾ Il presupposto dell'imposta è rappresentato dal possesso dei redditi classificabili nelle categorie previste dall'art. 14, co. 4, Legge n. 537 del 1993, anche provenienti da attività illecite, «sempre che il possesso non venga meno per provvedimenti di carattere ablatorio (sequestro o confisca)»: Cass., Sez. III, 6 maggio 1997, Scicolone e G.S., in *Rass. Trib.*, 1998, 291, nota di MIDEI.

QUESTIONI APERTE

zione, equivalente ai tributi ad esso correlati corrisposti al fisco- produca come ineludibili conseguenze vuoi una manifesta violazione dell'eguaglianza sostanziale- per la palese disparità di trattamento che verrebbe a configurarsi tra coloro che, penalmente responsabili, siano destinatari di un provvedimento di confisca relativo ad un illecito provento assoggettato a tassazione (falcidiato, dunque, nella sua effettiva risultanza di «*vantaggio economico di diretta e immediata derivazione causale dal reato*») ⁽⁵⁾ e coloro che, versando nella medesima situazione di fatto e di diritto, siano soggetti passivi dell'*ablatio* di un provento che, al contrario, non ha mai costituito presupposto impositivo o, comunque, mai prodotto tributi, o, se prodotti, mai corrisposti all'erario- vuoi un'altrettanta palese violazione del principio della "capacità contributiva" che, manifestamente, se pur *a posteriori*, verrebbe ad essere obliterata dalla espugnazione di quell'ingiusto provento che -avendo concorso a formare il reddito imponibile sottoposto a prelievo fiscale del contribuente/soggetto passivo della confisca- di detta "capacità contributiva" ne aveva determinato la sussistenza.

Viene, così dunque, a prospettarsi uno scenario di manifesta illegittimità costituzionale della confisca avente ad oggetto un illecito provento fonte di imposte liquidate all'erario, ove di queste non se ne consenta il rimborso per intervenuta caducazione del titolo giustificativo, o ove di esse il giudice ⁽⁶⁾, in una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale quadro normativo, non ne tenga conto nella determinazione del *quantum* espugnabile.

Su tali aspetti -dagli indubbi riflessi sul piano delle garanzie costituzionali- hanno, comunque, avuto modo di cimentarsi sia il legislatore che la giurisprudenza di legittimità le cui risposte, in specie se congiuntamente lette, non consentono, tuttavia, di ritenere esaurita la *quaestio iuris* in scrutinio e, conseguentemente, di reputare adeguatamente ed esaustivamente disciplinato il complesso *thema* delle interrelazioni tributarie della confisca, e del sequestro che la

⁽⁵⁾ Cass., Sez. Un., 27 marzo 2008, Fisia italmobiliari S.p.a., cit.

⁽⁶⁾ V. MAUGERI, *Le sanzioni patrimoniali come moderno strumento di lotta contro il crimine organizzato*, Milano, 2001, 19.

precede, in ragione dell'essere state del tutto ignorate, sia dall'ordinamento vigente sia dal diritto vivente, alcune delle possibili e differenti fattispecie astrattamente configurabili (in particolare nell'eventualità di confisca "per equivalente") che, al contrario, frequentemente ricorrono nella concreta realtà operativa.

2. *L'intervento normativo.* Il *conditor iuris*, infatti, interpretando in via autentica ⁽⁷⁾ -attraverso il co. 4 dell'art. 14 Legge n. 537 del 1993 ⁽⁸⁾- gli artt. 1 e 6 T.U.I.R. ⁽⁹⁾, ha disposto che i proventi derivanti, tra l'altro, da attività qualificabili come illecito penale, rilevino nella formazione della base imponibile ai fini della tassazione solo «*se non già sottoposti a sequestro o confisca penale*» e, dunque, esclusivamente nella specifica e non estensibile ipotesi -come, peraltro, sulla base del tenore letterale della norma, ha avuto modo di precisare e confermare la Corte Regolatrice ⁽¹⁰⁾- in cui «*il provvedimento ablativo*

⁽⁷⁾ Cass., Sez. V, 6 marzo 2003, Min. fin. c. D.P., in *Mass. Giur. It.*, 2003; Id., Sez. V, 10 giugno 2002, Borghi c. Min. econ. e fin., in *Dir. e Prat. Trib.*, 2005, 265; Id., Sez. V, 23 febbraio 2000, Min. fin. c. Megliolia, in *Mass. Giur. It.*, 2000; Id., Sez. I, 13 dicembre 1996, Min. fin. c. Bassi, *ivi*; *contra* CORSO, *E' veramente retroattiva la tassazione dei proventi illeciti?*, in *Corr. Trib.*, 1994.

⁽⁸⁾ «4. Nelle categorie di reddito di cui all'art.6, co. 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria».

⁽⁹⁾ D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ("Approvazione del T.U.I.R."), modificato dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, approvato in attuazione Legge 7 aprile 2003, n. 80, recante "Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale".

⁽¹⁰⁾ Cass., Sez. V, 10 maggio 2005, C.F. c. Min. econ. e fin., in *Guida Dir.*, 2006, Dossier/10, 22: «In tema di imposte sui redditi e con riguardo alla tassazione dei proventi derivanti da attività illecite, ai sensi dell'art. 14, co. 4, Legge n. 537 del 1993 -che ha natura di interpretazione autentica della normativa contenuta nel D.P.R. n. 917 del 1986- affinché operi la causa di esclusione dell'imponibilità costituita dalla circostanza che i detti proventi risultino «già sottoposti a sequestro o confisca penale», occorre che il provvedimento ablativo sia intervenuto entro lo stesso periodo di imposta nel quale il provento sia maturato, risultando tale lettura della norma indotta dal principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., onde evitare ingiustificate disparità di trattamento tra i

QUESTIONI APERTE

rio sia intervenuto entro lo stesso periodo di imposta nel quale il provento sia maturato», così disciplinando, all'evidenza, unicamente il caso in cui il sequestro o la confisca siano adottati nel medesimo periodo d'imposta in cui si è manifestato l'illecito provento tassabile, così lasciando non specificatamente normata l'ipotesi, ordinariamente più ricorrente, in cui, al contrario, dette misure vengano a sostanzarsi in un *punctum temporis* successivo all'esercizio fiscale in cui tal provento è stato assoggettato a prelievo erariale. Il che, ovviamente, vista la solarità e la rilevanza di simile problematica -non potendosi in alcun modo ritenere essere irragionevole frutto di una precisa scelta legislativa escludere da imposizione i proventi maturatisi nel medesimo periodo d'imposta in cui viene adottata una cautela o un'ablazione e, al contrario, comprendere tra le categorie dei redditi tassabili gli stessi illeciti proventi solo perché maturatisi in esercizi solari antecedenti all'adozione di tali misure- non può che far pensare che all'epoca (1993) a cui risale la dianzi citata disposizione il legislatore ritenesse di non avere innanzi a sé, per conciliare gli effetti di confisca e sequestro sul piano tributario con il principio costituzionale della "capacità contributiva", altre possibili soluzioni normative.

E' da osservare, infatti -e questa pare essere la *ratio* ispiratrice dell'art. 14, co. 4, Legge n. 537 del 1993- che, per un verso, il *conditor iuris* giammai avrebbe potuto normare l'ipotesi (poiché logicamente neppure astrattamente configurabile) dell'esclusione dall'imposizione di un illecito provento sequestrato o confiscato ancor prima che esso venisse ad esistenza nel mondo fenomenico,

perceptor di proventi illeciti e i possessori di redditi leciti per i quali -secondo i principi generali del sistema tributario- i redditi medesimi sono esclusi da imposizione solo se perduti nello stesso periodo di imposta nel quale risultano prodotti»; Id. Sez. V, 13 maggio 2003, Min. fin. c. Palladino, in Mass. Giur. It., 2003: «In tema di imposte sui redditi e con riguardo alla tassazione dei proventi derivanti da attività illecite, ai sensi dell'art. 14, co. 4, Legge n. 537 del 1993... e, dall'altro, è imposta dal principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost., in quanto evita ingiustificate disparità di trattamento tra i perceptor di proventi illeciti ed i possessori di redditi leciti, per i quali -secondo i principi generali del sistema tributario- i redditi medesimi sono esclusi da imposizione solo se perduti nello stesso periodo d'imposta considerato».

si da rilevare come componente tributariamente rilevante, e, per altro verso, normare l'ipotesi in cui detto provento fosse già stato materia di imposizione fiscale in un periodo d'imposta precedente a quello della cautela o dell'ablazione, nella duplice considerazione che di tanto ne avrebbe potuto o dovuto tenere conto il giudice nel determinarne l'entità -quale «*vantaggio economico di diretta e immediata derivazione causale dal reato*»⁽¹¹⁾, palesemente riconducibile al valore del provento frutto del crimine al netto delle imposte dallo stesso generate e versate all'erario- e che, comunque, vi fossero nel nostro ordinamento tributario -se pur non espressamente, né specificatamente, a tali ipotesi riferibili- rimedi di carattere generale sufficienti a prestare tutela agli interessi costituzionalmente presidiati del contribuente ove -come nel caso del sopraggiungere di un provvedimento espropriativo- fosse venuto a caducarsi il presupposto impositivo⁽¹²⁾ che aveva rappresentato la causa generatrice delle imposte versate all'erario.

All'apparenza, dunque, un epilogo normativo del tutto armonico⁽¹³⁾ con i principi del nostro ordinamento che si rivela, al contrario, nella sostanza -qualora se ne approfondiscano, scandagliandone, i riflessi sul piano pratico- non solo inappagante ma produttivo di riflessi incostituzionali sia ove si verta in ipotesi di confisca "di valore" sia ove il sequestro preventivo venga, per qualsivoglia motivo, a caducarsi, e l'illecito provento che ne ha costituito l'oggetto sia restituito al contribuente/destinatario di tale misura.

Se, per un verso, può solo sommessamente stigmatizzarsi, se non comprendersi, la circostanza che il legislatore non abbia provveduto a modificare la disposizione di cui si tratta, o comunque ad integrare il quadro normativo della materia, a seguito dell'introduzione nel sistema penale della confisca "di valore" -trascurandone il suo differente impatto, rispetto alla "diretta", sul piano tributario, in ispecie ove si legga tale istituto alla luce dell'

(11) Cass., Sez. Un., 27 marzo 2008, Fisia italmimpianti S.p.a, cit.

(12) Cass., Sez. III, 6 maggio 1997, Scicolone e G.S., cit.

(13) Cass., Sez. V, 10 maggio 2005, C.F. c. Min. econ. e fin., cit.

QUESTIONI APERTE

esegesi applicativa datane dalla giurisprudenza di legittimità- per altro verso non appare, invece, giustificabile che egli abbia considerato equivalenti gli effetti fiscali di sequestro e confisca, escludendo da imposizione il provento che, nel medesimo periodo d'imposta, di tal sequestro o confisca abbia rappresentato materia, ponendo così sullo stesso piano dette misure solo in ragione dei pari e speculari presupposti giuridici di natura penale, del tutto differenti, invece, sotto il profilo erariale, in ragione della provvisorietà e reversibilità dell'una (il sequestro) e della definitività (ove intervenuta) della seconda (la confisca).

Di tal modo viene, dunque, ad essere del tutto ignorata l'ipotesi - astrattamente configurabile- che un illecito provento, oggetto di sequestro nello stesso esercizio fiscale in cui esso avrebbe dovuto concorrere a formare la base imponibile del suo destinatario, venga poi a questi restituito dall'autorità giudiziaria in un periodo d'imposta successivo, con il paradossale esito che il suo valente, dapprima escluso da prelievo erariale per il disposto dell'art. 14, co. 4, Legge n. 537 del 1993, non possa più rilevare fiscalmente e, dunque, essere sottoposto a tassazione in quanto in alcun modo assimilabile ad una "sopravvenienza attiva" o, comunque, ad altra categoria di reddito ⁽¹⁴⁾ (proventi straordinari) di cui il nostro or-

(14) Pare arduo ricondurre in una delle categorie fiscalmente rilevanti, previste dal nostro ordinamento tributario, le somme (*id est*: gli illeciti proventi) tornate nella disponibilità del contribuente a seguito dell'obliterazione di un sequestro avvenuta in un periodo d'imposta successivo a quello in cui siffatte somme avrebbero prodotto redditi tassabili, esclusi, poi, da imposizione erariale solo in ragione della previsione di cui all'art. 14, co. 4, Legge n. 537 del 1993.

Invero né le "sopravvenienze attive" di cui all'art. 88 (a) T.U.I.R., che di queste disciplina operatività e natura, né il più generico e onnicomprensivo termine di natura tributaria di "proventi straordinari" (b) pare possano addirsi alla fattispecie di cui è scrutinio; in tale ipotesi opera, infatti, una specifica causa di esclusione dall'imponibilità di somme dalla certa imputazione temporale -regolarmente e correttamente rilevate dal contribuente nel periodo di imposta interessato dalla misura cautelare- all'evidenza ben differente dalle ipotesi riconducibili nelle nozioni di "sopravvenienze attive" e "proventi straordinari" che, al contrario, ricorrono solo quando di tali somme non poteva procedersi a rilevazione contabile -e, dunque, alla conseguente e correlata tassazione- in quanto riferite o rife-

dinamento ne preveda l'imponibilità, con il perverso effetto di generare, nel contempo, una duplice lesione dei diritti garantiti dalla nostra Carta: il vanificarsi di una pretesa erariale su somme espressione di una capacità contributiva ricostituitasi a seguito del caducarsi del sequestro e una disparità di trattamento di chi versi in questa situazione rispetto a colui che, invece, per tale provento ha regolarmente versato le correlate imposte all'erario.

3. *L'intervento del giudice di legittimità.* Sulla scia della traiettoria ermeneutica tracciata dal legislatore con la innanzi citata disposizione -del doversi escludere dalle componenti aventi carattere redditualmente rilevante gli illeciti proventi se già sottoposti a sequestro o confisca nello stesso esercizio fiscale- se pur con i possibili alternativi scenari che essa propone per le ipotesi di cautela ed ablazione ivi non regolamentate (l'espugnazione del provento "al netto" delle imposte ad esso correlate e liquidate all'erario o, al contrario, "al lordo" con il contestuale insorgere del diritto al loro rimborso), il giudice di legittimità ⁽¹⁵⁾ -al fine di evitare che alcuno potesse mai ritenere essersi, con tale norma, esaurito il sistema e insensatamente valere, dunque, l'esclusione dall'imponibilità degli illeciti proventi solo ove manifestatisi nello stesso periodo d'imposta del loro sequestro o confisca- ha ritenuto affermare il principio di diritto che il «*sopraggiungere della confisca dopo la tassazione non può comportare un doppio prelievo, con ingiusto arricchimento della amministrazione*». Approdo cui è pervenuta la Corte Regolatrice, ineludibile ed obbligata conclusione, oltre che criterio ermeneutico che deve

ribili ad eventi, non previsti né prevedibili, manifestatisi nel mondo fenomenico in un esercizio tributario successivo a quello in cui avrebbero dovuto o potuto rilevare come ricavi di competenza, assumendo così solo in quel preciso *punctum temporis* quei caratteri di "certezza" e "determinabilità", necessari ed indefettibili presupposti per poter esse considerarsi come componenti positivi di reddito e, quindi, fonte della capacità contributiva cui deve essere commisurato il prelievo fiscale.

(15) Cass., Sez. I, 19 aprile 1995, Min. fin. c. Rodighiero, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1997, II, 760 con nota di SUCCIO.

QUESTIONI APERTE

indirizzare l'interprete nella lettura delle norme del nostro ordinamento, da cui ragionevolmente non è possibile discostarsi - come pur tuttavia accaduto in un successivo ma isolato pronunciamento dello stesso giudice di legittimità ⁽¹⁶⁾- ove si vogliano rispettare i parametri di legittimità costituzionale con cui qualsivoglia altra soluzione mal si concilierebbe, ponendosi anzi con essi in

⁽¹⁶⁾ Cass., Sez. V, 10 maggio 2005, C.F. c. Min. econ. e fin., cit., ha ritenuto sussistere la debenza di un tributo avente causa generatrice in un illecito provento ove questo si sia prodotto in un periodo d'imposta antecedente a quello della sua ablazione. Correlativamente la S.C. propone una sistemazione interpretativa all'evidenza non convincente, incompatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva e della correttezza dell'azione amministrativa. Appare davvero difficile comprendere come un illecito provento possa ritenersi fiscalmente irrilevante e, quindi, esente da tassazione, se sequestrato o confiscato nello stesso periodo d'imposta della sua imputazione contabile e come, al contrario, stando a tale statuizione, questo abbia natura reddituale, sì da sostanziare la debenza di un tributo, solo perché prodottosi in un esercizio solare antecedente a quello in cui è intervenuto il provvedimento ablatorio. Da qui l'ineludibile conseguenza -quale paradossale esito dell'approdo giurisprudenziale in scrutinio, palesemente confliggente con i principi affermati da Cass., Sez. I, 19 aprile 1995, Min. fin. c. Rodighiero, cit.- che ove il contribuente abbia versato all'erario le imposte correlate ad un illecito provento, poi espugnato, di queste potrà richiederne -come di seguito nel testo meglio si espliciterà- la restituzione ed ove, al contrario, dette imposte non abbia versato sia, comunque ed egualmente, tenuto a liquidare le stesse nonostante l'ablazione della loro causa (l'illecito provento) abbia di fatto obliterato *ex tunc* il presupposto impositivo. L'ipotesi di specie è, così, in grado di proporre un significativo esempio di erronea ricostruzione del sistema tale da comprovare l'equivoco interpretativo in cui la sentenza stessa si è imbattuta stante l'assoluta insensatezza dell'opzione, ivi prescelta, di escludere che un illecito provento -una volta confiscato- non possa più rappresentare fonte di tributi, che evoca -come conseguenza- la correlata e speculare ipotesi del doversi, dunque, escludere che, ove siffatti tributi, al contrario, risultassero liquidati, degli stessi debba provvedersi alla restituzione al contribuente destinatario dell'*adprehensio*. Infatti un sistema legislativo, quale pare essere quello prefigurato nella decisione in scrutinio -volto a ritenere sussistere la debenza di un tributo avente causa genetica in un provento confiscato o volto a negare, ove tale tributo sia stato liquidato, il suo rimborso- darebbe luogo di conseguenza, sia in un caso che nell'altro, ad un prelievo erariale iniquo, incompatibile con i principi costituzionali, in quanto riferito a somme non più espressione di capacità contributiva.

aperto contrasto.

Principio, dunque, e chiave di volta del sistema, racchiuso nella parte *costruens* di tale pregevole statuizione, il cui corollario propone un'alternativa ineludibile: o delle imposte, aventi fonte in un illecito provento, liquidate all'erario dal destinatario del provvedimento ablatorio, deve riconoscersene il rimborso o il giudice di esse deve tenerne conto nel determinare entità e materia dell'espugnazione penale. *Tertium non datur*.

È la prima, di tali alternative opzioni, quella prescelta come soluzione dal giudice di legittimità ⁽¹⁷⁾ che, interessato della specifica *quaestio* unicamente sotto il profilo civilistico-tributario -non potendo peraltro, secondo ragione, prefigurarsi l'altra possibile tesi esegetica vertendosi, nel caso da egli scrutinato, in ipotesi di un'ablazione già eseguita di cui, dunque, occorreva rimediare gli effetti prodotti sul piano tributario- ha ritenuto, così implicitamente richiamando, in assenza di una specifica disposizione, le altre di carattere generale presenti nell'ordinamento tributario, che naturale e inevitabile conseguenza del principio affermato, di non potersi sottoporre a "doppio prelievo" un illecito provento, fosse che il sopraggiungere della confisca di quanto assoggettato a tassazione costituisse evento atto a travolgere, per intervenuta manifesta caducazione del titolo giustificativo, un rapporto tributario già esaurito; il che *-relatio* correttamente evocabile, peraltro autorevolmente ed *expressis verbis* suggellata da tal giudice- genera in capo al contribuente il diritto alla ripetizione delle somme indebitamente versate a titolo di imposta, di cui tal profitto ne ha rappresentato la fonte.

Diritto alla ripetizione -che se pur non espressamente, e determinatamente, riferito alle ipotesi di confisca penale di cui è scrutinio- può, tuttavia, ritenersi albergare nella più generica ed onnicomprensiva disposizione tributaria contenuta nell'art. 21 D.lgs n. 546

(17) Cass., Sez. I, 19 aprile 1995, Min. fin. c. Rodighiero, cit.

QUESTIONI APERTE

del 1992 ⁽¹⁸⁾ che -ponendosi, all'evidenza, la finalità di scongiurare che un sistema legislativo volto a negare il diritto al rimborso dia, di conseguenza, luogo ad un prelievo iniquo e, quindi, incompatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva e della correttezza dell'azione amministrativa- implicitamente ma inequivocamente, nella parte conclusiva del suo secondo comma, riconosce sussistere il diritto del contribuente a richiedere, in assenza di previsioni normative specifiche, la restituzione delle imposte versate ove venga a infirmarsi il presupposto impositivo che di queste ne ha costituito la causa ⁽¹⁹⁾. E che la confisca caduchi detto presupposto impositivo è manifesto ed incontrovertibile esito, cui, in un chiaro approdo esegetico, ha apposto il suo sigillo la Corte di

⁽¹⁸⁾ Così l'art. 21 ("*Termine per la proposizione del ricorso*") D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che, quale norma di chiusura, operante in assenza di altre disposizioni, disciplina -fissando l'arco temporale entro il quale può essere esercitato- il diritto del contribuente alla restituzione di quanto risulti che egli -sia per vizi originari che sopravvenuti- abbia indebitamente versato all'erario.

¹⁹ Il rifiuto espresso o tacito dell'Amministrazione finanziaria, riferito ad una domanda avanzata dal contribuente tesa ad ottenere la restituzione di imposte indebitamente versate (come nell'ipotesi in cui la confisca penale di esse ne abbia caducato il presupposto impositivo), è atto impugnabile presso le Commissioni Tributarie ai sensi dell'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992. Invero l'elencazione che tale norma fa degli atti impugnabili -nel cui novero non è ricompreso il rigetto espresso o tacito di una domanda di restituzione di imposte indebitamente versate- va letta (è *ius receptum*) in senso estensivo, in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della P.A., nonché, principalmente, in ragione Legge 28 dicembre 2001, n. 448 [*"Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002)"*] che, nel segnare e perimetrare la portata della giurisdizione delle Commissioni Tributarie, ha espressamente previsto essere innanzi a queste impugnabile qualsiasi atto che incida negativamente- come nella fattispecie di cui è scrutinio- nella sfera giuridica del contribuente che presenti il medesimo scopo e produca gli stessi effetti degli atti ivi elencati. Cfr. Cass., Sez. V, 7 dicembre 2001, Soc. Ivm c. Min. Fin., in *Mass. Giur. It.*, 2002; Id., Sez. V, 9 ottobre 2000, Soc. M. c. Min. Fin., in *Rass. Adv. Stato*, 2001, II, 346; Id., Sez. Un., 10 agosto 2005, Min. econ. e fin. e altri c. F.lli Misotti di Magliocco L. & C. Sas, in *Il Fisco*, 2005, 5862).

legittimità ⁽²⁰⁾, dalle cui argomentate deduzioni non hanno avuto modo di discostarsi, se non per meglio esplicitarne riflessi e contenuti sul piano concreto, i giudici tributari ⁽²¹⁾.

Peraltro che detta norma (art. 21, co. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992) sia l'unica, tra le pur innumerevoli disposizioni del nostro ordinamento tributario, a poter essere utilmente invocata -in ragione del suo perfetto attagliarsi alle fattispecie di cui si tratta, prevedendo essa l'insorgere del diritto del contribuente alla restituzione delle imposte versate anche per vizi sopravvenuti (quali appunto la confisca), fissando il *dies a quo* per l'esercizio di questo in due anni a far tempo dal verificarsi di tale presupposto (l'adozione del provvedimento ablatorio)- è epilogo a cui non pare ci si possa sottrarre.

Non si prospetta, infatti, al contrario -almeno realmente- esperibile il rimedio di cui all'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 ⁽²²⁾ il

²⁰ Chiara Cass., Sez. V, 23 novembre 2004, Min. econ. e fin. e altri c. S. Srl, in *Mass. Uff.*, 581598 laddove -con riferimento alla previsione, contemplata dal co. 2 dell'art. 21 D.Lgs. n. 546 del 1992- si precisa decorrere il tempo per l'esercizio del diritto alla ripetizione delle imposte indebitamente versate dal giorno in cui se ne è verificato il presupposto (e, dunque, dall'adozione della confisca che fissa il *dies a quo* da cui decorre il termine di due anni entro cui tale diritto può essere esercitato).

⁽²¹⁾ Comm. Trib. Prov. Milano, Sez. XIV, 28 settembre 2005, in *Fisco*, 2006, 732: «Quanto alla decadenza ex art. 21 D.Lgs. n. 546 del 1992 sono la tempestività e la legittimità della previa istanza a conferire o a non conferire al contribuente il diritto di azione e quindi la possibilità di ricorrere contro il rifiuto tacito del rimborso nel termine decennale. Il termine per la presentazione della domanda di restituzione o istanza di rimborso è fissato in due anni individuando il "dies a quo" della sua decorrenza in quello nel quale si è verificato il pagamento indebito se il presupposto della restituzione (mancanza di causa) sussisteva a quel momento; quando invece la "causa solvendi" sia venuta meno in un momento successivo a quello del pagamento la decorrenza è individuata nel momento in cui quel pagamento è divenuto ingiustificato (come tale indebito)».

⁽²²⁾ Art. 38 ("Rimborso dei versamenti diretti") D.P.R. n. 602 del 1973 "Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito": «Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso la quale è stato eseguito il versamento, istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento...

QUESTIONI APERTE

cui paradigma legislativo appare sin troppo generico perché possa addirsi alle ipotesi in cui l'ablazione penale oblitera la causa generatrice del tributo versato all'erario -e sin troppo circoscritto nella sua valenza temporale che, all'apparenza ampia, statuendo tale norma che il diritto al rimborso possa essere esercitato entro 48 mesi dal versamento dell'imposta, si rivela, nella sostanza, iugulatoria ove si considerino gli anni usualmente necessari perché si accerti dapprima il crimine che ha generato l'illecito provento- nelle more già inciso da tassazione -si provveda al suo sequestro a cui poi, all'esito dei vari gradi di giudizio, far seguire la confisca definitiva, che rappresenta, all'evidenza, l'unico accadimento (*id est*: presupposto) atto a configurare quella "inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento" a cui detta disposizione subordina l'insorgere del diritto del contribuente alla ripetizione delle imposte indebitamente liquidate.

4. I differenti riflessi degli interventi legislativi e giurisprudenziali, sul piano tributario e dei diritti costituzionalmente presidiati, in ipotesi di confisca "diretta" o "per equivalente". La previsione legislativa in argomento (art. 14, co. 4, Legge n. 537 del 1993), così come le statuizioni giurisprudenziali innanzi richiamate -evidentemente tese, sia l'una che le altre, a conferire armonia al sistema ed a scongiurare alla radice un altrimenti manifesto *vulnus* di natura costituzionale in caso di confisca o sequestro di un provento illecito assoggettabile o assoggettato a tassazione- non appaiono tuttavia bastevoli a conseguire tale implicitamente annunciata finalità lasciando sul tappeto aperti e irrisolti diversi interrogativi, rivelatori della fragilità e controvertibilità di una sistemazione normativa ed interpretativa del tutto inadeguata a sciogliere l'intricato nodo delle aggrovigliate correlazioni tra la disciplina penale di sequestro e confisca

Quando l'importo del versamento diretto effettuato ai sensi del primo comma, n. 3), o del secondo comma, lettera c), dell'art. 3 è superiore a quello dell'imposta liquidata in base alla dichiarazione ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, l'intendente di finanza provvede al rimborso della differenza con ordinativo di pagamento, su proposta dell'ufficio».

e il regime fiscale dei proventi illeciti.

I problemi a cui non viene data soluzione -né legislativa, né giurisprudenziale- si pongono, difatti, come dianzi si accennava, sia ove un illecito provento imponibile, ma escluso da tassazione nel periodo d'imposta in cui esso avrebbe rilevato come componente reddituale, in ragione della previsione di cui all'art. 14, co. 4 Legge n. 537 del 1993, venga poi, per il caducarsi della misura cautelare di cui ne costituiva oggetto (non convertita in ablazione definitiva), ad essere restituito al contribuente/destinatario della stessa in un successivo esercizio tributario, sì da non poter, in ispregio al principio della capacità contributiva, più rilevare fiscalmente ed essere conseguentemente sottoposto a prelievo erariale ⁽²³⁾, sia nell'ipotesi, di certo più frequente, di confisca "di valore" in funzione vicaria della "diretta".

A quest'ultimo riguardo, devesi, infatti, rilevare che la disciplina dettata dal citato art. 14, stante il suo chiaro paradigma legislativo, non può ritenersi applicabile -nel senso di considerare esclusi dall'imponibilità- anche ai proventi (*id est*: beni) oggetto di confisca "per equivalente" in quanto ontologicamente non riconducibili, né direttamente né analogicamente, nella locuzione contenuta nella formula di «*proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo*».

Ne consegue che, nell'ipotesi in cui la confisca "di valore" abbia causa in un provento tassabile o tassato generato da un crimine, il contribuente/destinatario di tale misura, al contrario di quanto, invece, accadrebbe nel caso di confisca "diretta", non potrebbe né invocare -ove ablazione e pretesa erariale si sostanzino nel medesimo periodo d'imposta- l'esclusione (ai sensi dell'art. 14, co. 4, Legge n. 537 del 1993) dall'imponibilità del *tantundem auri* espu-

(23) Appare problematico poter ricondurre in una delle categorie fiscalmente rilevanti -e, quindi, assoggettare a tassazione- le somme (*id est*: gli illeciti proventi) tornate nella disponibilità del contribuente a seguito dell'obliterazione di un sequestro avvenuta in un periodo d'imposta successivo a quello in cui queste avrebbero, invece, dovuto rilevare quale fonte di prelievo erariale.

QUESTIONI APERTE

gnato se anch'esso assoggettabile a prelievo erariale, né esercitare - ove invece *l'adprehensio* sopraggiunga in un esercizio fiscale successivo in cui tal valsente ha rilevato nella formazione del suo reddito imponibile- il diritto (giusta quanto disposto dall'art. 21 D.Lgs. n. 546 del 1992) alla restituzione delle imposte indebitamente versate, non potendosi in alcun modo considerare giuridicamente obliterato il loro titolo giustificativo avendo esso presupposto e causa in altre obbligazioni tributarie, del tutto estranee ad un illecito profitto di reato.

In sostanza verrebbe a configurarsi, sia nell'una che nell'altra delle due ipotesi innanzi enunciate, quel -a questo punto irrimediabile, stando al tessuto normativo vigente- «*doppio prelievo con ingiusto arricchimento della amministrazione*» censurato dal giudice di legittimità ⁽²⁴⁾ i cui riflessi non potrebbero che riverberarsi anche nella violazione del principio presidiato dall'art. 53 Cost. in quanto risulterebbero essere state oggetto di prelievo fiscale somme non più espressione di capacità contributiva.

Se già le fattispecie astrattamente configurabili, dianzi esplicitate, suscitano -in assenza di specifiche disposizioni di legge che disciplinino gli effetti sul piano tributario della confisca "per equivalente"- serie perplessità in ordine alla compatibilità di tale istituto, per davvero insidioso -anche per l'apparenza di obbiettività ed ontologica immediatezza di cui è investito- con i principi affermati dalla nostra Carta, ancor di più queste vengono a marcarsi ed accentuarsi nel caso in cui detta forma vicaria di ablazione abbia come destinatario un soggetto differente da colui che sia stato il percettore dell'illecito profitto del reato.

Qualora, infatti, pigramente si accolga l'approdo cui è pervenuto il vertice di legittimità ⁽²⁵⁾ -nel senso di doversi ritenere ammissibile che la confisca di "valore" possa essere disposta per l'intera entità dell'illecito profitto accertato anche nei confronti di un solo concorrente «*nonostante le somme illecite siano state incamerate in tutto o in*

⁽²⁴⁾ Cass., Sez. I, 19 aprile 1995, Min. fin. c. Rodighiero, cit.

⁽²⁵⁾ Cass., Sez. Un., 27 marzo 2008, Fisia Italmimpianti Spa, cit.

parte da altri coindagati» ⁽²⁶⁾- difficilmente potrà sfuggirsi all'ineludibile corollario che siffatto approdo propone: una palese violazione del principio di eguaglianza dei cittadini innanzi alla legge.

La prospettiva seguita dal giudice di legittimità si pone, infatti, in palese relazione antagonistica di incompatibilità con i dettami costituzionali in quanto l'applicazione del principio affermato dalla Suprema Corte sostanzierebbe, all'evidenza, nei casi concreti, una manifesta disparità di trattamento tra il soggetto passivo di una confisca "diretta", in quanto percettore dell'illecito provento generato dal crimine, e quello di una confisca "per equivalente", ove sempre il destinatario di quest'ultima -non avendo incamerato «*in tutto o in parte*» ⁽²⁷⁾ quanto frutto dell'attività delittuosa, il cui mancato rintracciamento legittima l'adozione di tale vicaria misura- sia persona differente da colei che, invece, di tal frutto ha tratto vantaggio.

Al primo è riconosciuto, infatti, dal *conditor iuris*, espressamente, il diritto all'esclusione dall'imponibilità delle somme aventi causa in un illecito provento e, implicitamente, il diritto al rimborso dei tributi versati all'erario di cui esso ne ha costituito la fonte, a seconda, rispettivamente, che tal provento abbia rilevato fiscalmente nel medesimo periodo d'imposta dell'*adprehensio* o in altri ad esso antecedenti, di cui, al contrario -stante l'evidente vuoto normativo in materia- al destinatario della confisca "di valore" sia dell'uno che dell'altro di tali diritti ne è precluso l'esercizio, di modo che a questi nessun rimedio è riconosciuto o riconoscibile -vuoi per esonerare da pretesa erariale i suoi redditi se assoggettabili a tassazione, vuoi a richiedere, ove questi già incisi da prelievo erariale, la restituzione dei correlati tributi versati all'erario- qualora il giudice siffatti suoi redditi (o i beni in cui essi si sono trasformati) abbia indicato come sostitutivi del prezzo o del profitto da ablare "per equi-

⁽²⁶⁾ Cfr. Cass., Sez. II, 9 novembre 2006, Quarta, in *Giur. It.*, 2007, 965, note di SANTORIELLO e FURFARO.

⁽²⁷⁾ Cass., Sez. II, 9 novembre 2006, Quarta, cit.

QUESTIONI APERTE

valente”.

Se così è, ben difficilmente potrà, dunque, eludersi un contrasto con la conformazione costituzionale del sistema che trova espressione nell’art. 3 Cost., venendosi, in tale ipotesi, a configurare una palese ingiustificata disparità di trattamento innanzi alla legge a fronte di fatti (*id est*: la confisca) ontologicamente eguali ed identicamente lesivi della sfera patrimoniale, sol per la natura -se “diretta” o “per equivalente”- del provvedimento ablatorio.

Diversamente opinando si giungerebbe, infatti, alla perversa, ma ineludibile, conclusione di una difformità sostanziale in termini di presupposti tra la confisca “diretta” e quella ad essa vicaria “di valore”, al contrario perfettamente sovrapponibili, avendo, sia l’una che l’altra, medesima natura («preminentemente sanzionatoria»), funzione («forma di prelievo pubblico a compensazione di prelievi illeciti») (28) e presupposti («consumazione di un reato»), laddove l’unica differenza è rappresentata dal poter la seconda prescindere «dal rapporto di pertinenzialità tra reato e provvedimento ablatorio dei proventi illeciti», quindi, da un collegamento, se pur mediato o indiretto, con il crimine che costituisce la condizione che ne legittima l’adozione.

5. *Considerazioni conclusive.* Se questo è l’orizzonte di riferimento in cui evidentemente si stagliano vuoti legislativi -ulteriormente amplificati dall’opzione prescelta ai fini applicativi dal giudice di legittimità (di doversi riconoscere il rimborso delle imposte versate su un illecito provento confiscato piuttosto che determinare l’entità

(28) Cass., Sez. Un., 25 ottobre 2005, Muci, in *Giur. It.*, 2007, 987, nota di MORELLI: «Su tale forma di misura ablatoria [la confisca per equivalente]... la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di precisare che essa: - esime dallo stabilire quel "rapporto di pertinenzialità" tra reato e provvedimento ablatorio dei proventi illeciti, che caratterizza invece la misura ex art. 240 c.p.: fermo restando, cioè, il presupposto della consumazione di un reato, non è più richiesto alcun rapporto tra il reato e i beni da confiscare, potendo essere detti beni diversi dal "provento (profitto o prezzo)" del reato stesso (Cass. 19 gennaio 2005, PM in proc. Nocco; 27 gennaio 2005, Baldas); - costituendo una "forma di prelievo pubblico a compensazione di prelievi illeciti", viene ad assumere un carattere preminentemente sanzionatorio...»).

della sua ablazione al netto del prelievo erariale subito), appare per davvero difficile, all'interprete che di tanto voglia tener conto, trovare all'interno del tessuto normativo vigente una trama che consenta di ricostruire un complessivo sistema della materia senza che venga a prodursi alcun contrasto, diretto o indiretto, con la Costituzione- la confisca "per equivalente" può costituire la chiave di volta per un ripensamento dell'intera questione.

Di certo più agevole, al fine di conciliare l'istituto della confisca con i principi dell'ordinamento tributario -con cui esso invece palesemente impatta, in ispecie nei crimini d'impresa che di tale ablazione costituiscono il presupposto- sarebbe, anziché rieditare la tesi di due sfere (penale e fiscale) del tutto disgiunte e indipendenti, aver cura di esaminare la (forse più convincente) tesi esegetica alternativa secondo la quale l'espugnazione di un illecito provento -ove questo abbia generato delle imposte versate all'erario- debba essere determinata nel suo *quantum* al netto del (documentato) prelievo fiscale cui esso è stato sottoposto.

In tal modo -sia in ipotesi di confisca "diretta" che "per valore"- verrebbe a superarsi ogni perplessità di ordine sistematico e ad eliminarsi, nel contempo e alla radice, ogni possibile "doppio prelievo" (29) (fiscale, prima, e statutale, poi), sì da rendere, in questa prospettiva inutilmente dannosa, e conseguentemente da abrogare, la previsione dell'inciso finale dell'art. 14, co. 4, Legge n. 537 del 1993, che dispone non essere imponibili gli illeciti proventi se già sottoposti a sequestro o confisca.

Tale soluzione (la confisca del provento al netto dei tributi, di cui questo ne ha costituito fonte, versati all'erario) colmerebbe automaticamente quelle che oggi appaiono come lacune legislative o, più benevolmente, sviste di coordinamento tra le varie discipline, ponendosi, peraltro, anche come strumento capace di promuovere dell'istituto della confisca *tout-court* esiti di uniforme e prevedibile

(29) Cass., Sez. I, 19 aprile 1995, Min. fin. c. Rodighiero, cit.

QUESTIONI APERTE

applicabilità ⁽³⁰⁾, conformi ai parametri costituzionali dell'eguaglianza dei cittadini innanzi alla legge e della capacità contributiva. Di tal guisa verrebbe, altresì, ad essere più compiutamente osservato il principio -che costituisce valore fondamentale ai fini dell'efficienza e della compatibilità del sistema- di economicità e ragionevole durata dei processi che -alla luce della considerazione che la tassazione di un illecito provento, soventemente se non sempre, si manifesta nel mondo fenomenico in un momento (*id est*: periodo d'imposta) antecedente alla sua confisca- vorrebbe che fosse il giudice a tener conto dell'evento temporalmente pregresso (il prelievo erariale su tale illecito provento) e non, viceversa, il contribuente/destinatario dell'ablazione ad esercitare il diritto -da riconoscersi, laddove non lo sia, al fine di ricondurre la materia nei parametri di legittimità costituzionale- alla ripetizione delle imposte indebitamente versate su somme non più espressione della sua capacità contributiva.

⁽³⁰⁾ Nella giurisprudenza della C.E.D.U. al principio di "legalità" -che trova fondamento nell'art. 7 Convenzione europea dei diritti dell'uomo- risultano inscindibilmente collegati i valori dell'accessibilità (*accessibility*) delle norme violate e della prevedibilità (*foresee ability*) della sanzione, non riferibili solo alle semplici astratte previsioni di legge ma anche e principalmente alle norme viventi quali risultano dall'applicazione e dall'interpretazione che di queste ne danno i giudici, sì che dato decisivo da cui dedurre il rispetto di detto principio di "legalità" è la prevedibilità del risultato interpretativo cui perviene l'elaborazione giurisprudenziale tenendo conto della struttura normativa delle singole disposizioni (Corte eur., 2 novembre 2006, Milazzo c. Italia; Corte eur., Gr. Ch., 17 febbraio 2004, Maestri c. Italia; Corte eur., 17 febbraio 2005, K.A. e A.D. contro Belgio; Corte eur., 21 gennaio 2003, Veeber c. Estonia; Corte eur., 8 luglio 1999, Baskaya e Okcuoglu c. Turchia; Corte eur., 15 novembre 1996, Cantoni c. Francia; Corte eur., 22 settembre 1994, Hentrich c. Francia; Corte eur., 25 maggio 1993, Kokkinakis c. Grecia; Corte eur., 8 luglio 1986, Lithgow e altri c. Regno Unito).