

Confisca per equivalente

In tema di profitto confiscabile (a proposito del mancato pagamento della sanzione tributaria)

Maria Beatrice Magro

Confisca per equivalente – Reati tributari – Profitto – Nozione (C.p., 322 ter: D. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 10 *bis* e 10 *ter*).

Il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente va riferito nei reati tributari all'ammontare dell'imposta evasa, che costituisce un indubbio vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita e, in quanto tale, riconducibile alla nozione di profitto, costituito dal risparmio economico da cui consegue la effettiva sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale. La quantificazione di detto risparmio è comprensiva del mancato pagamento degli interessi e delle sanzioni dovute in seguito all'accertamento del debito tributario.

CASSAZIONE PENALE, TERZA SEZIONE, 23 ottobre 2012 (dep. 23 novembre 2012) - FIALE, *Presidente* - RAMACCI, *Relatore* - P.M., Volpe (*conf.*)- Chierico, *ricorrente*.

1. Premessa.

La sentenza in commento costituisce una delle ormai frequenti occasioni di riflessione su un tema quanto mai attuale e al contempo controverso: la confisca.

Invero, l'evoluzione legislativa degli ultimi decenni ripone una convinta fiducia sulla efficacia preventiva della confisca nella direzione di un generale rafforzamento delle misure patrimoniali come unici strumenti adeguati di lotta della criminalità del profitto. Questo ottimistico atteggiamento ha prodotto una proliferazione dell'istituto della confisca speciale in tutti i settori più nevralgici della criminalità, da cui non è esente quello della evasione e frode fiscale. Di fronte ad un sistema sanzionatorio quasi esclusivamente centrato sulla pena detentiva e sull'orlo del collasso, il tema della confisca assume un significato quasi emblematico dei bisogni di una riforma favorevole ad una articolazione più complessa degli strumenti sanzionatori¹.

¹ La bibliografia in tema di confisca è assai vasta. Si richiamano quindi le opere più recenti, accanto a quelle che costituiscono dei veri e propri "classici": NICOSIA, *La confisca, le confische*, Torino, 2012; VERGINE, *Il "contrasto" all'illegalità economica. Confisca e sequestro per equivalente*, Padova, 2012; CISTERNA, *La natura promiscua della confisca tra misura di sicurezza e sanzione punitiva in rapporto alle nuove tecniche sanzionatorie della criminalità del profitto*, in *La giustizia patrimoniale penale*, a cura di Bargi, Cisterna, Torino, 2011; GAITO, *Sequestro e confisca per equivalente. Prospettive*

L'applicazione dell'istituto riguarda il provvedimento di sequestro preventivo su somme di danaro o, per equivalente, su titoli, beni mobili e immobili, in ragione del *fumus* di realizzazione dei reati di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter* della d.lgs. 10 marzo del 2000, n. 74². Viene eccepita, da parte della difesa, una questione relativa alla quantificazione del profitto confiscabile, sotto il profilo di un eccessivo ammontare della misura, (che dovrebbe porsi in termini di "equivalenza" tra valore del bene confiscabile e profitto del reato), e non in ultimo, quella del "collegamento" tra bene confiscabile e profitto del reato.

Riteniamo tuttavia che, nel caso *de quo*, più correttamente, il *clou* della questione attenga alla dilatazione, oltre ogni limite, della nozione di "profitto proveniente da reato", e del conseguente ampliamento dei criteri di computo del *quantum* confiscabile. Più precisamente, l'orientamento si allinea con la tendenza ad una estensione del concetto di *profitto confiscabile* e del suo rapporto di derivazione eziologica con il reato fino a comprendere persino vantaggi indiretti e riflessi rispetto la commissione del reato, come il mancato pagamento delle sanzioni tributarie dovute in seguito della conclusione di un procedimento di accertamento del debito tributario. Un concetto di profitto la cui latitudine si estende ad abbracciare l'intero compendio dei benefici patrimoniali derivanti dall'illecito, oltrepassando l'unico filtro garantistico costituito dal criterio della pertinenzialità del profitto – nel senso di "res" o di "valore equivalente" – al reato, vale a dire il nesso di causalità diretta tra questi due elementi.

d'indagine, in *Nuovi modelli di intervento penale: sequestro e confisca per equivalente*, a cura di Gaito, in *Dottrina e attualità giuridiche nel diritto civile, commerciale, penale e pubblico*, a cura di Rescigno, Weigmann, Gaito, Modugno, Torino, 2010; PICOTTI, *Punti critici della confisca e prospettiva europea*, in *Riv. trim. dir. pen. eco.*, 2010, 360; FONDAROLI, *Splendori e miserie della confisca obbligatoria del profitto*, in *Principi costituzionali in materia penale*, a cura di Fondaroli, Padova, 2009; ID., *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale – Ablazione patrimoniale, criminalità economica, responsabilità delle persone giuridiche*, Bologna, 2007, 258; ALESSANDRI, *Criminalità economica e confisca del profitto*, in *Studi in onore di G. Marinucci*, tomo III, Milano, 2006; FORNARI, *Criminalità del profitto e tecniche sanzionatorie. Confisca e sanzioni pecuniarie nel diritto penale moderno*, Padova, 1997; GIALANELLA, *I patrimoni di mafia – La prova, il sequestro, la confisca, le garanzie*, Napoli, 1998; MANGIONE, *La misura di prevenzione patrimoniale fra dogmatica e politica criminale*, Padova, 2001; MAUGERI, *Le moderne sanzioni patrimoniale tra funzionalità e garantismo*, Milano, 2001.

² Nel caso in specie ricorre l'applicazione degli artt. 10 *bis* e 10 *ter* ovvero i reati del sostituto d'imposta di omesso versamento e di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte. Tali norme si presentano come una deviazione dell'impianto originario degli illeciti tributari, così come riformulati dalla l. n. 74 del 2000, che aveva concepito la sanzione penale come *extrema ratio* da circoscrivere ai casi di condotte fraudolente, insidiose, in quanto puniscono condotte di mero inadempimento dell'obbligazione tributaria, a prescindere da ogni connotazione di fraudolenza o falsità della condotta, così MUSCO, voce *Reati tributari*, in *Enc. dir.*, Annali, Milano, 2007, 1064.

La Suprema Corte, sull'onda di un orientamento già affermatosi nel merito – assume una nozione di “profitto” assoggettabile a sequestro prima, e a confisca poi, comprensivo di qualunque vantaggio patrimoniale, direttamente e anche indirettamente derivante dal reato, compresa la sanzione conseguente all'accertamento dell'illecito tributario non adempiuta, consistente anch'essa nella sottrazione di importi alla destinazione fiscale di cui beneficia il reo³. Da qui il principio secondo cui per “profitto confiscabile” (o sequestrabile) deve intendersi anche il mancato pagamento della “*sanzione dovuta in seguito all'accertamento del debito tributario*” (oltre al risparmio di spesa derivante dal mancato pagamento dell'imposta evasa), voce che concorre a commisurare nel *quantum* il valore dei beni confiscabili per equivalente⁴.

In breve: sull'onda di un progressivo ampliamento del perimetro dell'oggetto confiscabile e dei suoi criteri di quantificazione, la nozione di profitto si amplia fino ad accogliere il vantaggio di aver evitato le conseguenze afflittive sanzionatorie connesse al compimento dell'illecito (non penale) ma tributario: come dire che tra i profitti del commettere reati vi è anche l'impunità.

Dunque, una nozione di “profitto di reato confiscabile”, di effettiva *utilitas* a seguito della realizzazione del reato tributario, assai ampia, che apre le porte anche alla mancata attivazione di meccanismi di riparazione del danno quantificati nella misura della sanzione tributaria pecuniaria non riscossa dall'Erario e che mette in discussione i rapporti tra i due illeciti, nonché più a monte l'incontestato principio di autonomia tra i due procedimenti, penale e tributario, mai sconfessato fino ad ora.

2. Il “profitto derivante da reato” negli illeciti tributari: il risparmio di spesa e il rapporto di pertinenzialità tra bene confiscabile e reato.

La l. 24 dicembre 2007 n. 244 (c.d. finanziaria 2008) ha esteso ai reati tributa-

³ In tal senso, Cass., Sez. V, 17 gennaio 2012, Mazzieri, in *Mass. Uff.*, n. 251525: “Per profitto confiscabile deve intendersi non solo il positivo incremento del patrimonio personale, ma anche qualunque vantaggio patrimoniale direttamente derivante dal reato anche se consistente in un risparmio di spesa, inclusa l'elusione del pagamento degli interessi e delle sanzioni amministrative sul debito tributario”; Cass., Sez. III, 2 dicembre 2011, Galiffo, in *Mass. Uff.*, n. 251893.

⁴ Sulla confiscabilità di valore di beni nella misura equivalente alla pretesa dell'Erario, delle sanzioni amministrative e degli interessi si colloca anche qualche recentissima pronuncia di legittimità ove i ricorrenti deducevano la sproporzione della pretesa fiscale dell'Agenzia delle Entrate, in quanto non preceduta da atti di accertamento definiti in sede di giudizio tributario, ove tuttavia la Suprema Corte tuttavia ha affermato che “*non può formare oggetto di esame in sede cautelare l'asserita eccessività della pretesa tributaria dell'erario, peraltro riferentesi anche alla applicazione di sanzioni ed interessi, dovendone essere riservata la compiuta valutazione alla sede di merito*”, Cass., Sez. III, 8 novembre 2012, Chiavaralli ed altri, inedita; Id., Sez. II, 9 ottobre 2012, Scimone, inedita.

ri l'applicazione dell'art. 322 *ter* c.p., recentemente modificato ad opera della l. 6 novembre 2012, n. 190 ai sensi del quale, per taluni reati contro la pubblica amministrazione, nel caso di condanna, o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p., è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, 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 profitto⁵.

Per comprendere l'effetto dirompente di tale disposizione occorre fare un passo indietro⁶.

Come è noto l'art. 240 c.p. introduce una misura di sicurezza di stampo patrimoniale il cui presupposto logico giuridico è costituito dal nesso di "immediata derivazione causale" tra il bene confiscabile e il reato, sulla scorta di una valutazione di pericolosità che il legislatore correla alla permanente detenzione degli strumenti utilizzati nel reato e dalle utilità che derivano dalla consumazione del medesimo. Il "profitto" del reato, da collegarsi secondo questo stretto rapporto di pertinenzialità, si identifica nel vantaggio patrimoniale che deriva direttamente dalla commissione dell'illecito, con esclusione delle sue successive trasformazioni, e quindi con esclusione del profitto indiretto.

Tuttavia questo generale strumento ablativo della confisca (sia facoltativa che obbligatoria), nel postulare tale necessario rapporto di pertinenzialità tra prodotto, profitto e prezzo, quale oggetto confiscabile, da un lato, e reato, dall'altro, non era applicabile alla generalità dei reati, e in particolare alla generalità dei reati tributari, perlomeno in tutte le ipotesi in cui i vantaggi illeciti fossero costituiti da un risparmio di spese dovute. E ciò in quanto tale genere di profitti assai difficilmente potevano adattarsi al concetto di "provenienza da reato" dal momento che coincidevano con beni già presenti nel patrimonio del reo.

Con specifico riferimento all'area tributaria, più a monte, la questione concerneva l'impossibilità a pervenire ad una confisca diretta anche del medesimo profitto, ove si consideri che l'*utilitas* solitamente perseguita è costituita nella maggior parte dei casi dal mancato versamento dell'imposta e in un risparmio di spesa, un contenimento dei costi, e non si presenta empiricamente

⁵ Invero, prima di quella data, a far breccia nella roccaforte dei reati tributari è stata dapprima la l. 16 marzo 2006 n.146 di ratifica della Convenzione di Palermo e annessi protocolli contro il crimine organizzato transnazionale adottati dall'assemblea generale dell'ONU il 15.11.2000 e il 31.5.2001.

⁶ Sul tema, recentemente, CARACCIOLI, *Reati tributari e confisca per equivalente*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 27; MICCINESI, *L'estensione della confisca per equivalente ai reati tributari*, in *Studi in onore di M. Romano*, IV, 2011, 2841.

come un capitale o cespiti aggredibile⁷.

L'assenza del requisito della indefettibile correlazione tra denaro o altre utilità confiscabili e la condotta illecita faceva dunque sì che per questa tipologia di illeciti la confisca fosse ammessa solo nelle sparute ipotesi in cui il profitto derivasse eventualmente dal conseguimento di un indebito rimborso, come ad esempio, qualora nella dichiarazione fraudolenta fosse esposto un credito d'imposta in tutto o in parte inesistente, fraudolentemente maturato e non compensato.

Inoltre, a causa dell'assenza di un rapporto di derivazione causale diretta tra evasione d'imposta (ovvero commissione del reato) e capitali o cespiti concretamente aggredibili, non era così semplice affermare che la disponibilità liquida sul conto corrente fosse il frutto di un indebito arricchimento per una somma equivalente all'imposta evasa⁸. Pertanto, anteriormente alla legge c.d. finanziaria 2008, a causa della irriducibilità della prova del rapporto di pertinenzialità (da intendersi come derivazione causale diretta) intercorrente tra disponibilità di danaro e reato, non potendosi ricorrere alla confisca tradizionale prevista dall'art. 240 c.p., l'unico strumento in teoria utilizzabile era quello della confisca obbligatoria per equivalente, ovvero quella figura che prescinde dal nesso di pertinenzialità e che consente di pervenire all'ablazione del profitto illecito ben oltre gli ambiti della tradizionale confisca, in quanto prescinde da ogni valutazione discrezionale in ordine alla pericolosità della *res* oggetto di ablazione⁹.

In questo panorama si inserisce l'art. 1, co. 143 della citata legge finanziaria 2008 che prevede che nei casi di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10 *bis*, 10 *ter*, 10 *quater* e 11 decreto legislativo n. 74 del 2000 si osservano “*in quanto applica-*

⁷ E' ormai definitivamente tramontata la tesi secondo cui nei reati di evasione fiscale non sarebbe ravvisabile un profitto assoggettabile a sequestro o a confisca, precisandosi che per “profitto” confiscabile deve intendersi non solo un positivo incremento del patrimonio personale, bensì qualunque vantaggio patrimoniale direttamente derivante dal reato anche se consistente in un risparmio di spesa Cass., Sez. III, 7 luglio 2010, Bellonzi ed altri, in *Mass. Uff.*, n. 248618; Id., Sez. VI, 27 settembre 2007, De Petro, in *Mass. Uff.*, n. 238033.

⁸ Cass., Sez. III, 20 marzo 1996, P.M. in proc. Centofanti, in *Mass. Uff.*, n. 205466.

⁹ Secondo la giurisprudenza delle Sezioni Unite la necessità di individuare in concreto il denaro risparmiato per effetto del reato avrebbe dato inevitabilmente spazio a collegamenti esclusivamente congetturali, che avrebbero potuto “condurre all'aberrante conclusione di ritenere, in ogni caso e comunque legittimo il sequestro del patrimonio di qualsiasi soggetto venga indiziato di illeciti tributari dovendo al contrario essere tenuta ferma l'esigenza di una diretta derivazione causale dell'attività del reo intesa quale stretta correlazione con la condotta illecita”, Cass., Sez. Un., 9 luglio 2004, C. fall. in proc. Focarelli, in *Mass. Uff.*, n. 228163, in *Il fisco*, 43, 2004, 7355; in proposito, DELLA RAGIONE, *La confisca nel diritto penale tributario*, in www.penalecontemporaneo.it.

bill” le disposizioni di cui all’art. 322 *ter* c.p.

Il richiamo all’art. 322 *ter* c.p. consente quindi di affermare che per i reati tributari (ad eccezione del delitto di occultamento e distruzione di documenti contabili) è obbligatoria, in caso di condanna, *ivi* compresa la sentenza di patteggiamento, la confisca di una somma di danaro equivalente all’imposta evasa come *tantundem*, mentre nel corso delle indagini preliminari è ammissibile anche il sequestro preventivo finalizzato alla confisca.

In tal modo, se da un lato vengono estese alla materia penal tributaria tutte le problematiche esegetiche concernenti l’ambito di applicazione dell’art. 322 *ter* c.p., definitivamente risolte solo con il recentissimo intervento legislativo in materia di anticorruzione, dall’altro occorre ammettere che la riforma del 2007 ha assegnato alla magistratura un’arma potentissima per il contrasto alla criminalità tributaria, capace di superare quegli ostacoli che impedivano una effettiva operatività della figura della confisca tradizionale prevista dall’art. 240 c.p.

La confisca per equivalente presenta la caratteristica di applicarsi su un oggetto neutro e indifferenziato rispetto al fatto commesso, richiedendo solo che il *quantum* confiscabile sia proporzionato (cioè equivalente) al prezzo o al profitto del reato, in assenza di qualsiasi prova di un rapporto di pertinenzialità tra i beni materialmente appresi oggetto di confisca ed il fatto di reato. Più precisamente, nella confisca per equivalente il nesso di pertinenzialità si identifica nella mera corrispondenza di valore economico o monetario tra il *quantum* effettivamente conseguito a causa dell’attività illecita e quello che può sottrarsi al reo quale conseguenza del reato, dal momento che requisito unico di applicazione è la disponibilità di beni (danaro o altra utilità suscettibile di valutazione economica) sotto il profilo del valore corrispondenti (*rectius*: equivalenti) al profitto illecito conseguito, purchè tale *tantundem* venga precisamente determinato nella sentenza di condanna che dispone la confisca di valore, ovvero nel decreto di sequestro preventivo finalizzato *ex art.* 321, co. 2, c.p.p. alla successiva confisca per equivalente¹⁰.

¹⁰ A tal riguardo la giurisprudenza di legittimità ha precisato che la misura *de qua* non comporta la dimostrazione della sussistenza del rapporto di pertinenzialità tra reato e i beni da confiscare in quanto proventi illeciti, tipico della misura *ex art.* 240 c.p., potendo essere detti beni diversi dal “*provento (profitto o prezzo)*” del reato stesso; il suo unico presupposto logico-giuridico è costituito dalla impossibilità di procedere alla confisca diretta, ovvero nella impossibile individuazione e apprensione di beni che costituiscono il prezzo o il profitto del reato; in proposito TARTAGLIA, *Codice delle confische e dei sequestri. Illeciti penali e amministrativi*, 2012, 800.

3. Uno sguardo all'indietro: i problemi (risolti) di applicazione dell'art. 322 *ter* c.p. ai reati tributari.

Occorre ricordare tuttavia che l'estensione dell'art. 322 *ter* c.p. ai reati tributari, sebbene salutata con grande favore, sollevava complicate questioni interpretative, in parte sedate dagli interventi della giurisprudenza, e finalmente messe a tacere a seguito dell'intervento recentissimo del legislatore in tema di disposizioni anticorruzione introdotto con la l. 6 novembre 2012 n.190, che ha finalmente eliminato una aporia che germogliava in seno ai due commi dell'art. 322 *ter* c.p..

Ed infatti l'art. 322 *ter* c.p. individuava l'oggetto della confisca in termini differenti nel primo e nel secondo comma, prevedendo a seconda dei reati richiamati il *prezzo* (co. 1) e espressamente solo per l'ipotesi dei delitti di corruzione, il *profitto* del reato (co. 2). Si poneva quindi il problema di stabilire quale fosse il legittimo oggetto della confisca di valore nei reati tributari. E' evidente come per i reati tributari non possano trovare applicazione - se non in sparuti casi - le ipotesi di confisca del *prezzo* del reato, connotato che non è riscontrabile fuori dallo schema sinallagmatico della corruzione; sarà invece possibile verificare l'adattabilità alla nuova materia di quelle parti della disposizione che regolano la confisca del *profitto* del reato, integrato dal vantaggio patrimoniale del contribuente evasore in termini di risparmio di spesa, con conseguente applicazione logicamente plausibile del solo co. 2 dell'art. 322 *ter* c.p. nel testo vigente *ante riformam* del 2012. Per evitare, quindi, esiti di inoperatività dell'istituto (legati alla non configurabilità, in rapporto ai reati tributari, della categoria del *prezzo* del reato, bensì solo di quella del *profitto*), si rivelava più funzionale sostenere l'applicabilità dello schema delineato dal co. 2 dell'art. 322 *ter* c.p. il quale, tuttavia, era destinato all'ipotesi dei delitti di corruzione.

Tuttavia tale approdo ermeneutico sortiva una portata estensiva, additiva e analogica delle strutture linguistiche adoperate dalla norma penale *in malam partem*.

La questione, posta con riferimento all'art. 640 *quater* c.p., è stata risolta dalle Sezioni Unite con una soluzione, successivamente estesa anche alla materia tributaria, consistente nell'interpretare il rinvio normativo in termini generici e indifferenziati all'intera disposizione di cui all'art. 322 *ter* c.p., senza un preciso distinguo tra un comma e l'altro, in modo da rendere concretamente operativa la disposizione¹¹.

¹¹ Cass., Sez. Un., 25 ottobre 2005, Muci, in *Mass. Uff.*, n. 232164; Id., Sez. III, 6 ottobre 2010, Bel-

In quest'ottica, si collocavano le pronunce della Suprema Corte proprio in tema di reati tributari, secondo cui deve trovare applicazione l'intera disciplina prevista dall'art. 322 *ter* c.p. e non solo il primo comma dello stesso, sul presupposto della portata integrale del rinvio operato all'art. 322 *ter* c.p. ad opera della legge c.d. finanziaria 2008, pena la totale inutilità ed inapplicabilità della disposizione in materia tributaria¹².

La giurisprudenza in esame, poi, è stata rafforzata dalla interpretazione comunitariamente orientata - fondata sull'incondizionato rispetto dell'obbligo di interpretazione conforme al diritto comunitario di terzo pilastro - che spinge ad includere i concetti di *prezzo* e *profitto* nel più ampio *genus* del *provento* (così come previsto dalle Decisioni quadro dell'UE 2005/212/GAI e 2006/783/GAI), di cui rappresenterebbero mere *species*¹³.

Restava tuttavia l'aporia di una interpretazione *in malam partem* della disposizione, cui finalmente ha messo fine la recente l. 6 novembre 2012 n. 190 recante "*Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione*", la quale ha inserito all'articolo 322 *ter*, primo comma, dopo le parole "*a tale prezzo*" l'espressione "*o profitto*", in tal modo rendendo omogenea l'applicazione del primo e del secondo comma dell'art. 322 *ter* c.p. e così consacrando l'orientamento giurisprudenziale descritto.

4. Collegamento diretto e indiretto del profitto al reato: la questione della confiscabilità di beni in misura equivalente alle sanzioni amministrative conseguenti all'accertamento dell'illecito tributario.

Dopo questi brevi cenni sulla storia della confisca in materia tributaria, torniamo alla *questio iuris*. La questione che si sottopone all'interprete è la se-

lonzi ed altri, *ivi*, n. 248618.

¹² Del resto, - si è obiettato - neppure può ritenersi che il primo comma dell'art. 322 *ter* c.p. rappresenti una norma a carattere generale disciplinante la confisca per equivalente mentre il secondo comma riguarderebbe solo una fattispecie delittuosa specifica. Difatti, anche la norma di cui al primo comma è formulata non in termini generali ma con specifico riferimento a singole fattispecie di reato; CHICONE, *La confisca di valore e i reati tributari*, in *Riv. pen.*, 2009, 486.

¹³ Invero, in merito all'utilizzo degli strumenti normativi sovranazionali anche qualora si traducano in una interpretazione *in malam partem* della fattispecie penale nazionale, si manifesta una controtendenza mirante a valorizzare i principi generali del diritto, ed in particolare in quelli di certezza del diritto e di non retroattività, i quali ostano a che l'obbligo di interpretazione conforme possa condurre a determinare o ad aggravare, sul fondamento di una decisione quadro e indipendentemente da una legge adottata per l'attuazione di quest'ultima, la responsabilità penale di coloro che agiscono in violazione delle sue disposizioni, in tal modo arginando la forza espansiva del primato comunitario, DELLA RAGIONE, *La confisca nei reati tributari*, cit.

guente: quali vantaggi economici possono essere commisurati nella confisca per equivalente? Può qualificarsi *profitto conseguente dal reato* anche il mancato pagamento della sanzione tributaria comminata ad esito di un accertamento tributario, quale *utilitas* effettivamente percepita dal reo, sulla falsariga degli orientamenti in tema di profitto al netto dei costi o di differenziale risparmio di esborso ingiustificato?

La questione della confisca penale come rimedio sanzionatorio connesso e commisurato all'inadempimento della sanzione tributaria richiama l'attenzione sulle caratteristiche tipiche della confisca, quale provvedimento con effetto ablativo che verte su quei vantaggi provenienti *in modo diretto* dal compimento di un reato. Sebbene nell'ambito della confisca per equivalente sia reciso ogni rapporto di pertinenzialità tra bene materialmente confiscabile per equivalente e reato, non deve dimenticarsi che il "*profitto derivante da reato*" costituisce sempre il metro di misura del *tantundem* concretamente confiscabile. Occorre quindi prendere le mosse da questa nozione per individuare i criteri di quantificazione dei beni equivalenti¹⁴.

Comunemente si afferma che il *profitto* debba essere identificato soltanto con quello diretto, costituito dal mancato versamento dell'imposta o della maggiore imposta, aumentato, eventualmente, degli interessi calcolati secondo i principi generali. Nella pratica, non può essere disconosciuto il conseguimento anche di un profitto indiretto dovuto, per esempio, al mancato pagamento degli interessi passivi (ad esempio, per non aver fatto ricorso al capitale dei terzi a motivo della maggiore disponibilità finanziaria), ovvero alla possibilità di praticare prezzi inferiori sul mercato e vincere la concorrenza (tipica ipotesi delle c.d. frodi carosello), conseguendo, comunque, maggiori ricavi per effetto delle maggiori vendite, ma tale profitto indirettamente collegato alla commissione del reato non acquista rilevanza, in quanto deve ritenersi che questi profili di profitto non siano confiscabili, poiché indirettamente collegati alla commissione del reato.

Peraltro, anche volendo dilatare a dismisura la nozione di profitto, specie in un settore come quello degli illeciti tributari caratterizzati da un profitto indeterminato, si arriverebbe a legittimare, spesso già nella fase delle indagini preliminari, sequestri di beni o vantaggi economici anche se non sono eziologicamente collegati al reato, trasformando, così, l'istituto della confisca per equivalente nel diverso istituto della confisca generale del patrimonio, con

¹⁴ In ordine alla individuazione dei criteri di quantificazione del profitto, MONGILLO, *I mobili confini del profitto confiscabile nella giurisprudenza di legittimità*, in www.penalecontemporaneo.it.

l'ennesimo rischio di interpretazione analogica *in malam partem*, che stante la natura sanzionatoria del provvedimento ablativo, è poco compatibile con il principio di stretta legalità.

Da qui la necessità di interpretare la nozione di *profitto confiscabile derivante da reato* in termini rigorosi. Questo deve essere identificato nel vantaggio economico netto effettivamente già ottenuto quale conseguenza immediata e diretta del reato, vale a dire l'accrescimento patrimoniale derivante dalla commissione del reato, con esclusione delle successive trasformazioni del risultato del reato e anche dei vantaggi indiretti non consequenzialmente connessi alla realizzazione del reato¹⁵.

Nella confisca per equivalente può farsi a meno di un preciso collegamento tra il bene concretamente aggredibile e il fatto di reato, ma la quantificazione della misura ablativa e compensativa deve essere rapportata e proporzionata ad un profitto *eziologicamente e direttamente* discendente dal fatto di reato. Se così è, deve ritenersi che il mancato pagamento della sanzione tributaria, conseguente al compimento e accertamento dell'illecito tributario, non può affatto essere definito, come invece la giurisprudenza di legittimità ritiene, come un vantaggio direttamente collegato al fatto di reato, di penalistica rilevanza.

La sanzione tributaria discende infatti dall'applicazione dell'illecito tributario e non dal compimento del reato, ed è connessa direttamente ed eziologicamente all'accertamento dell'illecito tributario. Ne segue che la misura ablativa commisurata nel *quantum* anche alla sanzione tributaria non adempiuta elide il *collegamento* e quindi il rapporto di proporzione tra bene confiscabile e nozione di vantaggio.

In tal senso, occorre ricordare le statuizioni della stessa Suprema Corte, che tra i presupposti del sequestro preventivo "per equivalente" a fini di confisca di beni di valore corrispondente al profitto del reato è necessario anche "*l'accertamento del collegamento tra il bene di valore equivalente sequestrato e il profitto del reato, derivando da tale collegamento la pericolosità dell'oggetto del sequestro*". "*Nel caso di confisca per equivalente, diversamente da quella ordinaria, che non introduce né limiti né criteri, occorre tuttavia che sussista una proporzione tra beni di cui il condannato ha disponibilità e i proventi del reato, in quanto la misura della sanzione deve esser esattamente corrispondente al profitto o al prezzo del reato, come risulta*

¹⁵ In argomento, AMODIO, *I reati economici nel prisma dell'accertamento processuale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 1505 ss.

dall'accertamento giudiziale concernente il reato medesimo"¹⁶

Se si accoglie tale orientamento, che richiede un collegamento diretto con il reato, deve senz'altro escludersi che nella nozione di *profitto confiscabile* possa rientrare, oltre al risparmio di imposta, anche la mancata esecuzione della sanzione pecuniaria tributaria, quale vantaggio diretto eziologicamente connesso al compimento del reato. L'inosservanza del provvedimento di accertamento tributario, soprattutto se non è all'esito di un procedimento di accertamento tributario, si può qualificare impunità, ma non vantaggio economicamente quantificabile.

La questione solleva invero qualche problema di coordinamento tra il procedimento penale e quello tributario. Il principio di autonomia dell'accertamento amministrativo nel processo tributario rispetto a quello penale fa sì che nell'uno vi possa essere assoluzione e nell'altro sentenza di condanna ed infatti il legislatore ha operato la precisa opzione di rendere i due procedimenti del tutto paralleli e le sanzioni penali e tributarie cumulabili. Ciò esclude anche logicamente la possibilità di considerare la sanzione tributaria come una conseguenza, sia pure indiretta, del compimento del reato.

La confisca commisurata anche alla sanzione dell'illecito tributario sembra davvero porsi in conflitto con il principio di autonomia dell'accertamento tributario e del cumulo delle sanzioni ed essere completamente asservita alle superiori esigenze di riscossione dell'Erario.

5. La confisca tra finalità repressive e compensative: pena o misura di sicurezza?

La questione della confisca commisurata anche a vantaggi indiretti e non collegati con l'accertamento dell'illecito penale, ma connessi all'inadempimento della sanzione tributaria, solleva controverse questioni concernenti la natura, la collocazione sistematica, l'inquadramento dogmatico e le funzioni della confisca speciale, cui può farsi riferimento solo per cenni.

Di fronte ad un incedere così incalzante e disomogeneo delle varie figure di confisca che il nostro ordinamento conosce, si deve prendere necessariamente atto della impossibilità di una ricostruzione sistematica unitaria e coerente del sistema vigente. Le numerose norme che ne richiamano l'applicazione sembrano spesso contrastare nei loro presupposti teorici, contribuendo a determinare un certo livello di *caos* normativo, che induce ad affermare che nel moderno contesto normativo debba parlarsi non più di "confisca", al singola-

¹⁶ Cass., Sez. III, 11 maggio 2011, Gargiulo ed altri, in *Mass. Uff.*, n. 235356.

re, ma di “confische”, proprio per evidenziare come l’istituto si sia ormai frantumato in molteplici figure ciascuna con una propria anima, natura ed inquadramento giuridico, funzioni, presupposti, modalità di applicazione e, conseguentemente, ambito di applicazione temporale e spaziale¹⁷. Si comprende bene che le conseguenze sul piano applicativo dell’inquadramento della natura giuridica (da effettuarsi come un *prius* o come un *posterius*) sono dirimenti: ne discende l’applicazione dei principi costituzionali in tema di irretroattività, di divieto di analogia, di personalità e colpevolezza dell’illecito, di proporzionalità, principi tipici e che appartengono all’essenza della materia penale. Dall’inquadramento dogmatico discende anche l’individuazione dei fini cui in astratto e degli effetti in concreto della misura: le finalità riparatorie, special-preventive ben si attagliano alla natura di misura di sicurezza o misura extrapenale, mentre quelle retributivo-afflittive sembrerebbero più tipiche della sanzione penale.

Con riferimento alla confisca per equivalente, in generale, la dottrina più garantista e la giurisprudenza, sollecitata da alcune prese di posizione da parte di quella europea, hanno evidenziato il carattere sostanzialmente afflittivo-punitivo della confisca, a prescindere dalle qualifiche formali e da tratti generali che la figura presenterebbe in astratto, valorizzando così la sostanziale natura penale e quindi fortemente afflittiva della misura.

La confisca per equivalente presenta così forti deviazioni rispetto al modello di confisca disciplinata originariamente dal codice. Essa proietta un fascio di effetti funzionali destinati a realizzare una funzione afflittiva e general-preventiva del tutto diversa dal perseguimento delle finalità special-preventive legate alla pericolosità oggettiva del bene confiscato che rappresentano, invece, l’obiettivo di tutela della confisca disciplinata dall’art. 240 del codice penale.

Queste deviazioni hanno condotto la giurisprudenza a qualificare la confisca per equivalente come una “*forma di prelievo pubblico a compensazione di prelievi illeciti*”, che persegue finalità repressive e general preventive¹⁸. Ed in-

¹⁷ Il problema dell’inquadramento viene di solito risolto facendo uso di indicatori sintomatici e variabili che dovrebbero connotare l’istituto, tra cui si annoverano le finalità e gli effetti sortiti in concreto, i presupposti di applicazione, le modalità di applicazione, i destinatari, l’oggetto e all’ambito di applicabilità nel tempo. A seconda di essi, si dovrà decidere per una natura amministrativa e extrapenale, di misura di sicurezza, di misura di prevenzione o della natura di sanzione penale in senso stretto. Tuttavia, nella pratica ciascuna figura di confisca esistente si presenta come una misura ibrida che racchiude in sé caratteri propri di alcuni o di tutti i modelli, con il continuo e ciclico riproporsi del problema della natura giuridica.

¹⁸ In proposito Cass., Sez. Un., Muci, cit.

fatti la confisca per equivalente, alla stregua della giurisprudenza della Corte di cassazione, è una misura di sicurezza di carattere eminentemente sanzionatorio e, pertanto, sostanzialmente, una "pena"¹⁹: diversamente dalla confisca ordinaria che si qualifica come misura di sicurezza, quella per equivalente assume carattere sanzionatorio perché assolve ad una funzione repressiva di prevenzione generale con finalità anche risarcitoria e compensativa della situazione economica modificata dal reo con la commissione del fatto illecito e, pertanto, presenta una autentica natura penalistica. La finalità repressiva e afflittiva si coglie in ragione dell'imposizione di un sacrificio patrimoniale di corrispondente valore a carico del responsabile dell'illecito, con esclusione di finalità di prevenzione speciale proprie delle misure di sicurezza.

In favore della natura sanzionatoria della misura, e della conseguente inapplicabilità a fatti precedenti l'entrata in vigore della legge, e del divieto della sua applicazione analogica si è espressa anche la Corte costituzionale, in base al rilievo che la mancanza di pericolosità dei beni che sono oggetto della confisca per equivalente, unitamente all'assenza di un rapporto di pertinenzialità (inteso come nesso diretto, attuale e strumentale) tra il reato e detti beni, conferiscono all'indicata confisca una connotazione prevalentemente afflittiva, una natura eminentemente sanzionatoria, che impedisce l'applicabilità a tale misura patrimoniale del principio generale dell'art. 200 c.p., secondo cui le misure di sicurezza sono regolate dalla legge in vigore al tempo della loro applicazione, e possono essere, quindi, retroattive, dovendosi invece fare riferimento all'art. 25, co. 2, Costituzione²⁰.

Anche la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, pur mostrandosi favorevole ad un potenziamento dell'istituto e ad una progressiva espansione del relativo oggetto, insiste sulla natura afflittiva e quindi esclude la applicazione retroattiva, facendosi portavoce di istante di tutela dei diritti umani e dei diritti fondamentali, nonché dei principi fondamentali di garanzia

¹⁹ MANES, *La confisca "punitiva" tra Corte Costituzionale e CEDU: sipario sulla "truffa delle etichette"*, in *Cass. pen.*, 2011, 538; MAZZACUVA, *La confisca per equivalente come sanzione penale: verso un nuovo statuto garantistico*, in *Cass. pen.*, 2009, 3423.

²⁰ Dalla natura sostanzialmente sanzionatoria della confisca per equivalente discende l'impossibilità di una applicazione retroattiva a fatti commessi anteriormente al richiamo operato dalla legge del 2007 e l'applicazione della legge in vigore al momento della commissione del fatto, salva l'ipotesi della successione di leggi nel tempo (art. 2 c.p.). La questione è stata affrontata dalla Corte cost. con riferimento all'art. 117 Cost. e si è conclusa con una declaratoria di manifesta infondatezza, negando in radice la questione della applicazione retroattiva della confisca, in ragione della sua natura eminentemente afflittiva e sanzionatoria che impedisce l'applicabilità dell'art. 200 c.p. in materia tributaria (Corte cost., 2 aprile 2009, n. 97, in *Rass. trib.* 2009, 863I); in proposito, ARDITO, *Reati tributari: irretroattività della confisca per equivalente*, in *Rass. Trib.*, 2009, 863.

che richiamano l'art. 25 Cost. e l'art. 7 della CEDU²¹.

6. Il caso della estinzione del debito tributario a seguito di condotte riparatorie e rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario.

La inclusione nel *quantum* di profitto confiscabile anche il risparmio di sanzione tributaria aumenta i difetti di coordinamento tra disciplina dell'illecito tributario e illecito penale. Infatti si pone un problema di coordinamento normativo tra la figura della confisca obbligatoria e le norme contenute nel medesimo decreto legislativo n. 74 del 2000 e in particolare con l'art. 13 secondo cui, qualora il contribuente, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, estingua il debito tributario anche a seguito di speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, ricorre una mera circostanza attenuante ad effetto speciale e non una causa di non punibilità²².

Inoltre, con riferimento specifico al pagamento della sanzione tributaria, interviene il comma 2 dell'art. 13 il quale prevede che, per beneficiare dell'attenuante suddetta, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni tributarie previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato.

La disposizione in commento è stata comunemente interpretata come un'ipotesi normativamente prevista di risarcimento del danno conseguente a reato tributario, commisurato all'entità della sanzione, che può anche non essere integrale²³. Essa è animata dallo scopo di sollecitare comportamenti collaborativi nella definizione delle vertenze con l'Erario, in quanto richiede che per ottenere benefici sul piano penale, il contribuente debba pagare sanzioni amministrative, anche quando non applicabili.

I problemi di coordinamento tra art. 322 *ter* e art. 13 decreto legislativo n. 74 del 2000 si pongono sotto un duplice profilo. Innanzitutto nella misura in cui, ridotta la pena fino alla metà, la sentenza di condanna in sede penale debba disporre, in assenza di una specifica disciplina derogatoria, la confisca obbligatoria, quale unica pena accessoria che sopravvive anche in ipotesi di paga-

²¹ MAIELLO, *Confisca, CEDU e diritto dell'Unione tra questioni risolte e altre ancora aperte*, in www.penalecontemporaneo.it.

²² La recente mini riforma sui reati tributari apportata con la legge n. 148 del 2011 ha apportato una modifica all'art. 13 prevedendo una riduzione della pena fino ad un terzo rispetto alla riduzione fino alla metà precedentemente prevista.

²³ Invero l'attenuante consegue anche in caso di conciliazione parziale, ove per ipotesi un unico accertamento contenga più rilievi di carattere tributario.

mento spontaneo ed integrale delle imposte (si ricorda che l'art. 13 in oggetto esclude in caso di pagamento spontaneo del tributo le altre pene accessorie, ma non la confisca). Ne segue che, qualora vi sia una sentenza penale di condanna o di patteggiamento successiva all'adempimento spontaneo del debito tributario, si verifica una anomala ipotesi di doppia incisione economica sul patrimonio del reo, posto che, all'estinzione del debito tributario, dovrebbe seguire una confisca per equivalente da rapportarsi ad un profitto - pari all'imposta evasa - che è stato annullato dalla condotta di ravvedimento, producendo così un ingiustificato arricchimento per l'Erario²⁴. In tal caso la confisca cesserebbe di essere una forma di prelievo pubblico a "compensazione di profitti illeciti", venendo meno il presupposto da compensare, cioè il profitto, con conseguente prevalenza della esclusiva finalità sanzionatoria repressiva su quella compensativa-risarcitoria.

Si pone quindi il problema se l'accoglimento, da parte dell'Agenzia delle entrate, della proposta di accertamento con adesione formulata dall'indagato, pur non facendo venir meno la sussistenza del reato, assuma rilievo escludendo in radice il provvedimento o quantomeno sotto il profilo di una riduzione della somma in sequestro nella misura del pagamento del debito in considerazione del principio di corrispondenza tra l'entità del profitto ed il *quantum* del sequestro per equivalente.

In secondo luogo, e in modo ancora più problematico, si evidenzia l'antinomia tra art. 322 *ter* c.p. e art. 13, co. 2, decreto legislativo n. 74 del 2000 qualora si consideri che nella quantificazione dei beni confiscabili sia compresa anche la misura corrispondente alla sanzione tributaria.

Una confisca commisurata anche alla sanzione tributaria fa sì che, nel caso in cui il responsabile abbia pagato spontaneamente l'imposta e la relativa sanzione, si verifichi un doppio pagamento di sanzioni amministrative, una vera duplicazione di sanzioni, non sono nel senso della sovrapposizione cumulativa di sanzione penale e di sanzione tributaria, ma nel senso di un doppio pagamento della medesima sanzione tributaria: sia in sede penale, attraverso una confisca commisurata anche alla sanzione tributaria, sia in sede di procedimento amministrativo, quale sanzione connessa all'accertamento dell'illecito tributario o alla definizione anticipata e conciliativa del medesimo! In ogni caso, avremmo un provvedimento ablativo commisurato ad una san-

²⁴ Si consideri inoltre che la riforma dei reati tributari del 2011 ha previsto che il pagamento del debito tributario, sanzione tributaria inclusa, costituisce una *condicio sine qua non* della richiesta di applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 c.p.p., che obbliga il giudice in sentenza a disporre la confisca per equivalente.

zione amministrativa per un debito e un illecito ormai estinto, connessa ad una procedura di accertamento conclusasi in modo anticipato o con un ravvedimento.

Questa confisca obbligatoria perderebbe definitivamente ogni collegamento di proporzione o equivalenza con il profitto direttamente derivante dal reato, per assumere finalità meramente sanzionatorie e afflittive sganciate da qualunque logica di coerenza e logicità e per perdere ogni rapporto di proporzionalità con il reato.

Tale antinomia sollecita una correzione in via interpretativa del combinato disposto, che “passa” attraverso la valorizzazione dell’inciso “*in quanto applicabil*” previsto nel richiamo all’art. 322 *ter* c.p.: la figura della confisca per equivalente sarebbe applicabile ai reati tributari in quanto compatibile con la normativa prevista, con la conseguenza che il giudice può esimersi dal pronunciare la confisca in caso di adempimento del debito tributario.

Invero, la questione della compatibilità della confisca per equivalente con la disciplina tratteggiata dall’art. 13 decreto legislativo n. 74 del 2000 è stata affrontata dalla Suprema Corte di cassazione, chiamata a deliberare sulla ammissibilità di una questione di legittimità costituzionale della norma che ha introdotto la confisca per equivalente, in relazione agli artt. 23 e 25 Cost., sotto il profilo della doppia incisione e, quindi, della doppia “punizione”²⁵.

La Suprema Corte ha negato in radice l’antinomia tra le disposizioni in questione e quindi la possibilità anche in astratto di una duplicazione di carico sanzionatorio e di violazione del principio del *ne bis in idem* motivando in relazione alle diverse finalità delle sanzioni penali e tributarie. La differenziazione tra sanzione tributaria e confisca è stata colta in relazione alle diverse finalità: la confisca per equivalente persegue la finalità di impedire che l’impiego economico dei beni di provenienza delittuosa possa consentire al colpevole di garantirsi il vantaggio economico oggetto del disegno criminoso, mentre la sanzione tributaria, come tutte le sanzioni, persegue finalità meramente afflittive.

Secondo la Corte, tale finalità della confisca – a dispetto di quanto successivamente affermato in merito alla natura “sostanzialmente di pena” della confisca per equivalente – è principalmente di tipo compensativo- risarcitorio, e non meramente afflittivo- sanzionatorio: ne consegue che, se la compensazio-

²⁵ Cass., Sez. III, 1 dicembre 2010, Provenzale, in *Mass. Uff.*, n. 249752, chiamata a deliberare su una questione di legittimità costituzionale della norma nella parte in cui non esclude la confisca obbligatoria per equivalente nei reati tributari, ove il contribuente abbia regolarizzato in via di sanatoria la propria posizione.

ne del debito è avvenuta, e non sussiste più un profitto, la confisca non è più obbligatoria: in caso di sanatoria della posizione debitoria con la amministrazione, viene meno in radice lo scopo principale della confisca, eliminando l'oggetto medesimo su cui la confisca dovrebbe applicarsi.

È stata proposta, quindi, la soluzione ermeneutica che esclude *a priori* la applicazione obbligatoria della confisca del profitto in caso di ravvedimento del contribuente e di pagamento del debito tributario a seguito di procedura conciliativa o di ravvedimento²⁶. La soluzione è simile a quella normativamente prevista dall'art. 8, co. 6, lett. c), della legge n. 289 del 2002 per i casi di condono fiscale, in cui è la legge stessa che prevede una causa di esclusione della punibilità²⁷.

Pertanto, qualora si siano verificate condotte riparatorie, è ben possibile ridimensionare il *quantum* del sequestro tenendo conto delle somme conferite all'Erario anche in parziale estinzione del debito, a nulla rilevando le osservazioni circa la natura del vincolo cautelare quale strumento per assicurare al fisco la riscossione delle somme evase, poichè le ragioni del sequestro finalizzato alla "confisca per equivalente" sono quelle di privare l'autore del reato dei benefici economici derivanti dalla sua illecita attività anche nel caso in cui vi sia l'impossibilità di aggredire l'oggetto principale²⁸.

L'orientamento suesposto invero concerne l'aspetto dell'adempimento del debito tributario, senza alcuna specificazione in ordine a quel *quantum* di bene confiscato corrispondente alla sanzione tributaria. Possiamo ritenere che anche per questa misura non si ponga un problema di duplicazione di sanzioni e che, una volta estinto o ridotto il debito con l'Erario, possa essere ridotta o eliminata la somma in sequestro anche per la parte relativa alla san-

²⁶ Si consideri che nel caso *de quo* relativo ai reati di cui agli artt. 10 *bis* e *ter*, occorre che il giudice valuti il superamento delle soglie di euro cinquantamila nella determinazione dell'imposta evasa e pertanto si pone il problema se sotto questo profilo sia vincolato all'imposta risultante a seguito dell'accertamento con adesione o del concordato fiscale tra Amministrazione finanziaria e contribuente; così Cass., Sez. III, 5 luglio 2012, Lacirignola, inedita, che accoglie il principio della riduzione della confisca del profitto del reato di frode fiscale laddove l'imputato abbia *medio tempore* provveduto ad elidere integralmente il profitto del reato mediante opportune condotte riparatorie poste in essere *post delictum*, comprensivo anche del pagamento degli accessori di legge.

²⁷ La causa di non punibilità dello scudo fiscale – prevista dall'art. 8, co. 6, lett. c), della legge n. 289 del 2002 funziona *ope exceptionis*, in quanto è il contribuente a dover documentare il perfezionamento del procedimento a mezzo di presentazione della dichiarazione riservata e l'effettivo pagamento. Non occorre che l'imputato dimostri la correlazione tra le disponibilità fatte emergere ed il reato tributario posto in essere e, pertanto, la riconduzione, anche astratta, delle somme evase alle somme o alle attività costituite all'estero oggetto di rimpatrio/regolarizzazione.

²⁸ Cass., Sez. III, 23 ottobre 2012, Zampieri, inedita.

zione tributaria adempiuta, ex art. 13, co. 2?

In proposito, tuttavia, relativamente al pagamento della sanzione tributaria, si registra un diverso e più rigoroso atteggiamento proprio con riferimento a quel *quantum* di bene confiscabile proporzionato al pagamento della sanzione tributaria. Si ritiene infatti che la natura la sanzionatoria della confisca per equivalente ne impedisca una restituzione, riduzione o esclusione in caso di accoglimento della proposta di accertamento con adesione formulata sull'indagato, posto che il secondo comma dell'art. 13 subordina espressamente il beneficio della riduzione della pena al pagamento della sanzione tributaria²⁹.

Sembrerebbe di capire che, salvo a non ritenere applicabile in queste ipotesi l'art. 322 *ter* c.p., il *quantum* sequestrabile o confiscabile mentre possa essere ridotto nella misura corrispondente al debito tributario estinto, non possa essere compresso o ridotto in caso di condanna o di sentenza di patteggiamento in misura corrispondente alla sanzione tributaria ex art. 13, co. 2, del d.lgs. n. 74 del 2000, in quanto la natura di sanzione penale, e non di misura di sicurezza con finalità specialpreventive, della confisca per equivalente farebbe prevalere l'aspetto afflittivo e punitivo su quello risarcitorio compensativo.

Invero, la volontà del legislatore di subordinare la concessione dell'attenuante non solo all'estinzione del debito tributario ma anche al pagamento delle sanzioni tributarie solletica qualche curiosità.

La Relazione al decreto legislativo n. 74 del 2000 chiarisce che il richiamo alla sanzione tributaria contenuto nell'art. 13, co. 2, debba essere interpretato come predeterminazione di un criterio legale di commisurazione del risarcimento del danno, con la precisazione che non si tratta di un danno diretto da reato, ma di un "*danno ulteriore rispetto al mero pagamento dell'imposta*"³⁰.

A voler tener fede alla Relazione che accompagna il decreto, il richiamo al pagamento della sanzione tributaria vale solo a quantificare la misura di risarcimento di un "danno ulteriore" arrecato all'Erario, in tal modo facendo propria quella idea, ormai abbandonata, che riconosceva alle sanzioni amministrative una funzione risarcitoria finalizzata ad assicurare la riscossione dei tributi e, pertanto, le riteneva come tali applicabili automaticamente, anche a prescindere da una valutazione di responsabilità del soggetto.

Tuttavia la letteratura tributaria ha abbandonato l'idea di una funzione risarcitoria delle sanzioni tributarie, che vengono invece armonizzate ed equiparate

²⁹ Cass., Sez. III, 23 ottobre 2012, cit..

³⁰ Così la Relazione al decreto legislativo n. 74 del 2000.

a quelle penali, quanto ai profili soggettivi di accertamento delle responsabilità e, quindi, alle finalità repressivo-afflittive. Se così è, certamente è da escludere l'ipotesi che la sanzione tributaria richiamata nel comma 2 dell'art. 13 possa in qualche modo rappresentare una componente risarcitoria o compensativa del danno arrecato all'Erario, da quantificare in termini di risparmio di spesa, ma essa costituisce una vera e propria sanzione.

Deve pertanto ammettersi che l'applicazione obbligatoria di una confisca commisurata ad una sanzione tributaria nei casi di ravvedimento ed estinzione del debito in cui il pagamento della sanzione tributaria è anteriore alla sentenza di condanna penale, quantomeno sollevi profili di violazione della regola del *ne bis in idem*, per il fatto di quantificare la sanzione penale in misura equivalente ad una sanzione (tributaria) già pagata, senza contare che non è così logico qualificare il danno ulteriore arrecato all'Erario come *utilitas* effettivamente derivante dal reato al reo e, quindi, come "profitto confiscabile".

Cade così anche la tesi – invero poco convincente – sostenuta nella Relazione, della sanzione tributaria quale criterio legale di commisurazione del risarcimento del danno patrimoniale o – in modo ancora più problematica – quale misura di commisurazione del danno morale risarcibile discendente da reato, che mai può essere quantificato *a priori* e in misura fissa, ma dovrebbe sempre essere riscontrato caso per caso.

L'art. 13, co. 2, decreto legislativo n. 74 del 2000 fornisce quindi elementi interessanti per poter escludere che nella quantificazione dei beni confiscabili per equivalente possa essere inclusa anche la misura corrispondente alla sanzione tributaria, senza rischiare una duplicazione di sanzioni tributarie in caso di estinzione anticipata del procedimento tributario.

Anche sotto il profilo della *ratio* e delle finalità, a volere condividere la tesi della natura compensativa della sanzione tributaria quale criterio di commisurazione legale del risarcimento del danno da reato "ulteriore" rispetto all'imposta evasa, conformemente a quanto affermato nella Relazione al decreto n. 74 del 2000, finiremmo per frustrare le finalità tipicamente penalistiche e sanzionatorie del provvedimento ablativo, introducendo componenti risarcitorie più tipiche della confisca come misura di sicurezza. Accogliendo viceversa la tesi della natura propriamente sanzionatoria delle sanzioni tributarie, l'estensione della nozione di profitto confiscabile produrrebbe l'inaccettabile paradosso di un provvedimento ablativo commisurato ad una sanzione amministrativa che potrebbe ben essere già adempiuta in via conciliativa, ex art. 13, co. 2, con la conseguenza di produrre un doppio indebito arricchimento dell'Erario.