

Osservatorio Corte di cassazione

Patteggiamento - Confisca per equivalente

La decisione

Patteggiamento - Confisca per equivalente - Motivazione (c.p.p. art. 444, c.p. art. 322-ter)

La Suprema Corte di cassazione ha statuito che le parti, nel c.d. patteggiamento, non possono vincolare il giudice con un accordo avente ad oggetto anche le pene accessorie, le misure di sicurezza o la confisca, atteso che le suddette misure sono fuori dalla portata della loro disponibilità, e, nel caso in cui l'accordo riguardi anch'esse, il giudice non è obbligato a recepirlo o a non recepirlo per intero, rimanendo vincolato soltanto con riguardo alle parti dell'accordo riguardanti elementi in disponibilità delle parti. In particolare, con riferimento ai reati tributari, la confisca per equivalente del profitto del reato va obbligatoriamente disposta, anche con la sentenza di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p., pur laddove essa non abbia formato oggetto dell'accordo tra le parti.

CASSAZIONE PENALE - SEZIONE TERZA - 5 maggio 2014 (c.c. 6 marzo 2014), FIALE, *Presidente* - GRAZIOSI, *Relatore* - BOMPADRE, *Ricorrente*.

Il commento

La confisca per i reati tributari e il patteggiamento: un difficile equilibrio

SOMMARIO: 1. Il caso. - 2. L'applicazione della confisca ai reati tributari. - 3. Gli incerti confini del sequestro preventivo "per equivalente". - 4. Il rapporto tra l'applicazione della pena su richiesta delle parti e la confisca. - 5. *Segue*. Il patteggiamento per i reati tributari: alcune incongruenze.

1. Il caso.

La Corte di cassazione si pronuncia su ricorso di un imputato avverso una sentenza di patteggiamento, con cui si censurava la violazione dell'art. 129 c.p.p. e la mancata individuazione dei beni oggetto della confisca disposta dal giudice ai sensi dell'art. 322-ter c.p. In particolare, il ricorrente sosteneva l'abnormità della sentenza nella parte in cui disponeva la confisca dei beni nella disponibilità dell'imputato senza individuarli. Il Procuratore generale, al contrario, prospettava alla Corte la sussistenza di un contrasto giurisprudenziale, relativo al potere delle parti in merito alla confisca, la cui soluzione doveva essere devoluta alle Sezioni unite.

La Suprema Corte ha dichiarato inammissibile il ricorso, per entrambi i profili di censura. Secondo i Giudici di legittimità, nel caso di specie, l'oggetto della confisca era stato sufficientemente individuato nella somma di denaro

corrispondente all'imposta evasa.

La sentenza in commento offre molteplici spunti di riflessione in tema di confisca estesa ai reati tributari e sul discutibile rapporto tra l'applicazione della pena su richiesta delle parti e la misura ablatoria. La questione non è nuova, anche se già sollevata in merito all'inserimento della confisca nell'accordo tra le parti e al potere del giudice in merito all'applicazione della stessa, anche in mancanza di un esplicito accordo sul punto.

Per quanto riguarda il primo motivo di censura, con il ricorso la difesa ha denunciato la violazione dell'art. 129, co. 2, c.p.p., nonché dell'art. 53 l. 24 novembre 1981, n. 689 per non aver il Tribunale valutato adeguatamente le condizioni economiche dell'imputato e della sua ditta, ai fini del ragguaglio della pena detentiva in pena pecuniaria dovendosi contenere nel minimo edittale. La Suprema Corte, condivisibilmente, ricostruisce la natura della sentenza di patteggiamento quale vero e proprio negozio processuale, rispetto al quale è precluso lo *jus poenitendi*¹, salva l'ipotesi in cui il contenuto dell'accordo risulti *contra legem*². Tale contenuto, essendo etero-diretto dall'accordo che recepisce, determina una *deminutio* dell'obbligo motivazionale, che si arresta sulla soglia del sintetico rendiconto degli elementi verificati, con una attenzione particolare rivolta alle ipotesi di non punibilità, di cui è sufficiente il richiamo ex art. 129 c.p.p. La delibazione giurisdizionale, quindi, assume una connotazione positiva in relazione alla verifica della sussistenza dell'accordo, alla corretta qualificazione giuridica del fatto, nonché all'applicazione delle circostanze. D'altra parte, l'art. 444, co. 2, c.p.p. pone come condizione negativa all'emissione di una sentenza recettiva dell'accordo tra le parti la circostanza che «non debba essere pronunciato un provvedimento di proscioglimento a norma dell'art. 129 del codice di rito». La Suprema Corte, d'altro canto, ha precisato che la parte motiva può essere integrata da una sintetica enunciazione della fattispecie concreta³. Pertanto, la sentenza di patteggiamento può essere oggetto di controllo di legittimità, per vizio motivazionale, solo se dal testo appare evidente la sussistenza delle cause di non punibilità di cui al 129 c.p.p.⁴. Tale circostanza, ad avviso della Suprema Corte, non si verifica nella fattispecie in esame, poiché il ricorrente

¹ In tema di patteggiamento, l'accordo delle parti sulla pena non può costituire oggetto di recesso unilaterale. Sul punto si veda Cass., Sez. VI, 12 marzo 2013, Ennaciri, in *Mass. Uff.*, n. 256455 e Id., Sez. II, 10 gennaio 2006, Galati, in *Cass. pen.*, 207, 256.

² La violazione di legge è idonea a sciogliere l'accordo nel senso che la sua illegalità costituisce il necessario presupposto alla revoca del consenso che si integra nell'impugnazione; per tutte si veda Cass., Sez. VI, 30 ottobre 2013, Elmezleni, in *Mass. Uff.*, n. 257152.

³ Cfr. Cass., Sez. IV, 17 ottobre 2006, P.G. in proc. Roumya, in *Cass. pen.*, 2007, 10, 3824.

⁴ Cfr. Cass., Sez. IV, 17 giugno 2011, Spinaci, in *Cass. pen.*, 2012, 3019.

non ha indicato i motivi per cui sussisterebbero condizioni economiche tali da giungere ad una sentenza di assoluzione. Né, del resto, si trascura il richiamo della difesa all'art. 53 l. n. 69 del 1981⁵, poiché la Corte, nel caso in esame, ritiene non sufficientemente dimostrata l'incidenza delle condizioni economiche sull'entità della pena concordata.

2. L'applicazione della confisca ai reati tributari.

La specificità del caso sottoposto all'attenzione della Suprema Corte, relativa alla confisca disposta dal giudice con la sentenza di patteggiamento, attira l'attenzione sulla confisca per equivalente e sulla sua applicabilità ai reati tributari. La ricostruzione dell'istituto costituisce premessa imprescindibile per analizzare l'*iter* argomentativo seguito dalla terza Sezione della Corte di cassazione con la pronuncia in commento.

La confisca per equivalente si inserisce nel *trend* normativo internazionale finalizzato all'ampliamento della tutela reale, in vista della repressione dei reati di particolare allarme sociale e nocività economica⁶. Alla confisca ordinaria, disciplinata e prevista dall'art. 240 c.p., che colpisce beni aventi natura pericolosa, si affianca la figura di confisca disciplinata dall'art. 322-ter c.p.⁷, diretta a colpire le ricchezze di formazione illecita⁸, a prescindere dal requisito della pericolosità e in assenza di un collegamento diretto con il singolo reato. Di conseguenza, la misura ablativa non ricade direttamente sui beni costituenti il profitto o il prezzo del reato ma ha per oggetto il controvalore di essi. Tale caratteristica dirompente ha spinto parte della dottrina ad interrogarsi sulla natura di tale forma di confisca, ripudiando la statica classificazione di "misura di sicurezza"⁹. Più precisamente è stato osservato che la mancanza di pericolosità dei beni oggetti di confisca e la

⁵ Tale articolo introduce la semidetenzione, la libertà controllata e la pena pecuniaria come pene sostitutive delle pene detentive di breve durata.

⁶ Cfr. Cass., Sez. un., 25 ottobre 2007, M.G., in *Cass. pen.*, 2008, 9, 3167. A tal proposito si veda la Direttiva 2014/42/UE, del 3 aprile 2014, relativa al "congelamento e alla confisca dei beni strumentali e dei proventi da reato nell'Unione Europea".

⁷ La confisca di cui all'art. 322-ter è stata introdotta dall'art. 3, co. 1, l. 29 settembre 2000, n. 300. Su questa modifica si veda MANACORDA, *Corruzione internazionale e tutela penale degli interessi comunitari: commento alla l. 30.09.2000, n. 300*, in *Dir. pen. proc.*, 2001, 415 ss.

⁸ Cfr. ESCUROLLE, *Sulla confisca dell'equivalente nei reati tributari*, in *Giur. it.*, 2012, 6, 1408 e ss.

⁹ Sul punto si veda la posizione di VINCIGUERRA, *I delitti contro la pubblica amministrazione*, Padova, 2008, 439 e ss. Tale orientamento trova conforto nella giurisprudenza, che configura la confisca di valore quale vera e propria sanzione penale. Sul punto Cass., Sez. un., 25 ottobre 2005, Muci, in *Cass. pen.*, 2006, 1382; di recente Id., Sez. II, 8 maggio 2008, n. 21566, in *Mass. Uff.*, n. 240910; Id., Sez. III, 24 settembre 2008, n. 39173, *ivi*, n. 241034.

manca del rapporto di pertinenzialità tra il reato e i beni¹⁰ attribuiscono alla misura una connotazione tipicamente sanzionatoria¹¹, che impedisce l'applicabilità del principio di retroattività previsto dall'art. 200 c.p.¹²

La confisca per equivalente, oltre ad essere prevista dalla disciplina codicistica, ha trovato ampia previsione anche in altri settori disciplinati da leggi speciali¹³. Tra queste rientra la Finanziaria 2008¹⁴ che ha esteso la misura ablativa per equivalente anche ai reati tributari di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater* e 11 d.lgs. n. 74 del 2000¹⁵, attraverso un mero rinvio all'art. 322-*ter* c.p.¹⁶

La *ratio legis* di tale nuova previsione va individuata nella raggiunta consapevolezza dell'inefficacia della forma tradizionale di confisca¹⁷ per i reati tributari, in cui il profitto è frequentemente rappresentato da un risparmio di spesa¹⁸. Con tale misura, cioè, si è voluto privare il reo di un qualsiasi

¹⁰ Cfr. GIANGRANDE, *La confisca per equivalente nei reati tributari: tra legalità ed effettività*, in *Dir. e pratica trib.*, 2013, 1, 173 e ss.

¹¹ È stato evidenziato che la natura sanzionatoria di tale ablazione imporrebbe di estendere le garanzie sostanziali e processuali, che "indefettibilmente" si accompagnano alla sanzione penale. Cfr. sul punto FURFARO, *La compatibilità delle varie forme di confisca con i principi garantistici di rango costituzionale e con lo statuto delle garanzie europee*, in *La giustizia patrimoniale penale*, a cura di Bargi, Cisterna, Torino, II, 2011, 259 ss.

¹² Sul punto è intervenuta anche la Corte costituzionale con ordinanza n. 97 del 2009; per un commento si veda CORSO, *La confisca per equivalente non è retroattiva*, in *Corr. trib.*, 2009, 97. Tale opzione è stata scelta anche per rendere il sistema più conforme all'art. 7 della Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo e alla Giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (Corte eur. dir. uomo, 9 febbraio 1998, Welch c. Regno Unito, in www.echr.coe.int).

¹³ A titolo esemplificativo si pensi all'art. 19 d.lgs. n. 231 del 2001, relativo alla responsabilità amministrativa delle persone giuridiche; al d.lgs. n. 61 del 2000, relativo alle società commerciali; ed ancora la l. 228/2003 che ha previsto la possibilità di confisca per equivalente per i reati contro la personalità individuale.

¹⁴ Cfr. in particolare art. 1, co. 143, l. 24 dicembre 2007, n. 244.

¹⁵ Si segnala che la disposizione rinvia a tutti i reati tributari previsti dal decreto legislativo citato, eccezion fatta per l'art. 10, che disciplina il reato di "*Occultamento o distruzione di documenti contabili*", in considerazione del contenuto particolare, e particolarmente diverso dagli altri.

¹⁶ In argomento SANTORIELLO, *Confisca per equivalente e reati tributari. Le prime indicazioni della giurisprudenza*, in *Fisco* 2009, 234; si veda anche RISPOLI, *La confisca per equivalente nella legge finanziaria 2008*, in *Confisca per equivalente e frode fiscale*, a cura di Di Gregorio, Mainolfi, Rispoli, Milano, 2011, 191 ss.

¹⁷ Per una dettagliata analisi si rinvia a VERGINE, *Il contrasto all'illegalità economica. Confisca e sequestro per equivalente*, Padova, 2012.

¹⁸ A tal proposito si veda Cass., Sez. III, 3 maggio 1996, Centofanti, in *Giust. pen.*, 1997, 43. Con tale pronuncia, la Suprema Corte di cassazione aveva ritenuto non assoggettabile a sequestro preventivo, finalizzato alla successiva confisca, il saldo liquido di un conto corrente in misura corrispondente all'imposta evasa, per l'assenza del necessario rapporto di derivazione diretta tra l'evasione dell'imposta e la disponibilità del conto, nonché per l'impossibilità di affermare che la disponibilità del denaro fosse frutto dell'indebito arricchimento derivante dall'omesso versamento del tributo.

beneficio economico derivante dal comportamento illecito¹⁹, confidando nella capacità dissuasiva e disincentivante di tale strumento, che sembra assumere sempre più la natura di “sanzione”²⁰. Tale riconoscimento consentirebbe di rivedere l’intera materia dell’ablazione disposta in sede penale²¹.

Tuttavia, le finalità perseguite, con l’estensione della confisca ai reati tributari, non hanno trovato esatta corrispondenza in una tecnica legislativa apprezzabile²²: la “infelice formulazione” della disposizione contenuta nella legge Finanziaria, richiamando genericamente l’art. 322-ter c.p., ha sollevato perplessità sulla incerta ampiezza del rinvio. È, così, nato il dubbio²³ se il rinvio dovesse considerarsi effettuato in riferimento al primo comma ovvero all’intera disposizione. Infatti, l’art. 322-ter originariamente contemplava la confisca per equivalente esclusivamente al co. 2, con riferimento al reato di corruzione e in particolare alla posizione del corruttore²⁴; peraltro, la disposizione codicistica è stata qualificata da più parti come norma speciale²⁵ non suscettibile di applicazione analogica.

Sul punto, tuttavia, si è consolidato un orientamento giurisprudenziale univoco, teso a consentire l’applicazione dell’art. 322-ter nella sua interezza, in virtù della clausola “in quanto applicabili” inserita nell’art. 1 della Legge finanziaria²⁶. Ed infatti, anche in dottrina si è osservato che la limitazione della portata del rinvio al solo co. 1 dell’art. 322-ter determina un’*interpretatio abrogans* della novella, posto che per i reati tributari non è possibile configurare un “prezzo” del reato, «connotato che non è riscontrabile fuori dallo schema sinallagmatico della corruzione»²⁷.

¹⁹ Si veda Cass., Sez. III, 16 gennaio 2012, Galiffo, in *Mass. Uff.*, n. 251893.

²⁰ Si veda la Relazione dell’Ufficio del Massimario e del ruolo della Cassazione, Servizio Penale, Relazione n. 30/2013, 2.7.2013, 2.

²¹ Cfr. FURFARO, *La confisca per equivalente tra norma e prassi*, in *Giur. it.*, 2009, 8/9, 2083.

²² Cfr. PORCU, *Sequestro e confisca per equivalente e reati tributari: un sottoinsieme speciale?*, in *Dir. pen. proc.*, 2013, 12, 1471.

²³ Si veda Cass., Sez. III, 10 gennaio 2013, P.G. in proc. Unicredit, in *www.penalecontemporaneo.it*, con nota di MAZZA, *Il caso Unicredit al vaglio della Cassazione: il patrimonio dell’ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*.

²⁴ Sulla differenza tra i due commi si veda Cass., Sez. un., 25 giugno 2009, C.L., in *Dir. pen. proc.*, 2010, 436, con nota di MAIELLO, *La confisca per equivalente non si applica al profitto del peculato*.

²⁵ Si veda MANES, *Nessuna interpretazione conforme al diritto comunitario con effetti in malam partem*, in *Cass. pen.* 2010, 90.

²⁶ Cfr. Cass., Sez. III, 27 gennaio 2011, M., in *Guida al dir.*, 2011, 19, 58; Id., Sez. III, 11 novembre 2010, R. ed altro, in *Guida al dir.*, 2011, 4, 95; Id., Sez. III, 07 luglio 2010, B. ed altro, in *Cass. pen.*, 2011, 2366.

²⁷ Sul punto DELLA RAGIONE, *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, in *www.penalecontemporaneo.it*. L’autore sottolinea l’inopportunità dell’applicabilità del secondo comma della norma citata, onde evitare un approdo ermeneutico in *malam partem*.

Le perplessità della dottrina²⁸ sono state superate da un ulteriore intervento legislativo²⁹ che ha inserito nel co. 1 dell'art. 322-ter il riferimento al profitto quale oggetto della confisca per equivalente³⁰, eliminando qualsiasi dubbio sull'applicabilità della misura ablatoria anche al *quantum* corrispondente al profitto e non solo al *tantundem* del prezzo del reato³¹.

Con la sentenza che si annota, la Suprema Corte sorvola sul concetto di profitto, sebbene vi siano orientamenti contrastanti sull'ampiezza di tale nozione. La giurisprudenza di legittimità ricomprende nel concetto di profitto l'ammontare complessivo delle sanzioni amministrative (evase) e gli interessi dovuti³². Tale interpretazione comporta una diversa quantificazione del profitto da intendersi come vero e proprio risparmio di spesa, comprensivo anche degli ulteriori vantaggi riflessi per il soggetto evasore³³, quali gli interessi e le sanzioni. Tuttavia, rispetto a tale posizione, appare doveroso muovere delle severe critiche, posto che l'equivalenza tra profitto del reato e il risparmio di spesa è ammessa nei limiti in cui tale beneficio economico si pone in rapporto di derivazione diretta con la condotta delittuosa. Le Sezioni unite, risolvendo il contrasto, hanno affermato che il profitto del reato presuppone l'accertamento della sua diretta derivazione causale dalla condotta dell'agente, dovendosi escludere, invece, qualsiasi estensione indiscriminata o dilatazione indefinita ad ogni e qualsiasi vantaggio patrimoniale che possa scaturire dall'illecito³⁴. Di segno contrario alcune tesi che mostrano i rischi e le incertezze di una "dilatazione a dismisura della nozione di profitto"³⁵, che risulterebbe contrastante con il principio di stretta

²⁸ Sono degne di menzione le argomentazioni di FONDAROLI, *La "strana coppia": sequestro e confisca per equivalente, cd. solidarietà passiva tra i correi*, in questa *Rivista*, 2011, 2, 4. L'A. criticava l'argomento ermeneutico secondo il quale non sussistendo il prezzo nei reati tributari, si dovesse necessariamente ritenere che la norma rinviasse anche al secondo comma della disposizione codicistica. Facendo leva sulla clausola di applicabilità prevista dalla Legge finanziaria, l'A. giungeva a ritenere inammissibile la confisca di valore rispetto al profitto.

²⁹ Si allude all' art. 1, co. 75, lett. o), l. 6 novembre 2012, n. 190.

³⁰ Sul punto AMATO, *Reati tributari: nel sequestro ai fini della confisca l'importo non deve eccedere il valore del profitto*, in *www.Lex 24.it*.

³¹ Si condivide la posizione di chi ritiene che la tecnica impiegata per estendere la confisca di valore ai reati tributari sia inopportuna e laconica. Sul punto DELLA RAGIONE, *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, cit., 25, che suggerisce un intervento legislativo *ad hoc*, al pari di quanto dispone l'art. 19 d.lgs. n. 231 del 2001, al fine di «favorire esiti di effettività della tutela e una maggiore corrispondenza al quadro garantistico delineato dal principio di legalità penale».

³² Si veda Cass., Sez. un., 31 gennaio 2013, Adami e altro, in *Cass. pen.*, 2013, 2913 ss.; prima dell'intervento delle Sezioni unite, Id., Sez. V, 17 gennaio 2012, Mazzieri, *ivi*, 2012, 12, 4251 ss.

³³ Cfr. Cass., Sez. III, 4 luglio 2012, Bardazzi, in *Riv. dottori comm.* 2013, 2, 424.

³⁴ Cfr. Cass., Sez. un., 27 marzo 2008, Impregilo e altri, in *Guida al dir.*, 2008, 30, 89.

³⁵ Cfr. DELLA RAGIONE, *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, cit., nt. 17.

legalità e, in considerazione della natura sanzionatoria del provvedimento ablativo, con il principio di colpevolezza³⁶. Peraltro, in virtù del rapporto di specialità intercorrente tra sanzione penale e sanzione amministrativa medesima, si dovrebbe ritenere che le sanzioni amministrative e gli interessi siano estranei al concetto di profitto del reato tributario³⁷.

3. Gli incerti confini del sequestro preventivo “per equivalente”.

L'efficacia dirimpante della confisca per equivalente si registra in considerazione della stretta connessione con il sequestro preventivo, ex art. 32, 1 co. 2, c.p.p.: quest'ultimo consente di apprendere beni non solo direttamente collegati al reato ma anche assolutamente sganciati da quest'ultimo. Tale misura cautelare rappresenta l'antecedente logico della confisca e si pone con essa in rapporto di strumentalità qualificata³⁸. In mancanza di una espressa disposizione di legge *ad hoc*, il “sequestro preventivo per equivalente” è costantemente disposto nelle ipotesi in cui è consentita la confisca di valore, a prescindere dalla pertinenzialità dei beni al reato contestato³⁹. È stato evidenziato che la polivalente funzione ascrivita alle ipotesi speciali di confisca determina un intreccio inestricabile di conseguenze che rendono l'ablazione di valore del tutto “abnorme”⁴⁰. A fronte di una disciplina “lesiva” dei diritti difensivi, in relazione alla sussistenza dei presupposti per l'applicabilità del sequestro preventivo, si registra una graduale tendenza della giurisprudenza a conformare tale istituto a quello delle misure limitative della libertà personale. Infatti, il *deficit* di garanzie che già caratterizza il sequestro preventivo in generale risulta maggiormente evidente nel sequestro finalizzato alla confisca di valore, in considerazione della superfluità di indagini speculative circa la pericolosità del bene e l'assenza del nesso di pertinenzialità⁴¹.

In riferimento ai presupposti legittimanti il sequestro preventivo finalizzato alla confisca cd. di valore, valorizzando la natura sanzionatoria di tale

³⁶ In argomento si veda anche AMODIO, *I reati economici nel prisma dell'accertamento processuale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 1505.

³⁷ Cfr. VANNINI, *L'omesso versamento delle sanzioni quale profitto del reato tributario?*, in *Corr. trib.* 2013, 9, 737.

³⁸ Cfr. PULITO, *Profili problematici del sequestro preventivo per equivalente finalizzato alla confisca del profitto del reato*, in *Arch. nuova proc. pen.*, 2013, 2, 227.

³⁹ Cfr. SGUBBI, *Il risparmio, come oggetto di tutela penale*, in *Giur. comm.*, 2005, 359 e ss.

⁴⁰ Così FONDAROLI, *La strana coppia: sequestro e confisca per equivalente, c.d. solidarietà passiva tra i correi*, cit., 629 ss.

⁴¹ Secondo BARGI, *La rarefazione delle garanzie costituzionali nella disciplina della confisca per equivalente*, in *Giur. it.*, 2009, 2072, tale previsione «vanificando quasi del tutto il diritto di difesa, riduce il diritto alla prova e al contraddittorio sull'adozione della sanzione ad un mero simulacro di tutela».

confisca, la Corte, nel corso degli ultimi anni, ha svolto una funzione di interpretazione e di integrazione del contenuto delle laconiche disposizioni legislative. In relazione al *fumus commissi delicti*, esso deve risultare “coerente” con gli elementi fattuali dell’ipotesi criminosa⁴². Emerge, inoltre, dalle decisioni di legittimità e di merito, la necessità che l’applicazione di una misura di tal genere sia legata ad un elevato grado di colpevolezza⁴³, intesa come prospettazione da parte della pubblica accusa dell’esistenza di concreti elementi per riferire il reato alla persona dell’indagato⁴⁴. Con specifico riferimento alla materia tributaria, nella quale sussistono una serie di presunzioni legali, la giurisprudenza è univoca nel ritenere che sebbene tali presunzioni assumano esclusivamente il valore di dati di fatto e non fonti di prova, esse siano idonee a giustificare l’applicazione della misura cautelare reale per un importo corrispondente all’imposta evasa⁴⁵.

4. Il rapporto tra l’applicazione della pena su richiesta delle parti e la confisca.

La sentenza in commento offre la possibilità di ricostruire il delicato rapporto sussistente tra il patteggiamento e la confisca, che, come è noto, ha nel tempo determinato il sorgere di enormi conflittualità. Si allude, preliminarmente, alla previsione originaria dell’art. 445 del codice di rito, che consentiva l’applicazione della sola misura di sicurezza prevista dall’art. 240, co. 2, c.p.⁴⁶ Tale questione, in linea teorica, potrebbe ritenersi risolta in seguito alla modifica legislativa del 2003, che ha interpolato l’art. 445 c.p.p., prevedendo un rinvio all’art. 240 c.p. *tout court* eliminando la controversa distinzione tra

⁴² Si veda la Relazione dell’Ufficio del Massimario e del ruolo della Cassazione, Servizio Penale, Relazione n. 30/2013, cit., 4; Cass., Sez. III, 23 gennaio 2013, Piccolo, in *Guida dir.*, 2013, 12, 38; si veda anche Id., Sez. III, 25 gennaio 2012, Marseglia, in *Riv. pen.*, 2013, 537. Tale sentenza attribuisce al Tribunale del riesame il compito di esaminare la sussistenza degli elementi indiziari indicativi della concreta sussistenza del *fumus* del reato ipotizzato.

⁴³ Secondo DE CARO, *Libertà personale e sistema processuale penale*, ESI, 2000, 84 ss., la conformazione della disciplina di proporzionalità e adeguatezza delle cautele “*de libertate*” in questi termini costituirebbe “*una naturale applicazione processuale*” del principio di non colpevolezza ex art. 27, co. 2, della Costituzione.

⁴⁴ Cfr. da ultimo Cass., Sez. III, 26 aprile 2012, Curcio, in *www.dirittoegiustizia.it*.

⁴⁵ Cfr. Cass., Sez. III, 23 gennaio 2013, Piccolo, cit.

⁴⁶ Il disposto normativo allude alla distinzione, tutt’oggi esistente, tra le ipotesi, contemplate al primo comma, di confisca facoltativa, e quelle di cui al secondo comma, relativa alla confisca obbligatoria. Relativamente alle «cose che servirono o furono destinate a commettere il reato» ovvero a ciò che ne costituisce il “prodotto o il profitto”, il giudice ha a facoltà di ordinarne la distrazione in favore dello Stato; diversamente egli è tenuto ad imporre la misura ablativa, nei casi previsti dal comma 2, tra cui rientrano le cose che costituiscono il prezzo del reato”.

confisca obbligatoria e facoltativa⁴⁷. La novella è frutto dell'acquisita consapevolezza del ruolo cui assurge la misura di sicurezza patrimoniale *de qua*, funzionale all'assolvimento di una funzione social preventiva, che non può venire meno in virtù della scelta dell'imputato di accedere al patteggiamento.

L'ambito cognitivo dei Supremi Giudici, nella pronuncia in analisi, si è arrestato sulla soglia della mancata individuazione dei beni sottoposti a confisca. Tale limite è stato in qualche modo generato dall'impostazione del ricorso della difesa, che se diversamente argomentato, avrebbe consentito eventualmente di mettere in discussione anche il tema relativo all'inserimento della confisca nell'accordo, ed eventualmente di rimettere la questione alle Sezioni unite.

Il nodo cruciale del rapporto tra confisca e patteggiamento si rinviene, appunto, nell'inserimento o meno della misura ablativa nell'accordo delle parti.

Infatti, nonostante gli orientamenti più recenti appaiano in coerenza tra loro, si è registrato in passato una inedita pronuncia⁴⁸, secondo la quale la confisca dovrebbe essere oggetto del *pactum*. Vero è che la massima di tale sentenza lascia perplessi⁴⁹, poiché se da un lato richiede che il provvedimento ablatorio rientri tra le statuizioni pattizie, dall'altro crea qualche ambiguità laddove stabilisce che la domanda congiunta vada respinta «quando comunque non consenta la determinazione certa dell'oggetto della confisca da parte del giudice». In quell'occasione, è stato sottolineato⁵⁰ che l'eventuale riconoscimento in capo al giudice di disporre *sua sponte* la misura comporterebbe lo svuotamento del principio innovativo della sentenza, relativo ad un vero e proprio obbligo di formulazione di una proposta congiunta anche sull'oggetto della confisca. Tale pronuncia, priva di argomentazioni adeguate e dettagliate, è stata "superata" da successive sentenze che hanno totalmente escluso la necessità di inserire la determinazione della confisca nel patto di rito, dovendo essere disposta

⁴⁷ Per una panoramica delle posizioni assunte dalla dottrina, si vedano, a titolo esemplificativo, CARCANO, *Alcune questioni in tema di confisca nel patteggiamento*, Cass. pen., 1995, 2995 ss.; LO VECCHIO, *Confisca e "patteggiamento": interazione normativa e indirizzo della suprema Corte*, in *Cass. pen.*, 1994, 1299; MONTAGNA, *Efficacia del patteggiamento e possibilità di confisca*, in *Giur. cost.*, 2000, 1874

⁴⁸ Cass., Sez. VI, 11 marzo 2010, V.A., in *Cass. pen.* 2011, 2661

⁴⁹ "Il giudice non può accogliere la richiesta di applicazione della pena se l'accordo intervenuto tra le parti non comprende anche l'oggetto della confisca prevista per il reato cui il patteggiamento si riferisce ovvero non consente la determinazione certa dei beni destinati all'ablazione".

⁵⁰ Cfr. FABRETTI, *Patteggiamento e confisca: la Corte estende l'oggetto dell'accordo tra le parti*, in *Cass. pen.* 2011, 2663 ss.

obbligatoriamente dal giudice.

La sentenza di patteggiamento, infatti, è una sentenza vincolata relativamente al trattamento sanzionatorio e non anche al profilo relativo all'ablazione del profitto, rispetto al quale la discrezionalità del giudice si riespande⁵¹. Come è stato riconosciuto anche in giurisprudenza⁵², le parti, nell'ambito della propria autonomia, possono inserire un accordo sulle suddette misure. Tale accordo, tuttavia, potrà avere solo la funzione di orientare la decisione del giudice, il quale sarà libero di tenerne o meno conto, sussistendo esclusivamente l'onere di motivare la decisione adottata. Con specifico riferimento alla materia tributaria, si evidenzia che la confisca per equivalente *ex art. 322-ter* opera in via obbligatoria, sia in base al dato testuale della norma (che al primo e al secondo comma prevede che sia "sempre ordinata"), sia in relazione alla natura sanzionatoria riconosciuta dalla giurisprudenza⁵³. Alcuni dubbi erano sorti sull'applicabilità della confisca per equivalente del profitto nel patteggiamento, alla luce di una interpretazione eccessivamente letterale dell'art. 322-ter c.p., che al co. 3 fa riferimento esclusivamente alla sentenza di condanna. Tuttavia, a ben vedere tale limite linguistico può e deve essere facilmente superato alla luce della più recente giurisprudenza, che ha equiparato la sentenza di patteggiamento ad una sentenza di condanna⁵⁴.

Nonostante il richiamo alla pronuncia "anomala" individuata dal Procuratore generale, la sentenza che si annota, con una argomentazione poco chiara, ignora il problema cruciale relativo all'inserimento della confisca nell'accordo, conformandosi ai precedenti in maniera apodittica e limitandosi a rilevare l'aspetto relativo alle conseguenze processuali di un eventuale violazione accertata dell'art. 322-ter c.p. L'*iter* argomentativo seguito dalla Corte si basa sulla considerazione che in quell'unico orientamento "contrastante"⁵⁵ è affermata la nullità del capo concernente la confisca (per non essere stata inserita nell'accordo delle parti e/o per la mancata individuazione certa dei beni destinati all'ablazione), con il conseguente

⁵¹ Cfr. CUOMO, *Problemi di giustizia penale tributaria: la confisca per equivalente del profitto*, in *Arch. pen.*, 2014, 1, 20; Cass., sez. II, 04 febbraio 2011, M.V., in *Dir. & giust.*, 2011.

⁵² Cass., Sez. II, 19 aprile 2012, Toseroni, in *Mass. UIt.*, n. 252825.

⁵³ Cass., Sez. III, 9 ottobre 2013, P.G., in *Dir. & giust.*, 2013. Si veda il commento di CUOMO, *Reati tributari e confisca per equivalente nel rito del patteggiamento*, in *Cass. pen.*, 2014, 5, 1784.

⁵⁴ Sulla natura della sentenza di patteggiamento si rinvia a Cass., Sez. un., 23 maggio 2006, Diop, in *Cass. pen.*, 2006, 2769 e ss.; in dottrina si veda DOLCINI, *Problemi vecchi e nuovi in tema di riti alternativi: patteggiamento, accertamento di responsabilità, misura della pena*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2009, 569. Sull'applicabilità della confisca per equivalente anche nel caso in cui il rito penale si concluda con l'applicazione di una pena concordata tra le parti, si veda VERGINE, *Il contrasto all'illegalità economica. Confisca e sequestro per equivalente*, cit., 121.

⁵⁵ Cass., Sez. VI, 11 marzo 2010, V.A., cit.

annullamento dell'intera sentenza di patteggiamento⁵⁶. Invece, nella pronuncia in esame, la Corte afferma di non poter accogliere il ricorso della difesa che, invocando l'abnormità della stessa, chiede l'annullamento senza rinvio del solo capo relativo alla confisca.

In particolare, ritiene che non sussista alcuna «ermeneutica incertezza giurisprudenziale». Al contrario, il contrasto, secondo i giudici, si sarebbe verificato qualora fosse stata accolta l'istanza della difesa, e di conseguenza, dichiarata la nullità del solo capo relativo alla confisca. Dunque, la Corte disattende le richieste della difesa e ritiene il ricorso inammissibile, non essendo stato violato l'art. 322-ter c.p.

Le perplessità sul percorso argomentativo scelto della Corte, tuttavia, non impediscono di condividere le conclusioni in merito all'individuazione dei beni oggetto della confisca. Infatti, l'art. 322-ter c.p. non impone al giudice di individuare i beni ad essa assoggettati quando determina le somme di denaro che costituiscono il profitto, il prezzo del reato o il controvalore di essi. Il disposto codicistico pone una alternativa - «determina le somme di denaro o individua i beni» - che deriva dalla fungibilità del denaro e che consente, nel caso di specie, di imporre la confisca di somme di danaro fino alla concorrenza dell'ammontare complessivo dell'Iva non versata⁵⁷. Tuttavia, deve segnalarsi, anche in questo caso, una pronuncia di segno diverso, secondo cui il giudice deve specificatamente individuare le somme di denaro ed i beni da sottoporre a vincolo, poiché l'individuazione specifica dell'oggetto della confisca costituisce «presupposto strutturale di ogni provvedimento ablativo»⁵⁸. Nonostante tale isolato orientamento, condivisibilmente, i giudici ritengono «esaustiva» l'identificazione della somma di denaro da sottoporre a confisca, sia sotto il profilo della pertinenzialità, consistendo il profitto in una somma di denaro nella disponibilità del reo, sia sotto il profilo dell'entità, corrispondente al valore dell'imposta evasa. Peraltro, la tesi risulta coerente e conforme al dato letterale che, inequivocabilmente, pone una alternativa tra la determinazione

⁵⁶ La Corte muoveva dall'assunto che l'apertura di un giudizio di rinvio inerente la statuizione sulla confisca importerebbe una trattazione incompatibile con la *ratio* del rito speciale del patteggiamento. Tale giudizio, infatti, secondo l'argomentazione seguita dalla Suprema Corte sarebbe volto ad individuare la pertinenza e l'entità delle somme da destinarsi alla confisca, che dovrebbe svolgersi nel pieno contraddittorio tra le parti, risultando, pertanto, incompatibile con lo schema del procedimento in parola.

⁵⁷ Si veda Cass., Sez. II, 29 maggio 2013, S. A. e altri, in *Cass. pen.*, 2013, per cui, in tema di sequestro preventivo per equivalente, il relativo decreto non deve necessariamente contenere l'indicazione specifica dei beni che devono essere sottoposti al vincolo, ma «deve indicare la somma sino alla concorrenza della quale il sequestro deve essere eseguito».

⁵⁸ Cass., Sez. III, 28 marzo 2013, P.G., in *Dir. & giust.*, 2013.

delle somme di denaro e l'individuazione dei beni.

La giurisprudenza di legittimità si è interessata con maggiore attenzione del problema relativo all'individuazione dei beni, con riferimento alla fase prodromica del sequestro. In particolare, ha escluso che il giudice della cautela debba già indicare, all'atto dell'emissione del provvedimento ablativo, i singoli cespiti sui quali deve ricadere, né deve fissare il relativo valore⁵⁹. Infatti, in considerazione della natura provvisoria del sequestro cautelare, finalizzato ad assicurare la successiva esecuzione della confisca, non sussiste alcuna necessità di previa individuazione dei beni da colpire. Peraltro, in assenza di alcun vincolo di pertinenzialità tra il reato e i beni da assoggettare a confisca, non è possibile sempre prevedere quali dei beni inizialmente individuati dal pm saranno poi presenti nel patrimonio dell'indagato durante l'esecuzione⁶⁰. Del resto, alcuni orientamenti affermano che la competenza funzionale ad individuare i beni vincolabili a confisca spetta al pubblico ministero quale organo demandato all'esecuzione del provvedimento⁶¹, il quale, in conformità ai principi civilistici sanciti dall'art. 517, co. 2, c.p.c., dovrebbe preferire comunque il denaro⁶². Peraltro, la possibilità di applicare d'ufficio la confisca per equivalente non è impedita dall'assenza di una preventiva imposizione del vincolo del sequestro sui beni, essendo specificato il profitto del reato, corrispondente all'imposta evasa⁶³.

5. *Segue. Il patteggiamento per i reati tributari: alcune incongruenze.*

In una ottica di completezza dell'analisi svolta, appare opportuno soffermarsi su un ulteriore aspetto che incide sull'efficacia del patteggiamento per i reati tributari.

La l. 14 settembre 2011, n. 148⁶⁴ ha introdotto importanti modifiche alla disciplina penale tributaria contenuta nel d.lgs. n. 74 del 2000, anche sul piano processuale, in un'ottica di inasprimento dello statuto penale tributario. Per quanto di interesse in questa sede, l'innovazione caratterizzata da maggiori criticità risulta quella relativa al patteggiamento sulla pena⁶⁵, poiché è previsto che il contribuente possa accedere al rito speciale, «solo qualora

⁵⁹ Si veda Cass., Sez. III, 31 marzo 2010, Baruffa, in *Mass. uff.*, n. 246444.

⁶⁰ Cfr. CUOMO, *Problemi di giustizia penale tributaria: la confisca per equivalente del profitto*, cit., 12.

⁶¹ Cass., Sez. III, 28 febbraio 2012, Maione, in *Mass. Uff.*, n. 252095; Id., Sez. III, 7 marzo 2013, Falchero, in *Riv. dott. Commerc.*, 2013, 426 ss.

⁶² Cass., Sez. II, 11 novembre 2011, Cappa, in *Mass. Uff.*, n. 251515.

⁶³ Cass., Sez. III, 15 aprile 2013, Volpe, in *Mass. Uff.*, n. 255113.

⁶⁴ Legge di conversione del d.l. 13 agosto 2011, n. 138.

⁶⁵ Si veda il co. 2-bis dell'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000.

ricorra la circostanza attenuante di cui ai co. 1 e 2»⁶⁶, ovvero, in altri termini, allorquando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, venga effettuato il pagamento ad estinzione dei debiti tributari conseguenti alle condotte illecite. È stata quindi introdotta una condizione ostativa per l'accesso al "patteggiamento", probabilmente, al fine di incentivare i meccanismi riparatori anche attraverso le procedure conciliative. La soluzione mostra, sul piano applicativo, alcune incongruenze⁶⁷. L'uso sempre più frequente della confisca per equivalente e del sequestro preventivo di valore in materia penal-tributaria, di fatti, potrebbe impedire al contribuente, al quale sono stati "vincolati" i beni in suo possesso, di estinguere il debito tributario ed accedere al "patteggiamento". Tale meccanismo potrebbe comportare una vera e propria duplicazione del tributo proveniente da una doppia sanzione, l'una relativa al patteggiamento stesso, l'altro relativo alla misura della confisca.

In tal senso la stessa Corte di cassazione si è pronunciata precisando che la restituzione all'Erario del profitto derivante da reato elimina in radice lo stesso oggetto sul quale dovrebbe incidere la confisca⁶⁸, posto che al contrario si avrebbe un'inammissibile duplicazione sanzionatoria in contrasto con il principio secondo il quale l'espropriazione definitiva di un bene non può essere mai essere superiore al profitto derivato dal reato⁶⁹.

Restano, tuttavia, delle perplessità in relazione al sequestro operato sui beni del contribuente prima del pagamento del debito tributario, qualora il vincolo sia posto sugli unici beni in suo possesso. In questo caso, non sembra possibile un dissequestro sulla base di una mera promessa di pagamento delle imposte e di conseguenza il contribuente si vedrà privato della possibilità di accedere al rito alternativo al dibattimento. Dunque, l'estinzione del debito tributario, necessario al fine di accedere al "patteggiamento", dovrebbe avvenire prima della confisca e paradossalmente prima dell'eventuale

⁶⁶ L'attenuante di cui all'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000 diventa *condicio sine qua non* per il patteggiamento, che scoraggia l'accesso al patteggiamento.

⁶⁷ Per una dettagliata analisi della problematica si rinvia a GIANGRANDE, *La confisca per equivalente nei reati tributari: tra legalità ed effettività*, cit., 217 e ss.

⁶⁸ Da ultimo si veda Cass., Sez. III, 8 novembre 2013, B.G., in *Giur. it.* 2014, 3, 694 con nota di MAIELLO, *Confisca per equivalente e pagamento del debito tributario*, ivi, 695 e ss.

⁶⁹ Cass., Sez. III, 11 marzo 2011, Provenzale, in *Mass. Uff.*, n. 249752, in merito alla possibile illegittimità costituzionale dell'art. 322-ter c.p. e l. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 143, co. 1, sotto il profilo della violazione del principio di legalità e della duplicità della sanzione. La confisca obbligatoria per equivalente, infatti, costituisce una sanzione penale, e qualora il danno erariale venisse meno a seguito del pagamento delle imposte evase, si determinerebbe il contestuale operare di due sanzioni per il medesimo illecito.

sequestro preventivo⁷⁰.

Per effetto di tali criticità, relative alla mancanza di coordinamento tra le misure introdotte dal Legislatore, può immaginarsi un graduale disinteresse per il “patteggiamento” da parte dell'imputato. Ciò presumibilmente condurrà ad un appesantimento del rito ordinario e ad un incremento del rischio di prescrizione. È auspicabile, sul punto, un intervento legislativo⁷¹ che elevi l'avvenuto pagamento del tributo evaso a causa di estinzione del reato e non più a mera circostanza attenuante.

TERESA ALESCI

⁷⁰ Un interessante riscontro lo si rinviene nel parere espresso dai Giudici di legittimità, in relazione alle modifiche della manovra del 2011, in cui precisano che «il problema è peraltro ancora una volta collegato all'illustrata connessione tra attenuante e patteggiamento, atteso che la minore appetibilità della scelta collaborativi potrebbe tradursi in un minore accesso al rito alternativo, ripercuotendosi sui tempi dell'accertamento del reato in uno scenario in cui l'abbattimento delle soglie di punibilità previste per le singole fattispecie dovrebbero in prospettiva determinare l'aumento del numero dei processi penali tributari».

⁷¹ Si veda VERGINE, *Il contrasto all'illegalità economica. Confisca e sequestro per equivalente*, cit., 121.