

## ORIENTAMENTI

---

**FRANCESCO MARZULLO**

### **La confisca del denaro *post delictum* nel “prisma” dei più recenti approdi giurisprudenziali di legittimità**

Una delle tematiche, oggetto di vivace dibattito sul terreno giurisprudenziale negli ultimi tempi, è quella che afferisce alla possibilità di sottoporre – nella forma diretta – a sequestro prima e confisca poi le provviste (i saldi attivi) presenti sui conti correnti dell'autore del reato, anche quando esse si siano formate a seguito di fondi lecitamente affluiti in epoca successiva alla commissione del reato, e finanche in epoca successiva all'esecuzione della misura cautelare o della misura ablativa, fino alla concorrenza dell'importo del profitto illecito (come quantificato nella statuizione giudiziaria). La tematica ha profonde implicazioni pratiche, tanto per una persona fisica, quanto (e direi) soprattutto per una società (che ha tratto vantaggio dal profitto illecito) che, per effetto dei sequestri dei saldi attivi già confluiti sui conti correnti al momento dell'esecuzione della cautela (o che potrebbero confluire anche dopo l'apposizione del vincolo giudiziario) corre il serio rischio di assistere inerme alla paralisi dell'attività di impresa. Dopo un excursus della prassi giurisprudenziale, l'Autore si interroga sui possibili riverberi che, in tema di sequestri dei conti correnti, potrebbero derivare dalla riscrittura dell'art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000, ad opera dell'art. 6, co. 1 lett. e) dello schema di decreto attuativo (in coso di approvazione) della legge delega fiscale n. 111 del 2023.

*The confiscation of money post delictum in the ‘prisma’ of the most recent jurisprudential approaches of legitimacy.*

*One of the issues, the subject of lively debate in the jurisprudential field in recent times, is that which pertains to the possibility of subjecting – in a direct form – to first seizure and then confiscation of the provisions (the active balances) present in the author’s current accounts of the crime, even when they were formed as a result of funds lawfully flowing in a period following the commission of the crime, and even in a period following the execution of the precautionary measure or ablative measure, up to the amount of the illicit profit (as quantified in the judicial ruling). The issue has profound practical implications, both for a natural person and (and I would say) above all for a company (which has benefited from the illicit profit) which, as a result of the seizures of the active balances already in the current accounts at the time of the execution of caution (or which could come together even after the imposition of the judicial restriction) runs the serious risk of witnessing helplessly the paralysis of the business activity. After an excursus of jurisprudential practice, the Author questions the possible reverberations that, in terms of seizures of current accounts, could derive from the rewriting of the art. 12-bis Legislative Decree 74/2000, pursuant to art. 6, co. 1 letter e) of the draft implementing decree (in the process of approval) of the tax delegation law no. 111 of 2023.*

**SOMMARIO:** 1. Inquadramento della tematica. – 2. La natura diretta o per equivalente della confisca del profitto *accrescitivo*. – 3. La natura diretta o per equivalente della confisca del profitto (*rectius*: denaro) quale “risparmio di spesa” nei reati tributari. – 4. Il perimento della confisca diretta del profitto *accrescitivo*: la sentenza a Sezioni Unite n. 42415 del 2021 (Coppola). – 5. Il controverso perimetro del se-

questro/confisca diretta del profitto integrato da risparmio di spesa nei reati tributari riscossivi: l'indirizzo giurisprudenziale "restrittivo" e più garantista. - 6. L'orientamento "estensivo" post SS.UU. Coppola, che legittima il sequestro delle provviste bancarie antecedenti e successive all'esecuzione della misura reale o ablativa: le sentenze della Suprema Corte n. 42616 del 2022 (L'Angolana) e n. 41589 del 2023, entrambe in tema di reati fallimentari (Castelfer). - 6.1. *Segue*. La sentenza n. 41589 dell'ottobre 2023 (Castelfer s.r.l. in liquidazione), in tema di reati fallimentari. - 7. La sentenza di legittimità del 18 luglio 2023, n. 31186: una "timida" presa di distanza rispetto all'interpretazione "estensiva" patrocinata dalle SS.UU. Coppola del 2021. - 8. L'esegesi "estensiva" della confisca del risparmio di spesa, nel prisma di due recenti sentenze di legittimità. - 8.1. *Segue*. La pronuncia n. 6576 del 14 febbraio 2024 (con riguardo ai reati tributari). - 8.2. *Segue*. Una prima questione pregiudiziale divisa dalla Suprema Corte nella pronuncia n. 6576 del febbraio 2024: la natura "recessiva" del fallimento rispetto al sequestro preventivo del denaro. - 8.3. *Segue*. La confisca diretta delle somme confluente lecitamente sul conto corrente (fino alla data di esecuzione della cautela reale). - 9. Nel solco dell'esegesi "estensiva": la sentenza di legittimità n. 2566 del 22 gennaio 2024 (Fallimento Lct), sempre in tema di reati tributari. - 10. Considerazioni finali.

1. *Inquadramento della tematica*. Una delle tematiche, oggetto di vivace dibattito sul terreno giurisprudenziale negli ultimi tempi, è quella che afferisce alla possibilità di sottoporre -nella forma diretta- a sequestro prima e confisca poi le provviste (i saldi attivi) presenti sui conti correnti dell'autore del reato in generale o del contribuente in particolare (in relazione ai reati fiscali), anche quando esse si siano formate a seguito di fondi lecitamente affluiti in *epoca successiva alla commissione del reato*, e finanche in *epoca successiva all'esecuzione* della misura cautelare o della misura ablativa, fino alla concorrenza dell'importo del profitto illecito (come quantificato nella statuizione giudiziaria)<sup>1</sup>.

Si tratta all'evidenza di un argomento che ha profonde implicazioni pratiche tanto per una persona fisica, quanto (e direi) soprattutto per una società (che ha tratto vantaggio dal profitto illecito) che, per effetto dei sequestri dei saldi attivi già confluiti sui conti correnti al momento dell'esecuzione della cautela (o che potrebbero confluire anche dopo l'apposizione del vincolo giudiziario) corre il serio rischio di assistere inerme alla paralisi dell'attività di impresa, con inevitabili ricadute nefaste sulla continuità aziendale al punto da far precipitare la società (incisa dalla misura) in una situazione di dissesto o addirittura di insolvenza.

Ma vi è di più.

---

<sup>1</sup> In dottrina, si rinvia ad ABRUZZESE-GALUCCIO, *Depositi sui conti correnti e confisca del profitto del reato*, in [www.fiscoetasse.com](http://www.fiscoetasse.com), 15 aprile 2021.

Deprivare “a sorpresa” (in vista della successiva confisca) una società della piena operatività del suo conto corrente (di fatto congelando il saldo attivo e le provviste future) potrebbe altresì impedire alla medesima azienda di adottare le più generali misure riparatorie e risarcitorie previste dall’ordinamento che possono escludere o mitigare il trattamento sanzionatorio conseguente alla commissione degli illeciti.

Basti pensare a quei plurimi strumenti premiali di assoluto favore (in particolare sul terreno della mitigazione sanzionatoria), previsti dal legislatore penale tributario, in caso di rateizzazioni fiscali o in relazione alle procedure di conciliazione e di adesione all’accertamento (come disciplinate dalle norme tributarie) ovvero, ancora, in relazione all’istituto del ravvedimento speciale delle violazioni tributarie di cui al decreto legge n. 215 del 2023.

2. *La natura diretta o per equivalente della confisca del profitto accrescitivo.* Ai fini della corretta ricostruzione dello statuto della confisca, e più nel dettaglio della confisca del profitto di reato, occorre prendere le mosse dalla natura della predetta misura, che, anche alla stregua delle coordinate sovranazionali rivenienti dalla giurisprudenza della Corte EDU, non può intendersi alla stregua di una pena accessoria, ma ha carattere eminentemente *sanzionatorio*, con finalità preminentemente ripristinatoria, diretta o per equivalente, a seconda dell’oggetto del profitto. Tale assunto è abbastanza consolidato in seno alla giurisprudenza di legittimità<sup>2</sup>.

Ciò che invece è alquanto dibattuto è, in presenza del c.d. profitto *accrescitivo* delle consistenze patrimoniali dell’autore del reato, è la natura diretta o per equivalente della confisca che ha ad oggetto somme di denaro.

Secondo un primo orientamento giurisprudenziale<sup>3</sup>, con riguardo al tema delle somme depositate su conto corrente e per le quali vi era prova della non provenienza dal reato, si è affermato che in tema di sequestro preventivo funzionale alla confisca del profitto *accrescitivo*, proprio la natura fungibile del denaro *non consente* la confisca diretta delle somme depositate su conto corrente bancario del reo, ove si abbia la prova che le stesse non possono in al-

---

<sup>2</sup> *Ex plurimis*: Cass., Sez. III, 19 settembre 2015, n. 43397, Rv. 265093; Cass., Sez. IV, 26 settembre 2019, n. 42867, Rv. 277630.) n. 6047, Rv. 268829.

<sup>3</sup> Cass., Sez. III, 30 ottobre 2017, n. 8995, Rv. 272353.

cun modo derivare dal reato e costituiscano, pertanto, profitto dell'illecito.

Il principio testè richiamato è contrastato da altro orientamento giurisprudenziale<sup>4</sup>, secondo il quale, qualora il prezzo o il profitto *accrescitivo* derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca delle somme di cui il soggetto abbia comunque la disponibilità, deve essere qualificata come confisca diretta e, in considerazione della natura fungibile del bene, destinato a confondersi con le altre disponibilità economiche del reo, non necessita della prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della ablazione e il reato conclusione, questa direttamente riveniente dalla nota sentenza Lucci resa da questa Corte a Sezioni Unite<sup>5</sup>.

Con riferimento poi ai reati contro la pubblica amministrazione, ed incentrando l'attenzione sulla natura fungibile del denaro, i giudici della nomofilia hanno affermato che qualora il profitto tratto da uno dei reati indicati nell'art. 322-ter c.p. sia costituito dal danaro, il giudice - attesa la fungibilità del bene - deve disporre la confisca obbligatoria del profitto in forma specifica, ai sensi della prima parte del comma primo del citato art. 322-ter; e non la confisca per equivalente ai sensi della seconda parte del predetto comma<sup>6</sup>, principio ribadito anche in materia di responsabilità da reato degli enti<sup>7</sup>.

In altri termini il denaro sottoposto a vincolo di indisponibilità deve soltanto corrispondere al valore della somma formata dal prezzo o dal profitto del reato, non occorrendo accertare alcun nesso pertinenziale tra il reato contestato e il cespite monetario da sottoporre a futura confisca e, qualora il profitto tratto da taluno dei reati per i quali è prevista la confisca per equivalente sia costituito da denaro, l'adozione del sequestro preventivo non è subordinata alla verifica che le somme provengano dal delitto e siano confluite nella effettiva disponibilità dell'indagato, in quanto il denaro oggetto di ablazione deve solo equivalere all'importo che corrisponde per valore al prezzo o al profitto del reato, non sussistendo alcun nesso pertinenziale tra il reato e il bene da confiscare.

---

<sup>4</sup> Cass., Sez. V, 28 marzo 2017, n. 23393, Rv. 270134.

<sup>5</sup> Cass., Sez. un., 26 maggio 2015, n. 31617, Rv. 264437.

<sup>6</sup> Cass., Sez. VII, 1° novembre 2014, n. 50482, Rv. 261199; nonché Cass., Sez. VI, 4 marzo 2015, n. 21327, Rv. 263482; nonché Cass., Sez. II, 29 aprile 2014, n. 21228, Rv. 259717.

<sup>7</sup> Cass., Sez. VI, 7 gennaio 2015, n. 2336, Rv. 262082.

3. *La natura diretta o per equivalente della confisca del profitto (rectius: denaro) quale “risparmio di spesa” nei reati tributari.* In tema di reati tributari, il profitto confiscabile è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario<sup>8</sup>.

Tale principio può dirsi ormai stratificato nel tempo.

Anzi, secondo la consolidata elaborazione giurisprudenziale consacrata in una pronuncia delle SS.UU. Espenhahn del 2014<sup>9</sup>, il risparmio di spesa è utilità idonea ad integrare il profitto del reato in linea generale, in relazione a tutte le fattispecie di illecito penale e non solo con riferimento a quelle di diritto penale tributario.

Il tema della ammissibilità della confisca diretta delle somme di denaro rinvenute nella disponibilità di una persona giuridica quale profitto del reato commesso a suo vantaggio dai suoi rappresentanti è invece stato oggetto di un vivace dibattito giurisprudenziale, risolto con la pronuncia delle SS.UU. del 2014, Gubert<sup>10</sup>, a mente della quale è stato legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto rimasto nella disponibilità di una persona giuridica, derivante dal reato tributario commesso dal suo legale rappresentante, non potendo considerarsi l'ente una persona estranea al reato stesso<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> Cass., Sez. un., 31 gennaio 2013, n. 18374, Adami, Rv. 255036-01.

<sup>9</sup> Cass., Sez. un., 24 aprile 2014, n. 38342, Rv. 261117-01, in materia di responsabilità da reato degli enti, affermata in relazione a delitti-presupposto costituiti da reati colposi di evento, nonché Cass., Sez. IV, 8 giugno 2022, n. 29397, Rv. 283388-02, secondo cui, in tema di intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro, ha ribadito che il profitto confiscabile può consistere anche in un risparmio di spesa, al pari di quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario.

<sup>10</sup> Cass., Sez. un., 30 gennaio 2014, n. 10561, Rv. 258648-01; nonché Cass., Sez. III, 14 maggio 2013, n. 33182, Rv. 255871-01

<sup>11</sup> Numerosi sono stati i commenti pubblicati alla sentenza Gubert: TRINCHERA, *La sentenza delle Sezioni unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 12 marzo 2014; BORSARI, *Reati tributari e confisca di beni societari. Ovvero, di un'occasione perduta dalle Sezioni unite*, in *Società (Le)*, 2014, 7, 867 ss.; DELL'OSSO, *Confisca diretta e confisca per equivalente nei confronti della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante: le Sezioni Unite innovano ma non convincono*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2014, 2, 401 ss.; SCOLETTA, *La confisca in capo all'ente per reati tributari commessi dal legale rappresentante: la parola delle Sezioni Unite*, in *Cass. pen.*, 2014, 4, 487 ss.; TODARO, *Il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, di beni di una persona giuridica: il rebus dei reati tributari*, in *Cass. pen.*, 2014, 9, 2826 ss.; VARRASO,

Sulla scia di tale arresto giurisprudenziale, a più riprese si è osservato che, in tema di reati tributari a carico del rappresentante legale di una persona giuridica, ai fini della legittimità del provvedimento di sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta, l'ente che trae profitto dall'altrui condotta illecita non può mai essere considerato terzo "estraneo" al reato<sup>12</sup>.

In dottrina<sup>13</sup> si è sostenuto come proprio l'avvio del dibattito giurisprudenziale sul risparmio di spesa e l'ipotizzato ricorso allo strumento della confisca "diretta" del denaro "non versato" apre inevitabilmente la strada all'ipotesi della "smaterializzazione" del profitto. In questa prospettiva non si tratterebbe più di individuare l'utilità concretamente derivata dal reato (e le sue eventuali successive trasformazioni) confiscabile in via diretta (e di procedere eventualmente, in via alternativa, alla possibile ablazione di altri beni, di analogo valore, facenti parte dello stesso patrimonio), quanto piuttosto di quantificare già in premessa l'asserito vantaggio patrimoniale correlato al reato commesso e di rivendicarne quindi la legittima apprensione al patrimonio dello Stato. Attraverso la strada della smaterializzazione del profitto la confisca per equivalente cessa quindi di essere percepita come una forma eccezionale di "ablazione subordinata".

4. *Il perimento della confisca diretta del profitto accrescitivo: la sentenza a Sezioni Unite n. 42415 del 2021 (Coppola)*. Ciò che ha costituito oggetto di vivace confronto è la tematica relativa all'ammissibilità della confisca diretta di somme di denaro nei confronti dell'ente, anche quando *non sia ravvisabile un*

---

*Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni "inespresse" delle Sezioni unite in tema di sequestro ai fini di confisca e reati tributari*, in *Cass. pen.*, 2806 ss.; COLAIANNI-COLOMBO, *Quando i soldi sono infetti. Una nuova pronuncia delle Sezioni Unite ribadisce che la confisca del denaro rinvenuto nel patrimonio del reo è sempre "diretta"*, in *www.sistemiapenale.it*, 8 luglio 2022, 1-15.

Ancor prima, a commento dell'ordinanza di rimessione (Cass., Sez. III, ordinanza 30 ottobre 2013, n. 46726), si rinvia a DELLA RAGIONE, *La confiscabilità per equivalente dei beni dell'ente per i reati tributari commessi dal legale rappresentante: in attesa delle Sezioni unite*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 27 gennaio 2014 e TRINCHERA, *Confisca per equivalente di beni appartenenti alla società e reati tributari: la parola passa alle Sezioni unite*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 12 dicembre 2013; nonché LANZI, *La confisca diretta e di valore nei reati tributari: riflessioni e questioni aperte*, in *Ind. pen.*, 2014, I, 167-189; BRICHETTI, *Si al sequestro preventivo per equivalente se la persona giuridica è uno "schermo fittizio"*, in *Guida dir.*, 2014, 15, 95 ss.

<sup>12</sup> Cass., Sez. III, 5 ottobre 20183, n. 17840, Rv. 275599-02; nonché Cass., Sez. III, 29 ottobre 2014, n. 5, Mataloni, Rv. 262770-01; nonché Cass., Sez. III, 10 giugno 2020, n. 19113, in *Dejure*.

<sup>13</sup> COMPAGNA, *La confisca diretta dei valori numerari. Dalla progressiva erosione della legalità all'esplicita negazione delle garanzie fondamentali*, in *Cass. pen.*, 2022, 2, 566-586.

legame di pertinenzialità tra le stesse ed il reato, o, anzi, sia accertata la loro provenienza lecita.

In argomento, sono intervenute ripetutamente le Sezioni Unite: una prima volta con la sentenza del 2015 Lucci<sup>14</sup>, statuendo che, qualora il prezzo o il profitto c.d. accrescitivo derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca delle somme depositate su conto corrente bancario, di cui il soggetto abbia la disponibilità, deve essere qualificata come confisca diretta e, in considerazione della natura del bene, *non necessita* della prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della ablazione e il reato.

Più recentemente, lo stesso principio è stato ripreso dalle SS.UU. nel 2021<sup>15</sup> per puntualizzare, con riferimento ad un sequestro conseguente alla contestazione provvisoria del delitto di traffico illecito di influenze (ex art. 346-*bis* c.p.), che la confisca del denaro costituente profitto o prezzo del reato, comunque rinvenuto nel patrimonio dell'autore della condotta, e che rappresenti l'effettivo *accrescimento* patrimoniale monetario conseguito, va sempre qualificata come diretta, e non per equivalente, in considerazione della natura fungibile del bene<sup>16</sup>.

Tale intervento chiarificatore della Suprema Corte, nella sua più autorevole composizione, era stato in qualche modo necessitato da talune pronunce di legittimità<sup>17</sup> che, nel disattendere gli insegnamenti delle SS.UU. Lucci del 2015 in tema di sequestro preventivo -funzionale alla confisca- del profitto accrescitivo, avevano sancito l'illegittimità dell'apprensione diretta di somme di denaro entrate nel patrimonio del reo in base ad un *titolo lecito*, ovvero in

<sup>14</sup> Cass., Sez. un., 26 giugno 2015, n. 31617, Rv. 264437-01; numerosi sono i commenti a tale pronuncia: si rinvia a MUCCIARELLI-PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Dir. pen. cont.*, 2015, 4, 250 ss.; CIVELLO, *Le Sezioni unite "Lucci" sulla confisca del prezzo e del profitto di reato prescritto: l'inedito istituto della "condanna in senso sostanziale"*, in *Arch. pen.*, 2015, 2, 2-21; nonché LUMINO, *La confisca del prezzo o del profitto del reato nel caso di intervenuta prescrizione*, in *Cass. pen.*, 2016, 4, 1384 ss.

<sup>15</sup> Cass., Sez. un., 27 maggio 2021, n. 42415, Coppola, in *Diritto & Giustizia*, 2021, 222, 11, con nota di FOTI; per un'analisi puntuale delle SS.UU. Coppola si rinvia altresì a DELL'OSSO, *Le Sezioni Unite rilanciano sulla natura diretta della confisca di denaro: vecchie e nuove perplessità*, in *Dir. pen. proc.*, 2022, 4, 483 ss.

<sup>16</sup> Per una panoramica sulla natura delle confische, e sulle conseguenze connesse all'attribuzione, ad una specifica misura, di una determinata qualificazione giuridica, piuttosto che di un'altra, si rimanda a: MARCENÒ, *Le confische tra principi costituzionali e obblighi convenzionali*, in *Codice delle confische* a cura di Epidendio-Varraso, Milano, 2018, 4 ss.

<sup>17</sup> Cass., Sez. VI, 29 gennaio 2019, n. 6816, in *Dejure*; e ancora Cass., Sez. III, 20 marzo 2018, n. 17997, in *Dejure*.

relazione ad un credito sorto dopo la commissione del reato, che non risulti allo stesso collegate, neppure indirettamente. In buona sostanza, il sequestro a fini di confisca diretta di somme di denaro giacenti su conti correnti o di altri strumenti finanziari doveva sempre essere preceduto dall'accertamento del nesso di pertinenzialità tra il denaro sottoposto a cautela e il profitto del reato<sup>18</sup>.

In risposta a tali arresti giurisprudenziali, sono intervenute le Sezioni Unite del 2021 (n. 42415) che hanno invece dato continuità al principio all'indirizzo ermeneutico espresso dalla sentenza a Sezioni Unite Lucci del 2015, ribadendo che ai fini della confisca diretta del profitto rappresentato da una somma di denaro, è indifferente l'identità fisica del numerario oggetto di ablazione rispetto a quello illegittimamente conseguito.

Conseguentemente, quel il nesso eziologico di diretta provenienza che lega al reato la somma acquisita dall'autore, lungi dal venir meno, va tuttavia individuato, definito e conformato in relazione alla peculiare natura del denaro e alla disciplina giuridica sua propria.

Il denaro, infatti, è bene numerario fungibile. È strumento corrispettivo di valore per eccellenza, specificamente destinato alla circolazione e a servire da mezzo di pagamento e da questi presupposti discende che il denaro è un bene diverso rispetto a qualunque utilità di altro tipo e le norme spesso diversificano il denaro da ogni altra utilità.

La natura peculiare del bene denaro lo rende ontologicamente e normativamente indifferente all'individuazione materiale del relativo supporto nummario: natura e funzione del denaro rendono recessiva la sua consistenza fisica, determinando la sua automatica confusione nel patrimonio del reo, che ne risulta correlativamente accresciuto.

Per la confisca del prezzo o del profitto del reato che sia consistente in una somma di denaro è quindi irrilevante che il numerario conseguito dall'autore sia materialmente corrispondente a quello sottoposto a confisca e ciò in quan-

---

<sup>18</sup> Per l'analisi di quelle pronunce giurisprudenziali che avevano in qualche modo superato o disapplicato i principi affermati dalle Sezioni Unite Gubert e Lucci, si rinvia BORSARI, *Percorsi interpretativi in tema di profitto del reato nella confisca*, in [www.laegislazionepenale.eu](http://www.laegislazionepenale.eu), 8 settembre 2019, 15-16; nonché a KELLER, *Confisca diretta del denaro e prova dell'assenza di pertinenzialità: la recente giurisprudenza di legittimità erige i primi fragili argini alle sentenze Gubert e Lucci*, in *Dir. pen. cont.*, 2019, 6, 86 ss.

to la somma di denaro che ha costituito il prezzo o il profitto non deve essere considerata nella sua fisica consistenza, ma nella sua ontologica essenza di bene fungibile e paradigma di valore.

Tale iter argomentativo non determina la recisione del nesso di diretta derivazione causale tra il reato e il prezzo o il profitto monetario sottoposto a confisca, bensì la necessaria conformazione di quel rapporto eziologico alla peculiare natura del denaro e alla sua concreta funzione economica.

Di qui la massima finale, secondo cui la confisca del denaro costituente profitto o prezzo del reato, comunque rinvenuto nel patrimonio dell'autore della condotta, e che rappresenti l'effettivo accrescimento patrimoniale monetario conseguito, va sempre qualificata come diretta, e non per equivalente, in considerazione della natura fungibile del bene, con la conseguenza che non è ostativa alla sua adozione l'allegazione o la prova dell'origine lecita della specifica somma di denaro oggetto di apprensione.

Nella sua più alta espressione, il giudice nomofilattico ha escluso la natura sanzionatoria della confisca del denaro, non assolvendo una funzione afflittivo-punitiva, ragion per cui il soggetto che la subisce *non* deve poter godere delle garanzie di cui agli artt. 25, 27 Corte cost., 6, 7 C.E.D.U. e 2 c.p.

La confisca del denaro assolve unicamente una finalità ripristinatoria, di mero riequilibrio, ed in quanto non è soggetta alle suindicate garanzie costituzionali e convenzionali.

L'asserita inapplicabilità del principio di legalità penale alla confisca dei valori numerari sembra pertanto rivelare la consapevole introduzione nell'ordinamento penalistico di uno strumento ablatorio privo di adeguata copertura normativa<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> COMPAGNA, *La confisca diretta dei valori numerari. Dalla progressiva erosione della legalità all'esplicita negazione delle garanzie fondamentali?*, in *Cass. pen.*, 2022, 2, 584-585; l'Autore, in particolare, conclude come la pronuncia in esame non può non sollevare una più ampia riflessione sull'approccio con il quale la più autorevole giurisprudenza di legittimità ha talvolta ritenuto di affrontare il delicato tema delle confische, quasi si trattasse di espungerlo dal sistema penale valorizzandone una indistinta finalità preventiva, asseritamente destinata a prevalere sui principi sostanziali e processuali che dovrebbero contrassegnare un ordinamento liberale. Si veda altresì SCOLETTA, *La confisca di denaro quale prezzo o profitto del reato è sempre "diretta" (ancorché il denaro abbia origine lecita). Esiste un limite azionabile alla interpretazione giudiziaria della legge penale?*, in *www.sistemapenale.it*, 23 novembre 2021; quest'ultimo autore osserva come, nella prospettiva dell'art. 240 c.p., può essere condivisibile l'esigenza di "conformare i tratti e la disciplina della confisca" (diretta) alle peculiare natura del bene-denaro costituente il prezzo o il profitto del reato: tuttavia, ma non è consentito un indiscriminato e assoluto recepimento dell'effetto di confusione patrimoniale - idoneo a contaminare tutto il patrimo-

Si tratterebbe dunque di una figura di “genesi giurisprudenziale” idonea a consentire un’efficace aggressione al patrimonio del reo, svincolata dalla più rigida disciplina della confisca per equivalente (che opera soltanto in via residuale e nei soli casi espressamente previsti dalla legge) e dal rispetto delle garanzie costituzionali e convenzionali che, stante il suo carattere marcatamente sanzionatorio, ne accompagnano l’applicazione<sup>20</sup>.

Ricondurre la confisca del denaro direttamente all’art. 240 c.p. significa, infatti, riconoscere ad essa la natura giuridica di misura di sicurezza, dotata di effetti meramente ripristinatori e, di conseguenza, svincolata dall’applicazione dello statuto normativo della materia penale (e, in particolar modo, dalle garanzie di cui all’art. 7 C.E.D.U.)<sup>21</sup>.

*5. Il controverso perimetro del sequestro/confisca diretta del profitto integrato da risparmio di spesa nei reati tributari riscossivi: l’indirizzo giurisprudenziale*

---

nio monetario nella disponibilità del reo -, dovendosi comunque verificare l’esistenza di una oggettiva situazione di confusione, che impedisca in concreto di distinguere le somme illecite da quelle lecite. L’Autore infine propone, alla luce della linea esegetica definita “*ultra legem*” delle Sezioni Unite del 2021, di sollevare la questione di legittimità costituzionale in termini di carenza di base legale e di rispetto del principio di tassatività e dunque per violazione dell’art. 25 Cost., nella parte in cui si rende applicabile la confisca diretta di denaro, a titolo di profitto o di prezzo del reato, anche nelle ipotesi in cui sia provata la origine lecita delle somme oggetto di ablazione.

<sup>20</sup> In merito si veda SCOLETTA, *ibid.* L’Autore osserva come, nella prospettiva dell’art. 240 c.p., può essere condivisibile l’esigenza di “conformare i tratti e la disciplina della confisca” (diretta) alle peculiari natura del bene-denaro costituente il prezzo o il profitto del reato: tuttavia, ma non è consentito un indiscriminato e assoluto recepimento dell’effetto di confusione patrimoniale - idoneo a contaminare tutto il patrimonio monetario nella disponibilità del reo -, dovendosi comunque verificare l’esistenza di una oggettiva situazione di confusione, che impedisca in concreto di distinguere le somme illecite da quelle lecite. Di qui la proposta, alla luce della linea esegetica definita “*ultra legem*” delle Sezioni Unite del 2021, di sollevare la questione di legittimità costituzionale in termini di carenza di base legale e di rispetto del principio di tassatività e dunque per violazione dell’art. 25 Cost., nella parte in cui si rende applicabile la confisca diretta di denaro, a titolo di profitto o di prezzo del reato, anche nelle ipotesi in cui sia provata la origine lecita delle somme oggetto di ablazione.

<sup>21</sup> In dottrina sono state avanzate obiezioni ai rilievi esplicitati dalle SS.UU. Coppola, censurata in particolare l’argomentazione, secondo la quale, nell’eventualità in cui il profitto del reato sia costituito da denaro, si determinerebbe un’automatica confusione di tali somme con il restante patrimonio del reo, cosicché diventerebbe impossibile (oltre che inutile) distinguere le somme lecite da quelle illecite. È stato, invece, ritenuto necessario, da parte della dottrina, al fine di poter affermare l’indistinguibilità delle somme di diversa provenienza, l’accertamento in concreto di una oggettiva situazione di confusione. Solo mediante tale prova «*sarebbe possibile riconoscere ancora una traccia di quel “nesso di pertinenzialità”, che costituisce presupposto indefettibile della confisca diretta, distinguendola chiaramente da quella per equivalente*; si rinvia in particolare a MANFRIN, *La confisca (diretta) di denaro nella più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Arch. nuova proc. pen.*, 2022, 5, 389 ss.; nonché a MAUGERI, in *www.laegislazionepenale.eu*, 17 gennaio 2023.

ziale “restrittivo” e più garantista. Risolta, dunque, la tematica della confisca del profitto *accrescitivo* avente ad oggetto somme confluite lecitamente sui conti correnti, è rimasta a lungo irrisolto il quesito inerente l’ammissibilità della confisca diretta di somme di denaro acquisite -sulla base di un titolo lecito- da una società *successivamente* alla data di consumazione del reato da parte del legale rappresentante della stessa rispetto ai *reati tributari riscossivi*, la cui peculiarità riposa nel fatto, come abbiamo già detto, l’evasione di imposta non genera un accrescimento patrimoniale, ma unicamente un risparmio di spesa (nel senso di mancata decurtazione/riduzione delle consistenze patrimoniali),

A tal riguardo, si era affacciato a partire dal 2017 nel panorama giurisprudenziale quell’orientamento<sup>22</sup> secondo cui, in tema di reati tributari, la natura fungibile del denaro *non consente* il sequestro preventivo funzionale alla confisca diretta delle somme depositate sul conto corrente bancario di una società *successivamente* alla data di consumazione del reato da parte del legale rappresentante dell’ente, in quanto esse, non derivando dal reato, non ne possono costituire il profitto.

Più nel dettaglio si era affermato che nei reati tributari il profitto è essenzialmente costituito non già da un aumento patrimoniale, bensì in un risparmio di spesa e, quindi, in un mancato esborso, facendosene discendere che le somme confluite lecitamente sui conti correnti dopo la commissione del reato e, quindi, in epoca successiva rispetto al momento in cui il risparmio di spesa si è determinato, non sono suscettibili di confisca diretta.

Nonostante la natura fungibile del denaro, infatti, deve ritenersi preclusa la confisca diretta delle somme depositate sul conto corrente bancario del reo, qualora sia stata raggiunta la prova che le stesse non derivino dal reato, non costituendo, in tale caso, profitto dell’illecito. È il caso, ad esempio, di somme corrispondenti a rimesse effettuate da terzi dopo la scadenza del termine per il versamento delle imposte dovute.

Nell’ipotesi di reati tributari, pertanto, integra il profitto del reato il solo saldo attivo esistente sul conto corrente al momento della scadenza del termine previsto per adempiere l’obbligazione fiscale.

---

<sup>22</sup> Cass., Sez. III, 30 ottobre 2017, n. 8995, Rv. 272353-01; nonché Cass., Sez. III, 20 settembre 2020, n. 31516, Rv. 280152-01.

Così ad esempio, in ipotesi di indebita compensazione ex art. 10-*quater*, del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca in forma diretta del profitto derivante dal predetto delitto, commesso dall'amministratore di una persona giuridica, può avere ad oggetto *soltanto* il saldo attivo presente sul conto corrente sociale al momento della consumazione del reato, coincidente con la presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato, ammettendo in via indiziaria che le disponibilità monetarie si siano accresciute per il risparmio di spesa conseguito con il mancato versamento dell'imposta.

Il che comunque non preclude alla difesa di allegare circostanze specifiche da cui desumere che, alla data di consumazione del reato, non vi fossero sul predetto conto somme liquide a disposizione del contribuente o che il denaro sequestrato sia frutto di accrediti con causa lecita effettuati successivamente a tale momento.

Solo il "risparmio di spesa" determinato dal mancato versamento può ritenersi direttamente derivato dal reato. Le somme che fossero state versate successivamente sul conto, invece, non possono essere ritenute il profitto del reato.

Rispetto ad esse, difatti, manca qualsivoglia collegamento con l'illecito che possa giustificare la confisca "diretta" ovvero può ritenersi raggiunta la prova che non derivino dal reato, proprio, perché è dimostrato che sono state versate sul conto in un momento successivo al perfezionamento dell'illecito. Esse, peraltro, possono essere oggetto di confisca per equivalente, nei limiti in cui sussistono i presupposti di legge per l'applicazione di detto istituto.

Nel solco di quest'orientamento restrittivo si inserisce la pronuncia di legittimità "iper-garantista" del 2019 (n. 6348)<sup>23</sup>, in cui si precisa che la natura fungibile del denaro non consente la confisca diretta delle somme depositate su conto corrente bancario del reo, ove si ha la prova che le stesse non possano in alcun modo derivare dal reato e costituire, pertanto, profitto dell'illecito (come ad esempio nel caso in cui le predette somme siano corrispondenti a rimesse effettuate da terzi successivamente alla scadenza del termine per il versamento delle ritenute in esecuzione di un concordato preventivo).

---

<sup>23</sup> Cass., Sez. III, febbraio 2019, n. 6348, commentata da GIORDANO, *Sui limiti alla confiscabilità in via "diretta" del denaro depositato su conto corrente per reati tributari*, in [www.ilpenalista.it](http://www.ilpenalista.it), 22 marzo 2019.

Tali somme difatti non potrebbero logicamente rappresentare il risultato della mancata decurtazione del patrimonio quale conseguenza del mancato versamento delle imposte (*rectius*: “risparmio di imposta”).

La sentenza in parola si spinge altresì ad affermare che, nell'ipotesi in cui il contribuente sia titolare di un rapporto di conto corrente che, alla scadenza del termine per il pagamento dell'imposta, presenti un *saldo negativo*, non sarà *mai* possibile sottoporre a sequestro o a confisca alcuna somma, anche se alla data di esecuzione della cautela reale su quel conto corrente vi fossero provviste sufficienti a coprire la debitoria fiscale.

Qualora viceversa il conto bancario o postale presenti, alla scadenza del termine per il pagamento delle imposte (non versate) saldi attivi, allora soltanto il profitto dell'omesso versamento dell'imposta, essendo pari al correlativo mancato decremento del saldo, sarà suscettibile di sequestro prima e di confisca poi.

La natura fungibile del denaro non è sufficiente a qualificare di per sè -come profitto- l'oggetto del sequestro, essendo necessario anche provare che la disponibilità della somma successivamente sequestrata costituisse essa stessa risparmio di spesa conseguito con il mancato versamento dell'imposta.

Diversamente argomentando, cioè ammettendo che il vincolo reale possa estendersi anche a importi di denaro accreditati sui conti o nei depositi dell'autore del reato sulla base di crediti lecitamente maturati in epoca successiva al momento della commissione del reato, si finirebbe per trasformare una confisca “diretta” in una “per equivalente”. D'altro canto, se la finalità della confisca diretta è quella di evitare che chi ha commesso un reato possa beneficiare del profitto che ne è conseguito, bisogna ammettere che tale funzione è assente laddove l'ablazione colpisca somme di denaro entrate nel patrimonio del reo certamente in base ad un titolo lecito ovvero in relazione ad un credito sorto dopo la commissione del reato, e non risulti in alcun modo provato che tali somme siano collegabili, anche indirettamente, all'illecito commesso<sup>24</sup>.

In altri termini, alla stregua di tale indirizzo esegetico, per accertare se il denaro costituisce profitto, cioè risparmio di spesa, del reato di omesso versamento (e sia quindi aggredibile in via diretta), è necessario avere riguardo esclusi-

---

<sup>24</sup> Cass., Sez. VI, 29 gennaio 2019, n. 6816, in *Dejure*.

vamente alle disponibilità liquide giacenti sui conti del contribuente *al momento della scadenza del termine previsto per il pagamento del debito tributario*, avuto riguardo ovviamente non all'identità fisica delle somme, ma al loro valore numerario, che potrà essere oggetto di sequestro (e poi di confisca) in via diretta, solo se di segno positivo sia al momento della scadenza del termine per il versamento dell'imposta, che al momento dell'apposizione della cautela reale, con l'ulteriore conseguenza che il profitto non può essere mai considerato "diretto" per la parte eccedente il saldo alla data della scadenza del termine di pagamento, anche se non corrispondente all'ammontare dell'imposta evasa.

Tale tesi, nel fare esplicito riferimento alle somme [eventualmente] presenti sul conto corrente della società beneficiaria del reato alla data di consumazione di quest'ultimo, al fine di delimitare e circoscrivere l'entità degli importi che possono formare oggetto del provvedimento di sequestro (e poi di confisca), forse si appalesa iper-garantista, prestandosi ad argute strategie da parte dell'evasore, cui basterebbe, per paralizzare l'ablazione delle rimesse bancarie successive sia alla commissione del reato sia all'esecuzione della cautela medesima, allegare che i saldi sui conti societari -all'epoca della commissione dell'illecito penale- erano negativi<sup>25</sup>.

5.1. Segue. *La sentenza Pulvirenti n. 11086 del 2022 che ribadisce l'indirizzo "restrittivo": no all'ablazione - a titolo di profitto - delle somme acquisite post delictum*. In continuità con le coordinate ermeneutiche testè richiamate, è intervenuta la più recente pronuncia del febbraio 2022 (Pulvirenti)<sup>26</sup>, in cui il giudice nomofilattico ha sancito che, in tema di reati tributari, le somme di denaro affluite sul conto corrente della gestione commissariale di una società ammessa a procedura di amministrazione straordinaria in data successiva alla consumazione del delitto ad opera del suo amministratore *non sono suscettibili* di confisca diretta (semmai di confisca per equivalente), in quanto, non

<sup>25</sup> In termini analoghi si sono espressi GALLUCCIO-ABRUZZESE, *Reati tributari: sequestro e confisca del denaro lecitamente affluito sui conti correnti*, in [www.fiscoetasse.com](http://www.fiscoetasse.com), 6 giugno 2023.

<sup>26</sup> Cass., Sez. III, 4 febbraio 2022, n. 11086, Rv. 283028-01. In tale decisione, il Supremo Collegio ha valorizzato un elemento proprio della fattispecie esaminata: il denaro oggetto di sequestro era pervenuto sui conti della società non solo a distanza di tempo dalla commissione del reato, ma per effetto della vendita di cespiti aziendali effettuata dalla gestione commissariale di una società ammessa a procedura di amministrazione straordinaria, procedura concorsuale proiettata verso il salvataggio dell'impresa.

derivando da reato, non ne costituiscono il profitto.

Nella sentenza *Pulvirenti* si osserva, infatti, come per accertare se il denaro costituisca profitto del reato tributario, e, cioè, un risparmio di spesa aggredibile in via diretta (come invece sostiene il ricorrente nel caso in esame), è necessario avere riguardo non all'identità fisica delle somme, ma al valore numerario delle disponibilità giacenti sul conto dell'imputato *alla scadenza del termine per il versamento dell'imposta*. Invece, il denaro versato successivamente a detto termine, non può essere ritenuto "profitto" del reato, ma rappresenta un'unità di misura equivalente al debito fiscale scaduto e non onorato, confiscabile se ricorrono i presupposti per la confisca per equivalente.

Infatti, rispetto a tale questione, la sentenza delle Sezioni Unite del 2021 (n. 42415), nel sottolineare espressamente il dato della necessaria componente "accrescitiva" del denaro suscettibile di sequestro finalizzato alla confisca in via diretta del denaro, non ha ritenuto estensibile il medesimo principio con riguardo ai casi, tipicamente ricorrenti per effetto dei reati tributari, in cui il patrimonio dell'agente, lungi dal subire un incremento, si caratterizza, invece, per una mancata decurtazione dovuta al corrispondente risparmio di spesa.

Nel suo *iter* argomentativo, la sentenza *Pulvirenti* valorizza quindi -nel caso delibato- il dato che il sequestro era avvenuto in danno della gestione commissariale e aveva interessato denaro certamente non derivante dal risparmio di spesa, profitto del reato tributario commesso dal rappresentante legale della società (prima dell'avvio della procedura concorsuale), ma dall'attuazione del programma di cessione di complessi aziendali, da inquadrarsi in quell'operazione di salvataggio dell'impresa che è connaturata all'amministrazione straordinaria.

In estrema sintesi, tale pronuncia ha deliberatamente preso le distanze dall'indirizzo delle SS.UU. del 2021 (n. 42415), eccependo come quest'ultima faccia riferimento espressamente all'ablazione della somma che sia "già entrata" nel patrimonio dell'autore del reato a causa della commissione dell'illecito ed ivi sia ancora rinvenibile. Al contrario, nei reati tributari, il profitto è essenzialmente costituito da un risparmio di spesa, e, quindi, si caratterizza non per un incremento del patrimonio, bensì per una mancata decurtazione dello stesso.

Si è quindi concluso che, nel caso di risparmio di spesa, proprio perché la

somma non può ritenersi “già entrata” nel patrimonio dell’autore a causa della commissione dell’illecito, il denaro acquisito successivamente a tale momento rappresenta un’unità di misura equivalente al debito fiscale scaduto e non onorato, confiscabile se ricorrono i presupposti per la confisca per equivalente.

Pertanto il principio delle SS.UU. n. 42415 del 2021 (ammissibilità della confisca diretta delle somme affluite lecitamente sul conto corrente dopo la consumazione del reato) *non sarebbe esportabile* ai delitti tributari riscossivi (in particolare: artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* del d.lgs. 74/2000).

6. *L’orientamento “estensivo” post SS.UU. Coppola, che legittima il sequestro delle provviste bancarie antecedenti e successive all’esecuzione della misura reale o ablativa: le sentenze della Suprema Corte n. 42616 del 2022 (L’Angolana) e n. 41589 del 2023, entrambe in tema di reati fallimentari (Casteller).* La Suprema Corte, nella sua più alta composizione, nella sentenza Coppola non si è *funditus* occupata del tema dell’ammissibilità, in riferimento di un risparmio di spesa scaturente da reati tributari omissivi/riscossivi, di un sequestro diretto, non solo delle somme confluite sul conto corrente di una persona fisica o giuridica, in epoca successiva al reato e fino alla data di esecuzione della cautela reale, ma finanche di quelle somme che *continuano* ad affluire sui conti bancari, *anche dopo l’esecuzione della misura cautelare*.

Tale problematica è stata invece affrontata e risolta dal Supremo Collegio in una prima pronuncia (n. 42616) del novembre 2022<sup>27</sup>, chiamato ad occuparsi della legittimità del sequestro avente ad oggetto le somme di denaro affluite sui rapporti bancari della società in data *successiva all’apposizione del vincolo reale* sui medesimi rapporti bancari e quindi dopo la notifica alla banca del decreto di sequestro.

Ebbene in quest’ultima sentenza si giunge ad affermare che deve ritenersi legittima l’apposizione del sequestro preventivo a fini di confisca sulle provviste bancarie dopo notificazione -all’Istituto di credito- del provvedimento cautelare e ciò fino al raggiungimento dell’importo complessivo indicato nella stessa statuizione giudiziaria<sup>28</sup>.

---

<sup>27</sup> Cass., Sez. III, 10 novembre 2022, n. 42165, in *Dejure*.

<sup>28</sup> In dottrina, per un commento alla sentenza “L’Angolana” del 10 novembre 2022 si rinvia a FONTANA,

Tale conclusione è preceduta dalla puntuale esegesi degli artt. 543, 546 e 547 c.p.c., espressamente richiamati dall'art. 104 disp. att. c.p.p.

Infatti l'art. 104 disp. att. c.p.p. prevede che il sequestro preventivo è eseguito "sui crediti, secondo le forme prescritte dal codice di procedura civile per il pignoramento presso il terzo in quanto applicabili.

L'art. 543 c.p.c. dispone che il pignoramento dei crediti del debitore verso terzi si esegue mediante atto notificato al terzo e al debitore. Precisa, inoltre, e in particolare, che l'atto da notificare deve contenere l'indicazione del credito per il quale si procede e l'indicazione, almeno generica, delle somme dovute e l'intimazione al terzo di non disporre senza ordine del giudice.

L'art. 546 c.p.c., poi, stabilisce, dal giorno in cui gli è notificato l'atto previsto nell'art. 543, il terzo è soggetto relativamente alle cose e alle somme da lui dovute e nei limiti dell'importo del credito precettato aumentato della metà, agli obblighi che la legge impone al custode.

Infine, l'art. 547 c.p.c. recita, al comma 1, che con dichiarazione a mezzo raccomandata inviata al creditore precedente o trasmessa a mezzo di posta elettronica certificata, il terzo, personalmente o a mezzo di procuratore speciale o del difensore munito di procura speciale, deve specificare di quali cose o di quali somme è debitore o si trova in possesso e quando ne deve eseguire il pagamento o la consegna.

Ne consegue che dal complesso delle disposizioni richiamate, è agevole inferire che l'estensione del sequestro preventivo (a fini di confisca di denaro) anche alle somme pervenute sul conto corrente *dopo la notificazione* del provvedimento fino al raggiungimento dell'importo indicato nella statuizione giudiziaria, è sempre possibile alla stregua della disciplina processual-civile in tema di esecuzione del pignoramento presso terzi.

Cosicché la banca, presso la quale viene eseguito il provvedimento cautelare, essendo perfettamente a conoscenza della somma che è oggetto della cautela, sarà tenuta a vincolare - fino alla concorrenza dell'importo totale sequestrato - tutte quelle rimesse che dovessero sopravvenire nel tempo e che andranno

---

*È possibile il sequestro di denaro di provenienza lecita e successiva al reato?*, in *Diritto & Giustizia*, 2022, 194, 8 ss. Per l'Autore la pronuncia in commento non esita a travolgere quei pochi argini che la giurisprudenza di legittimità aveva conservato al sempre più ampio campo di applicazione della confisca diretta, finendo per tradirne la natura con il riconoscere alla stessa, invero, quella natura sanzionatoria e punitiva che invece spetterebbe ontologicamente solo alla confisca per equivalente.

a rimpinguare le iniziali giacenze di conto corrente.

È abbastanza agevole ipotizzare che, in presenza di un sequestro (o di una confisca) che renda indisponibili anche le somme affluite sul conto corrente in un momento successivo all'esecuzione della cautela, l'imputato (o il condannato potrebbe infatti) può trovarsi nella condizione di non avere più alcun interesse al conseguimento di redditi leciti (posto che gli stessi risulterebbe interamente destinati allo Stato) e sarebbe spinto al contempo ad "occultare" ogni disponibilità finanziaria, così in conseguente palese frustrazione delle stesse finalità preventive che dovrebbero animare l'intervento ablativo, oltre che della più ampia funzione rieducativa dell'intervento penalistico

6.1. *La sentenza n. 41589 dell'ottobre 2023 (Castelfer s.r.l. in liquidazione), in tema di reati fallimentari.* Nell'ottobre del 2023, alla Terza sezione penale della Supremo Collegio<sup>29</sup> veniva nuovamente devoluta la questione circa la legittimità o meno del sequestro avente ad oggetto le somme accreditate sui conti correnti *in epoca successiva all'esecuzione del decreto* di sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto (e dunque non presenti al momento dell'esecuzione).

La difesa della società ricorrente eccepiva l'illegittimità di tale sequestro, non essendo possibile ritenere, come finalizzato alla confisca diretta del profitto illecito, il sequestro di somme non presenti sui conti societari al momento del blocco dei conti stessi, somme delle quali, dunque, la società non aveva pertanto la disponibilità al momento del sequestro, con efficacia preclusiva del sequestro finalizzato alla confisca diretta del profitto.

Le somme accreditate sui conti correnti, in epoca successiva all'esecuzione del decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto (e dunque non presenti al momento dell'esecuzione), avrebbero potuto essere - al più - confiscate per equivalente nei confronti dell'ente, in ragione del fatto che sarebbe da qualificarsi, per equivalente o per valore, l'ablazione delle somme confluite sul conto dopo la notifica della cautela reale.

Tale rilievo difensivo viene respinto, dal momento che il Collegio ha inteso dare continuità all'indirizzo già espresso del settembre 2022 nella pronuncia

---

<sup>29</sup> Cass., Sez. III, 13 ottobre 2023, n. 41589, in *Dejure*.

L'Angolana<sup>30</sup>, così ribadendo che, in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta ex art. 12-*bis* del d.lgs. 74/2000, ove l'esecuzione avvenga su danaro giacente presso una banca, è legittima l'apprensione, fino all'importo indicato nella statuizione giudiziaria, *anche delle somme accreditate successivamente alla sua notifica* e dopo che la banca abbia reso la prima dichiarazione in ordine alle giacenze ai sensi dell'art. 547 c.p.c., non ostandovi la disciplina relativa alle formalità di esecuzione della misura. Ed infatti le disposizioni del codice di procedura civile, richiamate dall'art. 104 disp. att. c.p.p. in quanto compatibili, non impediscono al terzo di rendere più dichiarazioni, pur in assenza di nuove notifiche del provvedimento impositivo.

Il giudice nomofilattico svolge poi la seguente ulteriore considerazione. In caso di condanna per uno dei delitti previsti dal d.lgs. 74/2000, il giudice deve sempre ordinare la confisca del profitto ai sensi dell'art. 12-*bis*, ancorché non preceduta dal sequestro preventivo del profitto stesso, non costituendo l'adozione del sequestro (o la sua fruttuosa esecuzione) condizione di legittimità della confisca. Di tal chè, sarebbe illogico da un lato ritenere legittima la confisca (diretta) del profitto nella sua interezza anche in assenza di precedente sequestro (con conseguente legittimità della ablazione definitiva delle somme di denaro rinvenute sui conti correnti intestati alla società al momento dell'esecuzione della confisca stessa), e nel contempo ritenere illegittimo *il provvedimento prodromico alla confisca* delle somme confluite sui conti correnti dopo la materiale esecuzione del sequestro stesso e prima della data di irrevocabilità della condanna e della confisca.

In definitiva, le somme di danaro confluite sul conto corrente bancario dopo la materiale esecuzione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto del reato, sono sequestrabili ai sensi del combinato disposto di cui all'art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000 e art. 321, co. 2 c.p.p., non rivestendo alcun rilievo ostativo la circostanza (del tutto accidentale) che le medesime siano state corrisposte (o siano entrate nella disponibilità dell'avente diritto) dopo la materiale esecuzione del sequestro.

7. *La sentenza di legittimità del 18 luglio 2023, n. 31186: una "timida" presa di distanza rispetto all'interpretazione "estensiva" patrocinata dalle SS.UU.*

<sup>30</sup> Cass., Sez. III, 20 settembre 2022, n. 42616, Rv. 283714.

*Coppola del 2021.* La Corte della nomofilachia, con la recente sentenza del luglio 2023 (n. 31186), si è occupata della legittimità del sequestro preventivo finalizzato alla confisca facoltativa (diretta) ex art. 240 c. 1 c.p. dei saldi dei conti correnti e delle disponibilità finanziarie fino alla concorrenza del *quantum* corrispondente al profitto di due ipotesi di bancarotta distrattiva<sup>31</sup>.

In premessa, la pronuncia in esame dichiara di condividere i principi espressi dalle SS.UU. Coppola del 2021.

Si ribadisce infatti che il “bene - denaro”, quale numerario fungibile destinato *ex lege* a servire da mezzo di pagamento, è “ontologicamente e normativamente indifferente” all’individuazione materiale del relativo supporto numerario: natura e funzione del denaro rendono recessiva la sua consistenza fisica, determinando la sua automatica confusione nel patrimonio del reo, che ne risulta correlativamente accresciuto; sicché “per la confisca del prezzo o del profitto del reato che sia consistente in una somma di denaro è quindi irrilevante che il numerarlo conseguito dall’autore - perciò stesso confuso nel suo patrimonio, al pari, del resto, di eventuali altre acquisizioni monetarie lecite - sia materialmente corrispondente a quello sottoposto a confisca”

Scopo della misura, infatti, non è quello di ritrovare sul conto corrente del reo le stesse banconote ab origine costituenti il prezzo o il profitto, ma di realizzare l’ablazione della somma che sia già entrata nel patrimonio dell’autore a causa della commissione dell’illecito ed ivi sia ancora rinvenibile; sicché “risultano irrilevanti le vicende che abbiano in ipotesi interessato la somma riveniente dal reato, una volta che la stessa - intesa, come per sua natura, quale massa monetaria fungibile - sia stata reperita nel patrimonio del reo al momento dell’esecuzione della misura ablativa o, se del caso, del prodromico vincolo cautelare”.

Pertanto, l’occultamento del profitto del reato, ovvero la sua sostituzione con altro numerario - anche di origine lecita - avrebbero ad oggetto un valore monetario già confluito nel patrimonio del reo e divenuto perciò una sua indistinguibile componente liquida, tutt’ora esistente al momento della confisca.

---

<sup>31</sup> Cass., Sez. V, 18 luglio 2023 n. 31186, annotata da VALOTTI, *I confini della confisca diretta del denaro: opportuna ridefinizione e questioni aperte*, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 28 novembre 2023.

Ciò nondimeno, la sentenza in questione, seppur in modo sintetico, evidenzia le due seguenti ipotesi in cui si può derogare ai dettami delle SS.UU. Coppola; nel dettaglio:

i) il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del denaro costituente profitto di un reato *non può attingere* i flussi futuri di denaro (di provenienza lecita) ove, per effetto dell'esecuzione della cautela reale o dell'ablazione, siano *azzerate le disponibilità liquide* sul conto corrente;

ii) qualora il soggetto abbia *impedito l'automatica confusione*, nel suo patrimonio, del denaro acquisito lecitamente con quello costituito dal profitto del reato, per poter eseguire il provvedimento di sottoposizione a cautela o di ablazione del denaro contante affluito sul conto corrente, deve essere necessariamente individuato il nesso di pertinenzialità. In parole povere, la Corte di Cassazione ci dice che, una volta accertata la mancata commistione tra le somme di denaro corrispondenti al profitto dei delitti e le somme lecitamente percepite, si "*riespande*" il vincolo di pertinenzialità o di derivazione tra le condotte illecite e le cose oggetto della misura ablativa.

E quindi, nel caso in cui le somme da sequestrare siano state incamerate dal reo in epoca successiva all'esecuzione della misura cautelare reale e siano state tenute separate dal resto del patrimonio, non si potrà procedere alla confisca in forma diretta di tali somme.

Si tratta di un approccio esegetico dell'istituto, dettato dal buon senso, nel tentativo di attenuare il rigore applicativo di quell'indirizzo giurisprudenziale *in auge* che legittima - senza deroga alcuna - il sequestro o la confisca del profitto integrato delle disponibilità liquide affluite sul conto corrente *post delictum*.

8. *L'esegesi "estensiva" della confisca del risparmio di spesa, nel prisma delle più recenti sentenze di legittimità.*

8.1. Segue. *La pronuncia n. 6576 del 14 febbraio 2024 (con riguardo ai reati tributari)*. In aperto contrasto con l'indirizzo ermeneutico più restrittivo, si registrano altre decisioni<sup>32</sup> in cui si è invece giunti ad affermare che il principio di diritto enunciato dalle SS.UU. Del 2021 (n. 42415) dovesse ritenersi appli-

---

<sup>32</sup> Cass., Sez. III, 26 novembre 2021, n. 3575; nonché Cass., Sez. III, 2 febbraio 2022, n. 11630; nonché Cass., Sez. III, 23 giugno 2022, n. 30710, tutte consultabili in *Dejure*.

cabile *anche ai reati tributari*, e perciò anche in tutti quei casi in cui il profitto consista in un risparmio di spesa, atteso che – ai fini del vantaggio conseguito, siccome in ciò si risolve prevalentemente il profitto del reato – l'accrescimento patrimoniale e il mancato decremento delle risorse monetarie nella disponibilità del soggetto che ha tratto profitto dall'illecito, rappresentano concetti equivalenti.

Nel medesimo senso, sia pure con enunciazioni di principio meno esplicite, sembrano essersi orientate anche altre pronunce<sup>33</sup>, che hanno ritenuto applicabile la confisca diretta, a titolo di profitto di un reato tributario, nei confronti delle somme di denaro “*comunque entrate*” nel patrimonio dell'ente.

Proprio nell'alveo di quest'ultimo indirizzo interpretativo (per così dire “estensivo” del perimetro del sequestro/confisca diretta del denaro fino a ricomprendere le somme *post dell'ictus* affluite sulla base di un titolo lecito sui conti correnti) si inseriscono due recenti sentenze della Suprema Corte del gennaio 2024 (n. 2566) e del febbraio 2024 (n. 6576)<sup>34</sup> in tema di confisca diretta del profitto integrato dal risparmio di spesa pari all'entità dell'imposta evasa per effetto della commissione dei più ricorrente *reati tributari ommissivi/riscossivi* (omesso versamento di ritenute, omesso versamento di iva, omesso versamento di imposte tramite il meccanismo della compensazione orizzontale o verticale<sup>35</sup> con crediti di imposta non spettanti o fittizi<sup>36</sup>).

<sup>33</sup> Cass., Sez. III, 31 maggio 2022, n. 25317 e Cass., Sez. III, 24 febbraio 2022, n. 12934, entrambe in *Dejure*; tali sentenze hanno specificamente richiamato le Sezioni Unite del 27 maggio 2021, n. 42415, Coppola, Rv. 282037-01, nonché Cass., Sez. III, 4 maggio 2022, n. 31921, in *Dejure*.

<sup>34</sup> In dottrina, per un commento alla sentenza n. 6576 del febbraio 2024 si rinvia a DE ROBBIO, *Confisca diretta del denaro versato sul conto corrente in data successiva alla commissione del reato*, in [www.iusgiullireff.it](http://www.iusgiullireff.it), 9 aprile 2024.

<sup>35</sup> Per l'analisi della differenza tra compensazioni “orizzontali” (o esterne), quelle che consentono di compensare imposte di natura diversa, ad esempio, un credito IVA con un debito IRES e/o contributivo, e compensazioni “verticali” (o interne), ovvero le c.d. compensazioni “imposta da imposta”, attuate all'interno della medesima tipologia d'imposta, si rinvia a MARTIN-ADDEO, *Indebita compensazione: recenti profili della giurisprudenza di legittimità*, in *Giur. pen. web*, 2024, 3; BLONDO, *Indebite compensazioni fiscali: profili di responsabilità penale per il professionista*, in [www.ilpenalista.it](http://www.ilpenalista.it), 11 dicembre 2018; FRANZETTI, *Delitto di indebita compensazione (art. 10 quater d.lgs. 74/2000) e rilevanza delle “compensazioni orizzontali”*, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 15 dicembre 2021.

<sup>36</sup> Circa la definizione dei crediti non spettanti o fittizi si fa presente che l'art. 1, co. 1 lett. a) dello schema di d.lgs., recante revisione del sistema sanzionatorio tributario A.G. 144, da emanarsi in attuazione dei principi di cui all'articolo 20 della legge di delega per la riforma fiscale (legge n. 111 del 2023), introduce tra le norme definitorie, la specificazione di “crediti non spettanti” e di “crediti inesistenti”. In particolare, ai sensi del nuovo art. 1, comma *g-quater*) per “crediti non spettanti” si intendono quelli, diversi dai crediti previsti dalla lettera *g-quinquies*, fondati su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità. Sono, altresì, non spettanti i crediti

Dedicheremo un *focus ad hoc* sui contenuti della pronuncia n. 42616 del novembre 2022 (L'Angolana s.r.l.) che presenta la peculiarità di giungere a ritenere pienamente legittimo il sequestro diretto delle somme lecitamente affluite sul conto corrente *anche in epoca postuma rispetto all'esecuzione della cautela reale* (fino alla concorrenza dell'importo indicato nella statuizione giudiziaria).

Prendiamo l'abbrivio dalla sentenza n. 6576 del 2024 (l'ultima in ordine cronologico).

Il Tribunale di Caltanissetta rigettava l'appello cautelare proposto da una società fallita avverso il provvedimento con il quale il G.I.P. del Tribunale di Gela aveva respinto l'istanza di dissequestro della somme di denaro rinvenute e sequestrate, in sede di esecuzione della misura cautelare finalizzata alla confisca diretta, sui rapporti bancari riferibili alla medesima società fallita, il cui rappresentante legale era accusato di aver operato diverse indebite compensazioni ex art. 10-*quater* del d.lgs. 74/2000<sup>37</sup>.

Il Tribunale aveva ritenuto che, in forza dell'art. 12-*bis* del d.lgs. 74/2000, fosse legittimo il sequestro delle somme di denaro affluite sul conto corrente intestato alla persona giuridica anche *successivamente* alla commissione del reato da parte del suo legale rappresentante, trattandosi di sequestro finalizza-

---

utilizzati in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella prevista. Si considerano, tuttavia, spettanti i crediti fondati sulla base di fatti reali rientranti nella disciplina attributiva, nonché utilizzati in misura e con le modalità stabilite dalla medesima, ma in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che gli stessi non siano previsti a pena di decadenza. L'art. 1, lett. g-*quinquies*), invece, stabilisce che per "crediti inesistenti" si intendono quelli per i quali mancano, in tutto o in parte, i presupposti costitutivi.

<sup>37</sup> Per una disamina della tipicità oggettiva e soggettiva del reato di indebita compensazione, si rinvia a: MANDUCHI, *Sub art. 10 quater d.lgs. 74/2000*, a cura di Padovani, *Leggi penali complementari*, 2007, Milano, 1130 ss.; CERNUTO-D'ARCANGELO, *I reati omissivi e di indebita compensazione*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, *La nuova giustizia penale tributaria*, 387 ss.; BADODI, *Indebita compensazione*, a cura di Nocerino-Putinati, *La riforma dei reati tributari*, 2015, Torino, 237 ss.; PERINI, *Diritto penale tributario*, a cura di Cianci-Perini-Santoriello, *La disciplina penale dell'economia*, Torino, 2008, vol. II, 174 ss.; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2021, vol. IV, 320; DI SIENA, *La nuova fattispecie criminosa di indebita compensazione*, in *Fisco*, 2006, I, 5647 ss.; LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, 2020, Milano, 464 ss.; SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2009, 325; BASILAVECCHIA, *Credito "riportato" ma inesistente: rilevanza penale dell'utilizzo*, in *Corr. trib.*, 2001, 3 ss.; TRAVERSI, *Aspetti controversi sul reato di indebita compensazione*, in *Corr. trib.*, 2021, 2666 ss.; TODINI, *L'equivoco sulla compensazione mette a rischio il meccanismo della detrazione?*, in *Rass. tribut.*, 2011, 1011; MECCA, *Compensazione indebita e inesistente: la differenza tra le condotte riconosciute anche in sede penale*, in *Ipsos Quotidiano*, 24 marzo 2022; da ultimo MARZULLO, *L'indebita compensazione e problematiche applicative*, in *Consulenza*, 2006, 50 ss.

to alla confisca diretta in quanto tali somme costituivano profitto del reato tributario, risolvendosi in un vantaggio per il suo autore il risparmio di spesa conseguente all'omesso versamento delle imposte.

La società ricorrente in Cassazione, viceversa, riteneva che fosse *contra legem* il sequestro delle somme affluite sul conto corrente della società in epoca successiva alla consumazione del reato tributario addebitato, posto che il profitto del reato tributario omissivo è rappresentato soltanto dal risparmio di spesa conseguente alle indebite compensazioni e, quindi, di quelle somme di denaro che - al momento dell'avvenuta compensazione con il Modello F24 - non sono state destinate alla spesa fiscale.

In buona sostanza, il profitto da risparmio di spesa avrebbe pertanto ad oggetto il saldo attivo presente sul conto corrente del contribuente *al momento* della consumazione dell'illecito penale.

Altrimenti, si legittimerebbe la confisca diretta su somme che non sono il profitto del reato, malgrado l'assenza del vincolo di pertinenzialità; in altri termini, se la somma di denaro è estranea al reato, essa non può essere oggetto di confisca diretta, ma solo oggetto di confisca per equivalente.

Diciamo subito che la Suprema Corte adita nel caso di specie non ha condiviso tale *iter* argomentativo difensivo.

8.2. Segue. *Una prima questione pregiudiziale divisata dalla Suprema Corte nella pronuncia n. 6576 del febbraio 2024: la natura "recessiva" del fallimento rispetto al sequestro preventivo del denaro.* Nella sentenza del febbraio 2024 viene in prima battuta affrontata una questione pregiudiziale ovvero sia se, in caso di dichiarazione di fallimento intervenuta anteriormente alla adozione di provvedimento di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per reati tributari e riguardante beni attratti alla massa fallimentare, l'avvenuto spossessamento del debitore erariale per effetto dell'apertura della procedura concorsuale osti al sequestro stesso, ovvero se, invece, il sequestro debba comunque prevalere attesa la obbligatorietà della confisca cui la misura cautelare è diretta", hanno affermato il principio secondo cui l'avvio della procedura fallimentare non osta all'adozione o alla permanenza, ove già disposto, del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per reati tributari.

Tale questione - come è noto - è stata recentemente risolta Sezioni Unite nel

senso che l'avvio della procedura fallimentare *non osta* all'adozione o alla permanenza, ove già disposto, del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per reati tributari<sup>38</sup>.

Proprio nel solco già tracciato da un precedente arresto delle Sezioni Unite nel 2004<sup>39</sup>, le stesse Sezioni Unite del 2023 hanno puntualizzato che i beni attratti alla massa fallimentare non possono considerarsi beni "appartenenti a persona estranea al reato", con la conseguenza che la dichiarazione di fallimento dell'imputato non osta al provvedimento di confisca diretta o per equivalente, ai sensi dell'art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000.

Il che giustifica la prevalenza della misura ablativa su eventuali diritti di credito gravanti sul medesimo bene, a prescindere dal momento in cui intervenga la dichiarazione di fallimento, non potendo essere attribuiti alla procedura concorsuale, anche se intervenuta prima del sequestro, effetti preclusivi rispetto all'operatività della cautela reale disposta nel rispetto dei requisiti di legge.

Tale intervento era stato propiziato da un contrasto interpretativo esistente tra la tesi della prevalenza funzionale della misura ablatoria penale e quella diretta alla ricerca di una soluzione di compromesso tra la coesistenza dei vincoli in ragione del criterio della priorità temporale, che ipotizzava una recessività della misura ablatoria nel caso in cui fosse già stata dichiarata l'apertura della procedura fallimentare, che sarebbe ostativa all'applicazione della misura ablatoria.

Come si è visto, l'orientamento fatto proprio dal Supremo Collegio è stato quello di affermare la prevalenza della misura cautelare del sequestro, a prescindere dal momento temporale in cui è avvenuto rispetto al fallimento; prevalenza sul vincolo derivante dalla procedura fallimentare, espressamente confermata anche da un argomento di diritto positivo, rinveniente dal richiamo alle disposizioni del codice antimafia ex d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159.

Di tal chè, a far data dal 15 luglio 2022 (data di entrata in vigore della peculiare disciplina dettata dagli artt. 317 ss. del codice della crisi di impresa ex d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14) vige una unitaria disciplina di carattere generale che regola i rapporti tra sequestro preventivo a fini di confisca e dichiarazione di liquidazione giudiziale, ovverossia quella che prevede l'inequivocabile preva-

<sup>38</sup> Cass., Sez. un., 22 giugno 2023, n. 40797, Rv. 2851449.

<sup>39</sup> Cass., Sez. un., 24 maggio 2004, n. 29951, in *Dejure*.

lenza dello strumento penale, così come contenuta negli artt. 63 e segg. del codice antimafia.

Anche il dato letterale dello stesso art. 12-*bis* d.lgs. n. 74/2000 conferma il principio della prevalenza della misura ablatoria penale, dal momento che nel caso di confisca diretta o per equivalente il sequestro opera “*sempre*” e dunque anche in caso di apertura delle procedure concorsuali, anteriore o successiva che sia al sequestro.

La natura del profitto in generale dei reati tributari, e, quindi, l’interesse dell’Erario al recupero di quanto evaso, danno luogo ad un interesse sanzionato penalmente con riflessi obbligatori sulla confisca, che giustifica dunque anche il sacrificio dei creditori privati. La tutela di questi ultimi può assumere rilevanza, rispetto al sequestro penale, nei ristretti limiti indicati dall’art. 52 del d.lgs. 159/2011 (codice antimafia).

Neanche il riconoscimento della legittimazione del curatore vale ad alterare l’assetto dei rapporti tra procedura fallimentare e sequestro penale: la misura ablatoria reale, in virtù del suo carattere obbligatorio, da riconoscere sia alla confisca diretta che a quella per equivalente, è destinata sempre a prevalere su eventuali diritti di credito gravanti sul medesimo bene, prescindendo dal momento in cui intervenga la dichiarazione di fallimento, non potendosi attribuire alla procedura concorsuale che intervenga prima del sequestro effetti preclusivi rispetto all’operatività della cautela reale disposta nel rispetto dei requisiti di legge, e ciò a maggior ragione nell’ottica della finalità evidentemente sanzionatoria perseguita dalla confisca espressamente prevista in tema di reati tributari, quale strumento volto a ristabilire l’equilibrio economico alterato dal reato.

Corollario di tale assunto è che l’obbligatorietà della confisca del profitto dei reati tributari comporta la prevalenza del vincolo penalistico rispetto ai diritti incidenti, per effetto della pendenza di una procedura concorsuale, sul patrimonio del soggetto sottoposto alla cautela reale, proprio perché i beni restano nella titolarità del fallito e non “passano” al curatore, essendo quindi necessario sottrarli al primo, non ricorrendo gli estremi per applicare la deroga di cui al comma 1 dell’art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000 (secondo cui la confisca non può operare rispetto a quei beni che appartengano a persona estranea al reato) .

8.3. Segue. *La confisca diretta delle somme confluente lecitamente sul conto corrente (fino alla data di esecuzione della cautela reale)*. Nel suo ragionamento la Suprema Corte del febbraio 2024 premette di aderire all'orientamento enunciato dalle Sezioni Unite del 2021 (n. 42415), in forza del quale è legittimo il sequestro prima e la confisca poi nella forma diretta delle somme affluite lecitamente sul conto corrente della società in tutti i casi in cui il profitto derivante da reato ascritto all'amministratore consista in un *risparmio di spesa*, che si è traduca in un vantaggio economico per la persona giuridica, e quindi a maggior ragione con riguardo ai reati tributari riscossivi, in cui il profitto illecito dalle condotte evasive del legale rappresentante non riduce le consistenze patrimoniali dell'ente.

Ad avviso del Supremo Collegio, il principio divisato dalle Sezioni Unite nel 2021 ha una portata generale, nel senso che non va operata alcuna distinzione tra profitto costituito da "accrescimento patrimoniale" e profitto integrato da "risparmio di spesa", distinzione che, pur ragionevole sotto il profilo empirico e classificatorio, non risulta recepita da disposizioni normative in materia di confisca, sì da far rilevare un'indicazione di diritto positivo idonea a differenziare il regime giuridico applicabile alle due categorie.

Si ribadisce pertanto che, nel caso in cui il prezzo o il profitto del reato siano originariamente costituiti da numerario, quest'ultimo esorbita dal sistema della confisca per equivalente, dal momento che il denaro rappresenta non solo cosa essenzialmente fungibile, ma anche l'archetipo di bene corrispettivo di valore. Esso è, infatti, parametro di valutazione unificante del valore di cose tra loro diverse.

Anche nel profitto determinato da risparmio di spesa viene in rilievo il denaro, quale archetipo di bene corrispettivo di valore: precisamente, in questa ipotesi, il denaro rileva quale somma non versata a causa della commissione del reato.

Del resto, diversamente ragionando, si dovrebbe ritenere che il profitto del reato, quando consiste in un risparmio di spesa, non sarebbe mai costituito da denaro, perché non vi è mai una somma di denaro fisicamente identificabile che "entra" nel patrimonio del beneficiario. Ciò, però, comporterebbe la generale esclusione, per tutte le ipotesi di profitto integrato da risparmio di spesa, dell'ammissibilità della confisca diretta e, quindi, anche quando il denaro

sia già presente sul conto corrente bancario al momento della commissione del reato.

Tuttavia, l'ammissibilità della confisca diretta anche con riguardo all'ipotesi di profitto derivante da risparmio di spesa sembra discendere dall'art. 12-*bis*, co. 1 d.lgs. 74/2000, ossia proprio la disposizione che detta la disciplina relativa alla confisca nei reati tributari, a tenore della quale in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p. per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il prezzo o il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando questa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto".

In altri termini, alla luce del dato testuale della disposizione appena citata, sembra che il legislatore, proprio con riferimento alle fattispecie di cui al d.lgs. 74/2000, pur statuendo per reati in relazione ai quali il profitto è generalmente determinato da risparmio di spesa abbia previsto quale misura ordinaria proprio la confisca diretta.

Sulla scorta delle soprarichiamate coordinate interpretative, i giudici di legittimità del 2024 hanno concluso per la piena legittimità del decreto di sequestro preventivo ai fini di confisca delle somme di denaro rinvenute su un conto corrente ed ivi affluite in epoca successiva alla commissione del reato, fino al momento in cui viene eseguito il provvedimento di apposizione della cautela reale.

9. *Nel solco dell'esegesi "estensiva": la sentenza di legittimità n. 2566 del 22 gennaio 2024 (Fallimento Lct), sempre in tema di reati tributari.* Merita di essere in questa sede menzionata anche la sentenza n. 2566 del gennaio 2024<sup>40</sup> (depositata poche settimane prima della n. 6576 del febbraio 2024), sempre in tema di confisca diretta del profitto costituito dal risparmio di spesa in tema di reati tributari.

Anche tale pronuncia ribadisce che il risparmio di spesa derivante

---

<sup>40</sup> Cass., Sez. III, 22 gennaio 2024, n. 2566, in *Dejure*, commentata da LARUSSA, *Reati tributari: confiscabili in via diretta le somme percepite dopo la commissione del reato*, in [www.altalex.it](http://www.altalex.it), 2 febbraio 2024.

dall'omesso versamento delle imposte si traduce in un vantaggio per l'autore del reato, e pertanto le somme corrispondenti sono suscettibili di confisca diretta, che può pertanto attingere le somme di denaro affluite sul conto corrente anche successivamente alla commissione del reato.

Alla base del ragionamento svolto vi è il dato positivo, a mente del quale, in caso di condanna per uno dei delitti previsti dal d.lgs. 74/2000, il giudice deve sempre ordinare la confisca del profitto ai sensi dell'articolo 12-*bis* del medesimo decreto, ancorchè non preceduta dal sequestro preventivo del profitto stesso, dal momento che l'adozione del sequestro non costituisce condizione di legittimità della confisca.

Sicchè sarebbe illogico, da un lato, ritenere legittima la confisca diretta del profitto nella sua interezza anche in assenza di precedente sequestro (con conseguente legittimità della ablazione definitiva delle somme di denaro rinvenute sui conti correnti al momento dell'esecuzione della confisca stessa), dall'altro ritenere illegittimo il sequestro delle somme confluite sui conti correnti dopo la materiale esecuzione del sequestro stesso e prima della data di irrevocabilità della condanna e della confisca<sup>41</sup>.

Nel suo iter argomentativo, la sentenza in parola evoca altresì il principio affermato dalla Suprema Corte, nella sua massima espressione, nel 2021 (n. 42415), secondo cui, qualora il prezzo o il profitto c.d. accrescitivo derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca delle somme depositate su conto corrente bancario, di cui il soggetto abbia la disponibilità, deve essere qualificata come confisca diretta e, in considerazione della natura fungibile del bene, non necessita della prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della ablazione e il reato.

Si condivide poi l'assunto in forza del quale tale principio di diritto deve ritenersi applicabile anche ai reati tributari, e perciò in tutti i casi in cui il profitto consista in un risparmio di spesa, atteso che - ai fini del vantaggio conseguito, siccome in ciò si risolve prevalentemente il profitto del reato - l'accrescimento patrimoniale e il mancato decremento delle risorse monetarie nella disponibilità del soggetto che ha tratto profitto dall'illecito, rappresentano concetti equivalenti

Ragion per cui, va respinta la tesi secondo cui non sarebbero confiscabili in

---

<sup>41</sup> LARUSSA, *ibid.*

via diretta, le somme di denaro accreditate sul conto corrente bancario in epoca successiva alla commissione del reato per difetto del nesso di pertinenzialità con il profitto del reato.

Infine, la pronuncia in argomento si premura di prendere le distanze dall'arresto n. n. 11086 del febbraio 2022, Pulvirenti, (che, come abbiamo sopra illustrato, negava l'ammissibilità della confisca diretta delle somme affluite lecitamente sul conto corrente dopo la consumazione del reato) non sarebbe *esportabile* ai delitti tributari omissivi/riscossivi (10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* del d.lgs. 74/2000).

Il Supremo consesso del gennaio 2024 ha osservato al riguardo:

i) che la fattispecie a base della sentenza Pulvirenti (somme di denaro affluite sul conto corrente della gestione commissariale di una società ammessa a procedura di amministrazione straordinaria in data successiva alla consumazione del delitto ad opera del suo amministratore) era molto diversa dalla vicenda "Fallimento Lct" in esame;

ii) e che, comunque, l'indirizzo, cui aderisce la sentenza Pulvirenti del 2022, è rimasto isolato, oltre a porsi in contrasto con il diritto vivente costituito dall'arresto delle Sezioni Unite del maggio 2021 (n. 42415), ragion per cui si è concluso per la non ricorrenza di quei margini di incertezza interpretativa necessari per un ulteriore rimessione della decisione alle Sezioni Unite della Corte.

10. *Considerazioni finali.* Volendo provare a tirare le fila del presente *excursus*, emerge - in estrema sintesi - un quadro giurisprudenziale molto frastagliato sul tema *de qua*, malgrado le ripetute pronunce delle SS.UU. (Gubert, Lucci, Coppola) negli ultimi 10 anni.

Il tema è estremamente delicato, anche per la frequenza dei casi in cui vengono eseguiti provvedimenti cautelari o ablativi -in forma diretta- del profitto illecito (costituito dal denaro depositato sui conti correnti) per effetto della contestazione di reati tributari, reati fallimentari e reati contro la Pubblica Amministrazione.

Ragion per cui, sarebbe quanto mai necessario che fossero chiaramente definiti - sul terreno del diritto positivo ovvero sul terreno giurisprudenziale - i

confini di questa misura ripristinatoria, di conio giurisprudenziale<sup>42</sup>.

In dottrina, vi è chi<sup>43</sup> ha rappresentato l'opportunità di un intervento legislativo radicale, che non si limiti ad una mera ridefinizione dei confini della confisca diretta del denaro, e che – in ossequio al principio di certezza del diritto – rimediti *tout court* l'ambito di applicazione dell'odierna misura ablativa, eventualmente positivizzando i principi del diritto vivente, come fissati dalle Sezioni Unite Coppola.

Resta poi da capire quali ricadute pratiche potrà avere la riscrittura dell'art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000, ad opera dell'art. 6, co. 1 lett. e) dello *schema di decreto attuativo* della legge delega fiscale n. 111 del 2023<sup>44</sup>.

Tale articolo reca la previsione *dell'esclusione del sequestro* a fini di confisca, qualora sia in corso l'estinzione del debito tributario mediante rateizzazione anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, a condizione che il contribuente sia in regola con i relativi pagamenti e che non sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale (desunto dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto altresì conto della gravità del reato).

In altri termini, detta disposizione “tempera” le iniziative di sequestro preventivo finalizzate alla confisca obbligatoria del profitto dell'evasione, *precludendole* nei casi in cui non sussista un rischio di dispersione della garanzia patrimoniale (e, conseguentemente, non risulti necessario un intervento cautelare di natura anticipatoria) e nei casi in cui il debito tributario sia in corso di estinzione mediante rateizzazione, sempre che il contribuente risulti in regola con il piano di ammortamento delle rate fiscali.

---

<sup>42</sup> In termini analoghi vedi VALOTTI, in *I confini della confisca diretta del denaro: opportuna ridefinizione e questioni aperte*, cit., secondo cui, in assenza di una chiara definizione della portata della confisca diretta del denaro, si è venuto a determinare “un non trascurabile deficit in punto di certezza del diritto, che pare di particolare gravità in relazione a una misura che, anche a non volerla ritenere una misura sostanzialmente penale, realizza comunque una sensibile ingerenza nel diritto di proprietà dell'interessato, dovendo, così, essere conforme al dettato dell'art. 42 della Costituzione e sottostare alle garanzie sancite nell'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla Cedu”.

<sup>43</sup> SCOLETTA, *La confisca di denaro quale prezzo o profitto del reato è sempre “diretta” (ancorché il denaro abbia origine lecita): esiste un limite azionabile alla interpretazione giudiziaria della legge penale?*, in *www.sistemapenale.it*, 23 novembre 2021.

<sup>44</sup> Per un'analisi puntuale sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario A.G. 144, si rinvia a DI VIZIO, *L'irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto penale tributario*, in *www.sistemapenale.it*, 19 aprile 2024.

Non può escludersi che gli stessi piani possano essere strumentalmente allestiti al solo fine di creare una ragione formale di inibizione all'iniziativa cautelare rispetto a risorse liquide che costituiscono il profitto dei reati tributari riscossivi ovvero il loro corrispondente valore economico<sup>45</sup>.

Ragion per cui, forse sarebbe opportuno emendare il citato articolo 6 dello schema di decreto attuativo, ed, in luogo della preclusione *tout court* del sequestro, prevedere inizialmente l'operatività del vincolo di indisponibilità vuoi del denaro esistente sul conto corrente alla data di esecuzione della cautela reale, vuoi di quello affluito sul conto corrente dopo la notifica del provvedimento prodromico, per poi dar corso allo smobilizzo graduale e funzionalizzato di quelle provviste liquide in modo da estinguere, anche ratealmente (magari grazie alle provviste conseguite *post* apposizione del vincolo), il debito erariale da parte del contribuente (persona fisica o persona giuridica).

In estrema sintesi, andrebbe positivizzata l'opzione dell'imputato o della società, una volta intervenuto quel vincolo di indisponibilità sul conto corrente, di rivolgere istanza al P.M. o all'Autorità Giudiziaria procedente, al fine di autorizzare la canalizzazione delle provviste - esistenti sul conto corrente e/o future - per poter ripianare in tutto o in parte la debitoria fiscale, agevolando l'interlocuzione diretta del Fondo Unico Giustizia (F.U.G.) con l'Agenzia delle entrate.

Tale soluzione sarebbe altresì rispettosa del principio di proporzionalità della misura cautelare e assicurerebbe tutela alle ragioni erariali<sup>46</sup>.

Nell'attesa tuttavia di un eventuale riforma, mi sembra vada condivisa l'osservazione di chi<sup>47</sup> suggerisce di ricorrere alla Corte Costituzionale, al fine di censurare - per violazione dell'art. 117, co. 1 della Costituzione, in relazione all'art. 1 del Primo protocollo addizionale alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, ovvero per contrasto con l'art. 42 Costituzione - l'interpretazione fornita dal diritto vivente (c.d. formante giurisprudenziale espresso dalle SS.UU.) degli articoli 321, co. 2 c.p.p. in combinato disposto con l'art. 240 c.p. e art. 12-*bis* del d.lgs. 74/2000.

---

<sup>45</sup> DI VIZIO, *L'irrefrenabile funzionalizzazione*, cit., 49.

<sup>46</sup> DI VIZIO, *L'irrefrenabile funzionalizzazione*, cit.

<sup>47</sup> VALOTTI, *I confini della confisca diretta del denaro: opportuna ridefinizione e questioni aperte*, cit.