

CONFISCHE E SEQUESTRI IN TEMA DI REATI TRIBUTARI E DI USURA: ASPETTI PECULIARI E CRITICITÀ APPLICATIVE NELLE TRAIETTORIE GIURISPRUDENZIALI (*)

di Giuseppe Riccardi

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Modelli di confisca e fasce di criminalità. – 3. Natura e funzioni della confisca diretta e della confisca per equivalente. – 3.1. Le traiettorie giurisprudenziali. – 3.2. Le perplessità dottrinali. – 4. I presupposti della cautela reale nei reati tributari: profili e peculiarità. – 4.1. Le presunzioni tributarie. – 4.2. Il *petitum* cautelare. – 4.3. La struttura mista del sequestro diretto e di valore, e gli oneri probatori sulla capienza patrimoniale. – 4.4. Il sequestro ‘condizionato’. – 4.5. Il profitto confiscabile. – 4.6. Il *periculum in mora* e gli oneri motivazionali. – 4.7. la confisca ‘senza condanna’ e la natura affittiva del nuovo art. 578-bis cod. proc. pen. – 5. Cautela reale e usura: profili e peculiarità.

1. Premessa.

Il tema dei sequestri e delle confische nell’ambito dei reati tributari si è sviluppato negli ultimi decenni con riferimento precipuo alla misura della confisca ‘di valore’ (o per equivalente).

Per affrontare adeguatamente le questioni interpretative ed applicative maggiormente dibattute nella giurisprudenza e nella dottrina penalistica, appare opportuna una ricostruzione sistematica, che si soffermi brevemente dapprima sulla *struttura* e sulle *funzioni* delle diverse confische, per poi concentrarsi sulla *natura* della *confisca per equivalente*, sugli *effetti* (le ricadute applicative) di tale qualificazione, e, infine, sulla nozione di *profitto confiscabile* (e, dunque, *sequestrabile*).

2. Modelli di confisca e fasce di criminalità.

In termini di prima approssimazione concettuale e classificatoria, è possibile enucleare quattro diversi modelli di confisca, che corrispondono tendenzialmente, a diverse fasce di criminalità¹.

(*) Testo riveduto ed aggiornato della relazione tenuta il 19 ottobre 2022 al corso organizzato dalla Scuola Superiore della Magistratura su “*Le misure cautelari reali. La gestione dei beni sequestrati e confiscati dall’immissione in possesso all’acquisizione definitiva da parte dello Stato*”, destinato, con apparato di note più essenziale, alla pubblicazione sui Quaderni della SSM. Si ringraziano i curatori per aver concesso la pubblicazione in *questa Rivista*.

¹ Il tema della confisca, o, meglio, delle confische, è stato oggetto di un ampio dibattito dottrinale, del quale non è possibile dare conto in questa sede. Tra i numerosissimi contributi, sia sufficiente richiamare, tra i più recenti, quelli monografici di: A.M. MAUGERI, *Le moderne sanzioni patrimoniali tra funzionalità e garantismo*,

1) La *confisca di prevenzione*²: è una misura preventiva², storicamente introdotta e calibrata essenzialmente per contrastare la *criminalità organizzata* di maggior gravità, mediante ablazione degli accumuli di ricchezza non giustificati, nei casi di pericolosità c.d. 'qualificata' (art. 4 d.lgs. 159/2011).

Recentemente si è registrata una espansione della misura anche alla *criminalità c.d. lucrogenetica*, mediante l'estensione della confisca anche alla categoria di pericolosità c.d. 'generica' dei soggetti che vivono abitualmente, anche in parte, con i proventi di attività delittuose (art. 1, lett. b), d.lgs. 159/2011), con particolare riferimento alla *criminalità economica ed amministrativa* espressa dal c.d. evasore fiscale (e contributivo) sistematico³ e dal c.d. corruttore seriale⁴.

Milano, Giuffrè, 2001; E. NICOSIA, *La confisca, le confische. Funzioni politico criminali, natura giuridica e problemi ricostruttivo-applicativi*, Torino, Giappichelli, 2012; T.E. EPIDENDIO, *La confisca nel diritto penale e nel sistema della responsabilità degli enti*, Padova, Cedam, 2011; T. TRINCHERA, *Confiscare senza punire? Uno studio sullo statuto di garanzia della confisca della ricchezza illecita*, Torino, 2020. Con più specifico riferimento alla confisca di prevenzione, di recente, M. DI LELLO FINUOLI, *La confisca ante delictum e il principio di proporzionalità*, Torino, Giappichelli, 2021; S. FINOCCHIARO, *Confisca di prevenzione e civil forfeiture. Alla ricerca di un modello sostenibile di confisca senza condanna*, Milano, Giuffrè, 2022; A. COSTANTINI, *La confisca nel diritto della prevenzione. Ibridazione di modelli e limiti di legittimità*, Torino, Giappichelli, 2022.

² In tal senso si sono pronunciate le Sezioni Unite 'Spinelli' (Cass., Sez. U, n. 4880 del 26/06/2014, dep. 02/02/2015, Rv. 262602), che hanno affermato che le modifiche introdotte dalle leggi n. 125 del 2008 e n. 94 del 2009, non hanno modificato la natura preventiva della confisca emessa nell'ambito del procedimento di prevenzione, sicché rimane tuttora valida l'assimilazione dell'istituto alle misure di sicurezza e, dunque, l'applicabilità, in caso di successioni di leggi nel tempo, della previsione di cui all'art. 200 cod. pen.

³ La giurisprudenza di legittimità ha, al riguardo, affermato che va considerato pericoloso il soggetto dedito in modo continuativo a condotte elusive degli obblighi contributivi e che reinvesta i relativi profitti in attività commerciali, vivendo così abitualmente, anche in parte, con i proventi di attività delittuose (Cass., Sez. 1, n. 32032 del 10/06/2013, De Angelis, Rv. 256450); infatti, si è ritenuto che, anche in tema di pericolosità generica, la sistematica condotta di evasione fiscale, di rilievo penale, e la conseguente immissione di capitali di provenienza non lecita in un complesso aziendale - che comporta l'impossibilità di scindere tra eventuali componenti sane, riferibili ad attività imprenditoriale lecita, e apporto di capitali illeciti -, nonché il considerevole divario tra l'ammontare dei redditi ufficiali e la misura degli investimenti effettuati nelle società riferibili al proposto rappresentano elementi rilevanti al fine dell'inquadramento del predetto nella categoria di cui all'art. 1, comma 1, lett. b), d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159 e della conseguente applicazione della confisca di prevenzione di immobili e quote sociali nella disponibilità del medesimo, anche se formalmente intestati a terzi (Cass., Sez. 2, n. 3883 del 19/11/2019, dep. 29/01/2020, Pomilio, Rv. 278679-02); in tal senso, Sez. 1, n. 53636 del 15/06/2017 Gargano, Rv. 272167, secondo cui colui che è dedito in modo continuativo a condotte di evasione degli obblighi fiscali presenta una forma di pericolosità sociale che lo colloca nella categoria di cui all'art. 1, comma 1, lett. b), del d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159, potendo pertanto essere oggetto di confisca i beni a lui derivanti dal reinvestimento della provvista finanziaria così ottenuta, i quali possono essere considerati provento del delitto; peraltro, il reinvestimento in attività commerciali dei proventi dell'evasione fiscale abituale determina una confusione tra attività lecite ed illecite che la normativa in materia di misure di prevenzione intende evitare e che cresce nella successione dei periodi d'imposta); analogamente, Sez. 2, n. 13566 del 19/02/2019, Maccione, Rv. 275771, secondo cui la realizzazione di condotte di appropriazione indebita aziendale e di evasione fiscale sistematica, di rilievo penale, e la conseguente reimmissione nel circuito economico di capitali di provenienza non lecita rappresentano elementi rilevanti al fine dell'inquadramento del soggetto proposto nella categoria di cui all'art. 1, comma 1, lett. b), d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159, sul punto non inciso dall'intervento della sentenza della Corte costituzionale n. 24 del 2019.

⁴ In tal senso, Cass., Sez. 1, n. 31209 del 24/03/2015, Scagliarini, Rv. 264321, secondo cui, in sede di verifica

2) La *confisca c.d. allargata*: è una “misura di sicurezza atipica con funzione anche dissuasiva”, parallela all’affine misura di prevenzione antimafia⁵, diretta a colpire i profitti della *criminalità organizzata ed amministrativo-economica* di maggior gravità.

L’istituto, introdotto dall’art. 12 *sexies* d.l. 8.6.1992, n. 306, conv. in l. 7.8.1992, n. 356, è adesso disciplinato dall’art. 240 *bis* cod. pen., in seguito al d.lgs. n. 21 del 2018 sulla c.d. “riserva di codice”⁶.

La misura era già stata oggetto di una riforma nel 2017 (l. 17.10.2017, n. 161), che aveva modificato i presupposti della confisca allargata sotto tre principali profili: a) l’ampliamento dell’ambito dei reati c.d. ‘spia’, che danno luogo alla confisca “estesa” con l’inserimento di tutte le fattispecie previste dall’art. 51, co. 3-*bis*, c.p.p.; b) la restrizione del possibile contenuto della prova liberatoria posta a carico dell’imputato, il quale non può più giustificare la legittima provenienza dei beni in sequestro sostenendo che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego di evasione fiscale; c) la eliminazione del necessario collegamento della misura di sicurezza patrimoniale *de qua* con la pronuncia di una sentenza di condanna, rendendo possibile l’applicazione della confisca allargata “diretta” (ma non anche di quella “per equivalente”, avente natura di sanzione penale in senso stretto) all’esito del giudizio di appello o di cassazione, quando il reato venga dichiarato estinto per prescrizione o per amnistia dopo che sia stata pronunciata sentenza di condanna in uno dei precedenti gradi di giudizio (art. 578 *bis* cod. proc. pen.); in tale ipotesi si attribuisce al giudice di appello o di legittimità il compito di decidere sull’impugnazione ai soli effetti della confisca, previo accertamento della responsabilità dell’imputato⁷.

La tendenza politico-criminale⁸ è quella di una sempre maggior estensione della misura ablativa ad altre fasce della criminalità economica, come recentemente avvenuto per i reati tributari⁹.

della pericolosità di soggetto proposto per l’applicazione di misura ai sensi dell’art. 1, comma primo, lett. b) d.lgs. 6 settembre 2001, n. 159, il giudice della prevenzione, ove il reato oggetto di previa cognizione in sede penale sia rappresentato dal delitto di corruzione, non può prescindere dalla verifica, a carico del corruttore, della effettiva derivazione di profitti illeciti dal reato commesso, in ragione della testuale formulazione del citato art.1, che richiede la constatazione di ricorrenti attività delittuose produttive di reddito.

⁵ In tal senso si sono pronunciate le Sezioni Unite ‘Derouach’ (Sez. U, n. 29022 del 30/05/2001, Derouach, Rv. 219221, §§ 4 e 5), e le Sezioni Unite ‘Montella’ (Sez. U, n. 920 del 17/12/2003, dep. 19/01/2004, Montella, Rv. 226491, § 6). Di recente, hanno ribadito tale natura le Sezioni Unite ‘Crostella’ (Cass., Sez. U, n. 27421 del 25/02/2021, § 11.1), pronunciatesi sulla questione della perimetrazione della confisca disposta in sede esecutiva ai beni acquisiti fino alla pronuncia di condanna per il c.d. reato “spia”.

⁶ Su cui sia consentito rinviare a G. RICCARDI, voce *Riserva di codice*, in *Libro dell’anno del diritto Treccani*, 2019, Roma (nonché in *Dir. pen. cont.*, 20 dicembre 2018, p. 6, con particolare riferimento alla confisca c.d. allargata).

⁷ In tema, anche per un efficace riepilogo, A. BALSAMO, P. MATTARELLA, *Sequestro preventivo e confisca ex art. 12 sexies*, in *Libro dell’anno del diritto Treccani*, 2019, Roma.

⁸ Sulle recenti tendenze politico-criminali della confisca in generale, istituto teleologicamente ambiguo e costituzionalmente apolide, si veda il lucido contributo di V. MANES, *L’ultimo imperativo della politica criminale: nullum crimen sine confiscatione*, in *Riv.it.dir.proc.pen.*, 2015, p. 1259 ss.

⁹ La riforma dei reati tributari attuata dal d.l. 124/2019, come modificato dalla l. 19 dicembre 2019, n. 157, ha introdotto il nuovo art. 12 *ter* del d.lgs. 74/2000, che prevede la confisca c.d. allargata in caso di condanna o patteggiamento per i reati previsti dagli artt. 2, 3, 8 e 11.

La natura giuridica della confisca c.d. allargata verrà nuovamente in rilievo per la risoluzione della questione della rilevanza della modifica della prova liberatoria derivante dall'evasione fiscale¹⁰, che è stata rimessa alle Sezioni Unite per risolvere il contrasto in ordine alla applicabilità del divieto di giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli o oggetto della misura sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale, introdotto dall'art. 31 l. 17 ottobre 2017, n. 161, anche ai beni acquistati anteriormente all'entrata in vigore della disposizione citata¹¹.

Al riguardo, infatti, sebbene le Sezioni Unite 'Crostella' abbiano, sia pur incidentalmente, affermato che l'art. 31 della l. 161 del 2017, essendo una disposizione "di natura processuale", non può essere applicata ai beni acquisiti anteriormente¹², verrà, verosimilmente, affrontata nuovamente la questione della natura – preventiva o

In tema, per tutti, S. FINOCCHIARO, [In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti](#), in questa Rivista, 7 gennaio 2020; R. BARTOLI, [Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza](#), in questa Rivista, 19 marzo 2020; A. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir.Pen.Proc.*, 2020, p. 309; F. GIUNTA, [Note sulla punizione dell'ente evasore](#), in *Discrimen*, 2020, n. 3, p. 161; L. FIMIANI, *Alcune osservazioni sulla "nuova" confisca allargata da reato tributario: ricadute e relative criticità*, in *Riv.trim.dir.pen.econ.*, 2021, f. 3-4, p. 728 ss.; S. DE BLASIS, [I reati tributari tra confisca allargata e di prevenzione: necessità di coordinamento e nuovi "squilibri" alla luce dell'improcedibilità dell'impugnazione](#), in *Arch.pen.online*, 2023, n. 1.

¹⁰ Un primo orientamento (Cass., Sez. 1, n. 1778 del 11/10/2019, dep. 17/01/2020, Ruggieri, Rv. 278171-02; Cass., Sez. 3, n. 11599 del 16/12/2021, Avolio; Cass., Sez. 5, n. 46782 del 04/10/2021, Russo; Cass., Sez. 1, n. 37287 del 03/06/2021, Pioggia; Cass., Sez. 6, n. 23243 del 09/03/2021, Passarelli) ha affermato che la previsione di cui all'art. 31 della legge 17 ottobre 2017, n. 161, secondo la quale il condannato per un reato-spia "non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale", ha natura di norma processuale, giacché non eleva l'evasione fiscale a presupposto dell'ablazione, ma introduce, in capo al predetto, un divieto probatorio destinato ad operare nel contesto d'una ricostruzione delle sue capacità economiche da effettuarsi in termini scomposti, ossia in ragione d'anno con riferimento alle risorse necessarie per realizzare gli acquisti nel momento in cui gli stessi sono intervenuti, e non riassuntivi, secondo il metodo di un confronto globale; ne deriva che la suddetta previsione – in ossequio a criteri di ragionevolezza e tutela dell'affidamento – non può trovare applicazione, anche nei procedimenti in corso, in relazione a ricostruzioni patrimoniali relative ad anni anteriori a quello di sua introduzione.

Un secondo, più recente, orientamento ha invece ritenuto che l'art. 31 della legge 17 ottobre 2017, n. 161, secondo cui il condannato per un reato-spia "non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale", si applica anche in relazione a cespiti acquisiti prima dell'entrata in vigore della stessa; in tal senso, Cass., Sez. 2, n. 6587 del 12/01/2022, Cuku, Rv. 282690, che ha osservato che a siffatta conclusione non osta il principio secondo cui la legge, ai sensi dell'art. 11 disp. prel. cod. civ., dispone solo per l'avvenire, atteso che, in ragione della natura di misura di sicurezza di detta confisca, rileva la speciale disposizione dell'art. 200, comma primo, cod. pen., richiamata dall'art. 236, comma secondo, cod. pen., in forza della quale le misure di sicurezza soggiacciono alla disciplina in vigore al momento della loro applicazione; in senso analogo, Cass., Sez. 2, n. 15551 del 04/11/2021, dep. 21/04/2022, Gallace, Rv. 283384 – 02, sul presupposto che la confisca allargata abbia natura di misura di sicurezza.

¹¹ Cass., Sez. 6, 30 marzo 2023 (dep. 6 giugno 2023), Rizzi. L'udienza dinanzi alle Sezioni Unite è stata fissata per il 26 ottobre 2023.

¹² Cass., Sez. U, n. 27421 del 25/02/2021, § 6.1., che, tuttavia, non ha affrontato *ex professo* la questione, mancando la prova dell'effettiva corresponsione di introiti 'in nero' e dei relativi importi.

sostanzialmente sanzionatoria – della confisca allargata, che condiziona direttamente il regime temporale di applicazione della modifica normativa, trattandosi sì di norma processuale, in quanto incidente su un profilo ‘probatorio’, ma ad effetti sostanziali.

3) La *confisca per equivalente*: è una *sanzione*, eminentemente diretta a colpire i profitti della *criminalità economica*.

Introdotta, per la prima volta, per il delitto di usura, con la legge n. 108/1996, la confisca per equivalente è andata moltiplicandosi sia nel codice penale¹³, sia nella legislazione speciale¹⁴, sia nel codice civile, in relazione ai reati societari (art. 2641 c.c.).

La funzione che caratterizza la confisca per equivalente è quella di neutralizzare i vantaggi economici derivanti dall’attività criminosa, mentre, dal punto di vista della struttura, il *proprium* si rinviene nell’assenza del nesso di pertinenzialità tra i beni confiscati e il fatto criminoso: oggetto del trasferimento coattivo a favore dell’erario non sono beni di cui è accertata la diretta derivazione dal reato, bensì entità patrimoniali disancorate dalla precedente attività criminosa del reo¹⁵.

4) La *confisca diretta*: è una *misura di sicurezza patrimoniale*, diretta nei confronti della c.d. *criminalità ‘artigianale’* (occasionale), disciplinata, fin dall’originario impianto codicistico, nell’art. 240 cod. pen., e fondata sulla pericolosità della *res*, delle cose che, costituendo il prezzo o il profitto del reato, possono costituire un incentivo a compiere nuovi reati, mantenendo viva “l’idea e l’attrattiva del reato” (Relazione al Progetto definitivo).

La tendenza – normativa, interpretativa ed applicativa – della confisca diretta è quella di un aumento delle ipotesi di *obbligatorietà* della misura – di regola facoltativa –, di un progressivo allentamento (talora, una dissoluzione) del *nesso di pertinenzialità* con il reato, e, come si dirà, di una recente valorizzazione applicativa, a discapito proprio della più ‘moderna’ confisca di valore.

3. Natura e funzioni della confisca diretta e della confisca per equivalente.

Esulando la confisca di prevenzione e la confisca c.d. allargata dall’oggetto di questo intervento, per le peculiarità della misura preventiva e per i limiti del contributo, ci si concentrerà essenzialmente sul confine (sempre più) ‘conteso’ tra confisca diretta e confisca per equivalente, divenuto essenziale per una perimetrazione applicativa delle diverse misure ablative e cautelari reali.

¹³ Art. 322-ter, in materia di delitti contro la pubblica amministrazione; art. 474-bis, reati di contraffazione; art. 640-quater, delitti contro il patrimonio mediante frode; art. 648-quater, riciclaggio e reimpiego; art. 600-septies, delitti contro la personalità individuale.

¹⁴ Art. 11, l. 146/2006, reati transazionali; art. 1, comma 143, l. 244/2007 (ora art. 12 bis d.lgs. 74/2000), reati tributari; art. 187 TUF, abusi di mercato; art. 19 d.lgs. 231/2001, in caso di responsabilità “amministrativa” dell’ente; art. 12-sexies d.l. n. 306/92 (ora art. 240 bis cod. pen.), c.d. confisca allargata.

¹⁵ Per un riepilogo, V. MONGILLO, *Confisca per equivalente*, in *Il Penalista*, 11 giugno 2015.

Tradizionalmente si fanno discendere degli *effetti* dalla *natura* della misura (nella specie, ablativa), laddove la natura viene desunta da una operazione ermeneutica calibrata sulle *funzioni* e/o sulla *struttura* della stessa¹⁶.

3.1. Le traiettorie giurisprudenziali.

La giurisprudenza di legittimità è tradizionalmente assestata sulla natura sanzionatoria della sola confisca di valore; tale qualificazione, originariamente attribuita nel contesto delle questioni di diritto intertemporale, per escludere la retroattività della misura ablativa introdotta con le leggi che si sono succedute nel tempo, ha tuttavia comportato, paradossalmente, una sorta di erosione dell'area della confisca per equivalente, a vantaggio della confisca diretta, nel cui perimetro è stata attratta l'ablazione delle somme di denaro.

In particolare, l'interpretazione giurisprudenziale sembra calibrata essenzialmente sulla *struttura* della misura ablativa, sostenendosi che:

- la confisca diretta è misura di sicurezza perché colpisce il prezzo o il profitto diretto del reato;
- la confisca per equivalente è sanzione, perché non colpisce il profitto, ma il valore equivalente, quindi un bene diverso, che non ha nesso di pertinenzialità con il reato.

Le traiettorie giurisprudenziali della perimetrazione confisca diretta/confisca di valore sono note, e possono essere percorse mediante il sintetico richiamo alle sentenze delle Sezioni Unite, che, risolvendo i contrasti interpretativi insorti, sono assurti ad autentici *leading case*.

Sulla natura della confisca per equivalente una significativa 'ipoteca' qualificatoria è stata impressa dalla Corte Costituzionale: con la sentenza 97 del 2009, ha affermato che «la mancanza di pericolosità dei beni che sono oggetto della confisca per equivalente, unitamente all'assenza di un "rapporto di pertinenzialità" (inteso come nesso diretto, attuale e strumentale) tra il reato e detti beni, conferiscono all'indicata confisca una connotazione prevalentemente afflittiva, attribuendole così una natura "eminente sanzionatoria", che impedisce l'applicabilità a tale misura patrimoniale del principio generale dell'articolo 200 c.p.»; qualificazione fondata anche sulla scorta della giurisprudenza della Corte di Strasburgo, che, sulla base dei criteri c.d. *Engel*, aveva riconosciuto la natura di sanzione proprio ad un'ipotesi di confisca per equivalente¹⁷.

Nel solco della giurisprudenza costituzionale¹⁸, dunque, si sono costantemente poste le Sezioni Unite della Cassazione, che, fin dalla sentenza 'Adami' del 2013, con riferimento alla confisca per equivalente introdotta per i reati tributari dall'art. 1, comma 143, l. n. 244 del 2007, ne ha affermato la natura eminentemente sanzionatoria; da tale

¹⁶ In tema, ampiamente, di recente, T. TRINCERA, *Confiscare senza punire?*, cit., *passim*.

¹⁷ Corte EDU, 9 febbraio 2004, *Welch c. Regno Unito*.

¹⁸ Corte Cost., sent. n. 97 del 2009; Corte Cost., ord. n. 301 del 2009; Corte Cost., sent. n. 68 del 2017, con riferimento alla confisca per equivalente prevista dall'art. 187 *sexies* TUF.

natura ha desunto, quindi, che, non essendo estensibile ad essa la regola dettata per le misure di sicurezza dall'art. 200 cod. pen., non si applica ai reati commessi anteriormente all'entrata in vigore della legge citata¹⁹.

Con le Sezioni Unite 'Gubert' del 2014, risolvendo la questione della possibilità di aggredire direttamente i beni di una persona giuridica per i reati tributari commessi dal legale rappresentante della stessa, è stato affermato che il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente prevista dagli artt. 1, comma 143, della l. n. 244 del 2007 e 322 *ter* cod. pen. non può essere disposto sui beni dell'ente, ad eccezione del caso in cui questo sia privo di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso il quale il reo agisca come effettivo titolare dei beni; invece, è stato ritenuto legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto rimasto nella disponibilità di una persona giuridica, derivante dal reato tributario commesso dal suo legale rappresentante, non potendo considerarsi l'ente una persona estranea al detto reato²⁰.

In altri termini, convertendo la declinazione 'in negativo' dei principi affermati dalla sentenza 'Gubert', le Sezioni Unite, sul presupposto che "la confisca del profitto, quando si tratta di denaro o di beni fungibili, non è confisca per equivalente, ma confisca diretta"²¹, hanno affermato la possibilità della confisca diretta del profitto nei confronti della società, della confisca diretta del profitto nei confronti dell'amministratore, nonché della confisca per equivalente nei confronti dell'amministratore, escludendo soltanto la confisca per equivalente nei confronti della società, salvo che non si tratti di un mero schermo fittizio²².

Nonostante le diffuse (talvolta anche veementi) critiche espresse dalla dottrina, la traiettoria interpretativa impressa dalle Sezioni Unite 'Gubert' è stata confermata dalle Sezioni Unite 'Lucci', chiamate a risolvere il contrasto sulla possibilità di disporre la confisca diretta nel caso di prescrizione del reato, sulla qualificazione della confisca di somme di denaro come diretta o per equivalente, e sulla necessità, nel primo caso, del nesso di pertinenzialità tra reato e denaro.

Le Sezioni Unite, infatti, hanno ritenuto, a proposito della questione della c.d. 'confisca senza condanna', che il giudice, nel dichiarare la estinzione del reato per intervenuta prescrizione, può disporre, a norma dell'art. 240, comma secondo, n. 1 cod.

¹⁹ Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013, Adami, Rv. 255037.

²⁰ Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, Rv. 258646, 258647, 258648, che ha affermato l'ulteriore principio secondo cui il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente può essere disposto anche quando l'impossibilità del reperimento dei beni, costituenti il profitto del reato, sia transitoria e reversibile, purché sussistente al momento della richiesta e dell'adozione della misura, non essendo necessaria la loro preventiva ricerca generalizzata.

²¹ Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, § 2.5.

²² La sentenza 'Gubert' è stata oggetto di ampio dibattito in dottrina, ed ha calamitato diffuse considerazioni critiche, per la prospettiva ritenuta eccentrica rispetto ai consolidati orientamenti della stessa precedente giurisprudenza di legittimità. In tema, per tutti, F. MUCCIARELLI, C.E. PALIERO, [Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. Trim.*, 4/2015; M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, in *Riv.it. dir.proc.pen.*, 2015, p.1674 ss.; R. BARTOLI, [Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto. Dialogando con la sentenza Gubert e Mario Romano](#), in *Dir. pen. cont.*, 20 ottobre 2016.

pen., la confisca del prezzo e, ai sensi dell'art. 322 *ter* cod. pen., la confisca diretta del prezzo o del profitto del reato a condizione che vi sia stata una precedente pronuncia di condanna e che l'accertamento relativo alla sussistenza del reato, alla penale responsabilità dell'imputato e alla qualificazione del bene da confiscare come prezzo o profitto rimanga inalterato nel merito nei successivi gradi di giudizio.

Al contrario, nel dichiarare l'estinzione del reato per intervenuta prescrizione, non può essere disposta, in considerazione del suo carattere afflittivo e sanzionatorio, la confisca per equivalente delle cose che ne costituiscono il prezzo o il profitto²³.

Con riferimento alla seconda questione, invece, nell'affermare che il profitto del reato si identifica con il vantaggio economico derivante in via diretta ed immediata dalla commissione dell'illecito, le Sezioni Unite 'Lucci' hanno ribadito 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 reato²⁴.

Tale seconda questione – concernente la sostanziale dissoluzione del nesso di pertinenzialità, nel caso di confisca diretta di denaro – è tornata all'attenzione delle Sezioni Unite, essendosi ritenuta inappagante l'assolutezza del principio secondo cui, quando viene in rilievo una somma di denaro, la confisca è sempre diretta, anche quando sia dimostrata la provenienza lecita del denaro; la delimitazione interpretativa sostenuta dalla giurisprudenza di legittimità, infatti, avrebbe comportato una completa sovrapposizione della confisca diretta a quella di valore, e la delineazione di un triplice modello di confisca: a) la confisca diretta, che impone l'accertamento del nesso di derivazione diretta della cosa dal reato; b) la confisca di valore, che prescinde dall'accertamento del nesso di derivazione; c) la confisca di denaro, che sarebbe sempre diretta, prescindendo dall'accertamento del nesso di derivazione del denaro dal reato, in ragione della sua fungibilità, e anche dall'eventuale prova positiva della liceità e dell'estraneità del denaro rispetto al reato.

Alla questione «se il sequestro delle somme di denaro giacenti su conto corrente bancario debba sempre qualificarsi come finalizzato alla confisca diretta del prezzo o profitto derivante dal reato anche nel caso in cui la parte interessata fornisca la "prova" della derivazione del denaro da titolo lecito», le Sezioni Unite 'Coppola' hanno risposto ribadendo 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, con la

²³ Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264434, 264435.

²⁴ Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264436, 264437. In dottrina, per tutti, G. CIVELLO, *Le Sezioni Unite "Lucci" sulla confisca del prezzo e del profitto del reato prescritto: l'inedito istituto della "condanna in senso sostanziale"*, in *Arch.pen.*, 2015, n. 2.

conseguenza che non è ostativa alla sua adozione l'allegazione o la prova dell'origine lecita della specifica somma di denaro oggetto di apprensione²⁵.

In particolare, le Sezioni Unite, condividendo l'icastica argomentazione dell'Avvocato Generale, secondo cui "la confisca diretta insegue non le banconote, ma la somma di denaro quale entità che incrementa il patrimonio del reo", hanno ribadito che la somma di denaro non va considerata nella sua fisica consistenza, ma nella sua ontologica essenza di bene fungibile e paradigma di valore; e la natura fungibile del denaro impone la conformazione del nesso di derivazione causale tra il reato ed il profitto, nel senso che "il nesso di pertinenzialità col reato non può essere inteso come fisica identità della somma confiscata rispetto al provento del reato, ma consiste nella effettiva derivazione dal reato dell'accrescimento patrimoniale monetario conseguito dal reo, che sia ancora rinvenibile, nella stessa forma monetaria, nel suo patrimonio. È tale incremento monetario che rappresenta il provento del reato suscettibile di ablazione, non il gruzzolo fisicamente inteso"²⁶.

3.2. Le perplessità dottrinali.

L'*actio finium regundorum* tra confisca diretta e confisca di valore tracciata dalle Sezioni Unite, nei plurimi interventi succedutisi nell'ultimo decennio, è stata oggetto di diffuse considerazioni critiche nella dottrina penalistica, che ritiene inappagante e sistematicamente incoerente la traiettoria ermeneutica consolidatasi nella giurisprudenza di legittimità.

In linea di prima approssimazione, può osservarsi che in dottrina si tende a calibrare la distinzione tra confisca diretta e confisca di valore sulla base della nozione rilevante di *profitto* confiscabile, oggetto di un processo di progressivo ampliamento, e delle diverse *funzioni* delle varie ipotesi di ablazione.

Al riguardo, si individuano tradizionalmente tre funzioni²⁷:

- 1) *una funzione neutralizzatrice*, che consiste nel ricondurre il responsabile nella situazione antecedente al reato, eliminando dal patrimonio del reo il profitto: rileva, dunque, il nesso di pertinenzialità tra il reato ed il profitto, ed opera il principio di personalità della responsabilità penale, nel senso che la confisca può essere disposta nei confronti del reo o, comunque, anche nei confronti di terzi, qualora il reo mantenga una disponibilità rispetto ai beni;
- 2) *una funzione ripristinatoria*, che consiste nel ripristinare la situazione antecedente, anche se ne beneficia un soggetto diverso dall'autore: la confisca ha la funzione di colpire il profitto derivante dal reato ovunque si trovi, purché non si tratti di persona del tutto estranea al reato che l'ha prodotta; la pertinenzialità resta requisito essenziale, ma viene meno il principio di personalità, perché il bene è confiscabile non solo se si trova nel patrimonio

²⁵ Sez. U, n. 42415 del 27/05/2021, Coppola, Rv. 282037

²⁶ Sez. U, n. 42415 del 27/05/2021, Coppola, § 16.

²⁷ Per un efficace riepilogo, R. BARTOLI, *Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto*, cit., p. 11-12.

del reo, ma anche se si trova nel patrimonio di persona che comunque ne beneficia²⁸;

- 3) *una funzione punitiva*, che consiste nel colpire il responsabile del reato, eliminando i vantaggi derivanti dal reato: in tal caso, salta il legame di pertinenzialità, e la confisca è sempre di valore, mentre il principio di personalità e quello di irretroattività operano inderogabilmente²⁹.

Sotto il profilo della *struttura* dello strumento ablativo, invece, in dottrina si critica la perimetrazione giurisprudenziale, sostenendosi che la differenza tra confisca diretta e confisca di valore non può essere basata sulla fungibilità del denaro, che è un attributo specifico della cosa, ma debba essere invece fondata sul nesso di pertinenzialità al reato, che è un giudizio di relazione³⁰: il carattere della fungibilità, infatti, inerisce alla cosa in sé, essendone requisito intrinseco, che attiene alla cosa in prospettiva statica, mentre il nesso di pertinenzialità esprime una componente dinamica, e si risolve in un giudizio di relazione che concerne il legame di provenienza della *res*³¹.

Pertanto, il carattere della fungibilità deve ritenersi del tutto irrilevante rispetto alla qualificazione della cosa (o del bene) come derivazione diretta da una determinata fonte: la fungibilità o l'infungibilità del bene, infatti, non dice nulla riguardo al diverso requisito riguardante il legame di provenienza del bene³².

Sicché la prova del nesso di pertinenzialità dovrebbe essere pretesa sia con riferimento ai beni infungibili, sia con riferimento ai beni fungibili (come il denaro), per quanto complessa possa rivelarsi la ricostruzione della pertinenzialità in caso di beni fungibili³³.

Le riserve della dottrina, del resto, si appuntano altresì sulla diluizione della stessa nozione di *profitto confiscabile*, che, nella giurisprudenza di legittimità, assume i contorni più sfumati del *vantaggio* – inteso come generico miglioramento delle condizioni di partenza, e comprensivo anche dei meri *risparmi di spesa* –, contestualmente perdendo il requisito essenziale della pertinenzialità³⁴.

In tal modo, si osserva, la perimetrazione concettuale basata sulla *fungibilità* finisce per annichilire la confisca 'di valore' a favore di quella 'diretta', ogniqualvolta il profitto sia ricavato in denaro, con un effetto distorsivo che raggiunge l'acme nel caso del profitto individuato nel "risparmio di spesa": un concetto *negativo*, che può essere incluso nello spettro dei significati di "profitto" solo in termini di *equivalenza*, non di identità³⁵; ne consegue che, se «il risparmio è per così dire unità di misura del profitto», ad esso «si attaglia quindi la confisca per equivalente»³⁶.

²⁸ R. BARTOLI, *Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto*, cit., p. 11.

²⁹ R. BARTOLI, *Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto*, cit., p. 12.

³⁰ F. MUCCIARELLI, C.E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile*, cit., p. 2, 11; M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, cit., p.1674 ss.

³¹ F. MUCCIARELLI, C.E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile*, cit., p. 11.

³² F. MUCCIARELLI, C.E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile*, cit., p. 11.

³³ F. MUCCIARELLI, C.E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile*, cit., p. 12.

³⁴ F. MUCCIARELLI, C.E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile*, cit., p. 8.

³⁵ F. MUCCIARELLI, C.E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile*, cit., p. 8-9.

³⁶ R. BORSARI, *Reati tributari e confisca di beni societari. Ovvero, di un'occasione perduta dalle Sezioni Unite*, in *Le*

Sotto il profilo strutturale, del resto, la confisca ‘di valore’ assume il medesimo *quantum* della confisca diretta³⁷, e la distinzione non può essere calibrata sulla natura fungibile della cosa, tanto meno sulla consistenza di somma di denaro: la norma sull’usura che ha introdotto la confisca ‘per equivalente’ nel 1996 (art. 644, comma 6, cod. pen.) prevede che le “somme di denaro” siano confiscabili come confisca ‘di valore’, e non come confisca ‘diretta’³⁸; analogamente prevede l’art. 19, comma 2, d.lgs. 231/2001, a proposito della confisca nei confronti dell’ente, che dispone la confisca per equivalente delle “somme di denaro”, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato.

Pertanto, sarebbe priva di fondamento normativo l’affermazione secondo la quale, quando ha ad oggetto somme di denaro, la confisca sarebbe sempre ‘diretta’.

Sotto il profilo sistematico, le riserve sono di duplice rilievo: da un lato, si osserva che l’estensione della confisca di valore di cui all’art. 322 *ter* cod. pen. ai reati tributari sarebbe un pleonasma, perché, essendo il provento del reato tributario sempre un bene fungibile, troverebbe sempre applicazione la confisca ‘diretta’³⁹; dall’altro, la conseguenza sarebbe che la confisca ‘proprietaria’ verrebbe a sovrapporsi completamente con quella ‘per equivalente’, decretandone la concreta estinzione in via interpretativa, obliterando il modello sanzionatorio della confisca “di valore” (il futuro dell’istituto), per ancorarsi al passato remoto della “confisca-misura”⁴⁰.

Invero, la legge del 2007 che ha esteso la confisca per equivalente ai reati tributari (art. 1, comma 143, l. 244/2007) era stata introdotta proprio per consentire, normativamente, l’ablazione dei risparmi di spesa – intesi come mancati esborsi – derivanti dagli illeciti tributari, ai quali non era applicabile né l’art. 240 cod. pen., né, in assenza di una espressa disposizione, la confisca di valore⁴¹: “la confisca codicistica mal si adattava ai reati tributari. Facoltativa per il prodotto o il profitto, poteva riguardare i casi di indebiti rimborsi ottenuti con frode, ma non riusciva concretamente a operare in quelli di evasione per mancato versamento dell’imposta dovuta”⁴².

Anche sotto il profilo della *funzione* si contesta la natura *punitiva*, o comunque *sanzionatoria*, della confisca per equivalente, sol perché aggredisce beni che non hanno un rapporto di pertinenzialità ‘diretta’ con il reato⁴³: “la confisca per equivalente è un surrogato della confisca dei profitti diretti, che ne fa le veci là dove questa non possa essere applicata per mancato rinvenimento degli stessi, ma per il resto la sua funzione (...) appare del tutto identica”⁴⁴.

Società, 2014, p. 874.

³⁷ M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, cit., p. 1682.

³⁸ Lo osserva M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, cit., p. 1677.

³⁹ F. MUCCIARELLI, C.E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile*, cit., p. 13. In tal senso, altresì, M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, cit., p. 1687.

⁴⁰ F. MUCCIARELLI, C.E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile*, cit., p. 6, 12.

⁴¹ M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, cit., p. 1685.

⁴² M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, cit., p. 1686.

⁴³ R. BARTOLI, *Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto*, cit., p. 9.

⁴⁴ E. NICOSIA, *La confisca, le confische*, cit., p. 151 ss.

In altri termini, confisca diretta e di valore avrebbero la medesima natura giuridica, in quanto quella ‘per equivalente’ è solo una modalità di esecuzione della confisca diretta⁴⁵, e, mutuando la natura della confisca diretta, entrambe dovrebbero assolvere alla stessa funzione neutralizzatrice o (nei casi in cui si applichi anche ai beni appartenenti a persona estranea al reato, che ne beneficia) ripristinatoria (di profitti illeciti o di valori equivalenti)⁴⁶.

In una prospettiva feconda, del resto, si pone la ricostruzione secondo cui la natura della confisca – sia diretta che di valore – dipenda dal *quantum* confiscabile, assumendo natura punitiva soltanto allorquando determini un effetto di *impoverimento* della condizione patrimoniale del destinatario della misura; nei casi in cui la confisca si limiti ad un effetto di mero *ripristino* della condizione patrimoniale precedente, mediante azzeramento dell’arricchimento illecito, senza che venga sottratto più di quanto il destinatario si sia avvantaggiato in concreto, essa manterrà una funzione meramente ripristinatoria⁴⁷: tanto la confisca diretta quanto la confisca per equivalente possono assumere natura ripristinatoria o punitiva a seconda dell’effetto di mera neutralizzazione dell’arricchimento oppure di impoverimento del patrimonio del reo, non rilevando l’ “abito” indossato dalla misura⁴⁸.

Pertanto, la natura della misura ablatoria dipende dalla modalità di calcolo del *quantum* confiscabile: sulla base di tale calcolo, la confisca per equivalente acquista connotati *punitivi* quando i beni appresi per equivalente siano di valore superiore all’effettivo arricchimento illecito che il destinatario della misura ha conseguito grazie al reato, assume natura meramente *ripristinatoria* allorché la misura si limiti a riportare il valore economico del patrimonio del reo nelle condizioni in cui si troverebbe se non fosse stato commesso il reato⁴⁹.

Ciò posto, con riferimento ai reati tributari occorrerebbe distinguere a seconda del tipo di profitto confiscabile: nel caso di *profitto/indebito rimborso*, derivante dai reati tributari “dichiarativi” (secondo il modello della truffa), la confisca sarà diretta, ove il denaro acquisito sia ancora identificabile e rintracciabile nel patrimonio del soggetto, altrimenti sarà per equivalente, sia che colpisca altro denaro, sia che colpisca beni diversi di valore corrispondente; nei casi di reati tributari di omesso versamento (secondo il modello delle appropriazioni indebite qualificate), invece, mancando somme identificabili come direttamente pertinenti e provenienti dal reato, la confisca sarà sempre per equivalente⁵⁰.

⁴⁵ R. BARTOLI, *Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto*, cit., p. 9.

⁴⁶ M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, cit., p.1692.

⁴⁷ S. FINOCCHIARO, [Riflessioni sulla quantificazione del profitto illecito e sulla natura giuridica della confisca diretta e per equivalente](#), in *Dir. pen. cont.- Riv.trim.*, 3/2020, p. 333.

⁴⁸ S. FINOCCHIARO, *Riflessioni sulla quantificazione del profitto illecito*, cit., p. 338.

⁴⁹ S. FINOCCHIARO, *Riflessioni sulla quantificazione del profitto illecito*, cit., p. 340.

⁵⁰ M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, cit., p.1687-1688. In senso non del tutto coincidente, F. MUCCIARELLI, C.E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile*, cit., p. 17, ritengono invece che nei reati “dichiarativi” il risparmio di spesa, dovendo intendersi come profitto “virtuale”, sia suscettibile soltanto di confisca per equivalente; al contrario, nei reati di omesso versamento, poiché il profitto è direttamente connesso al fatto-reato, poiché le somme delle quali il contribuente si appropria (non

Al contrario, le Sezioni Unite ‘Gubert’ e ‘Lucci’, partendo dal presupposto interpretativo che la confisca per equivalente avesse natura sanzionatoria, e perciò non fosse applicabile all’ente (in quanto soggetto terzo rispetto all’autore) e in caso di prescrizione, hanno qualificato come confisca diretta l’ablazione delle somme di denaro, così consentendola anche nei confronti dell’ente e in caso di prescrizione.

Tale orientamento, che qualifica l’ablazione delle somme di denaro sempre confisca “diretta”, data la natura fungibile del bene, e non “per equivalente”, oltre ad obliterare il nesso di pertinenzialità al reato, appare infatti debitore dell’esigenza pratica di consentire un’ablazione anche nei confronti delle persone giuridiche⁵¹ e in caso di prescrizione del reato⁵²; ablazione che non sarebbe consentita qualora l’etichetta della misura fosse quella della confisca “per equivalente”, della quale, nonostante una diffusa contraria opinione della dottrina⁵³, è stata finora affermata la natura sanzionatoria.

Nelle traiettorie giurisprudenziali, dunque, la confisca ‘di valore’ diventa, in una sorta di eterogenesi dei fini, sussidiaria e marginale, e si oblitera sempre più il nesso di pertinenzialità con il reato, per le difficoltà probatorie di accertamento: un ulteriore indice di quel processo di dissoluzione interpretativa delle categorie del diritto penale *sostanziale*, sovente svuotate, e ‘tiraneggiate’, da esigenze di carattere *processuale*, nell’ambito di quella tendenza ‘fagocitante’ del processo penale, che ha da tempo dismesso il ruolo di “servo muto”, per divenire prima “servo loquace”, poi “socio paritario”, ed infine “socio tiranno” del diritto penale, attraverso le sempre più alluvionali ricadute sostanziali di strumenti processuali (riti speciali, benefici premiali per la dissociazione, ecc.)⁵⁴ e di esigenze probatorie e di accertamento giurisdizionale.

4. I presupposti della cautela reale nei reati tributari: profili e peculiarità.

Tanto premesso in ordine alla perimetrazione delle diverse ipotesi di confisca che più di frequente vengono in rilievo, appare opportuno soffermarsi sui profili e sulle peculiarità della cautela reale nei reati tributari.

I presupposti della cautela reale nei reati tributari si rinvencono nella lettura combinata della norma generale sul sequestro preventivo finalizzato alla confisca (art. 321, comma 2 *bis*, cod. proc. pen.) e della norma di cui all’art. 12 *bis* d.lgs. 74/2000, che

versandole) erano sì preesistenti nel patrimonio, ma vincolate al soddisfacimento della pretesa erariale, tali importi, una volta scaduto il termine di versamento, sarebbero da qualificarsi come profitto in senso stretto del reato, e dunque suscettibili di confisca diretta.

⁵¹ Cass., S.U., 30.1.2014, n. 10561, Gubert.

⁵² Cass., S.U., 26.6.2015, n. 31617, Lucci.

⁵³ Per tutti, autorevolmente, M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, cit., 1692 ss., che sottolinea come la confisca di valore, avendo ad oggetto beni equivalenti al profitto diretto del reato, costituisce una sorta di modalità di esecuzione della confisca diretta, ne svolge la medesima funzione ‘neutralizzante’, e non ‘ripristinatoria’, mutuandone altresì la natura giuridica di misura di sicurezza, allorquando l’ablazione del profitto non si espanda oltre quanto il reato vi abbia apportato.

⁵⁴ T. PADOVANI, *La disintegrazione attuale del sistema sanzionatorio e le prospettive di riforma: il problema della comminatoria edittale*, in *Riv.it.dir.proc.pen.*, 1992, p. 431 ss.

prevede, in caso di condanna o patteggiamento per uno dei delitti tributari, la confisca obbligatoria (“è sempre disposta la confisca”) del prezzo o del profitto, o, quando non è possibile, la confisca di beni per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.

4.1. Le presunzioni tributarie.

Pur non sussistendo peculiari questioni interpretative sui presupposti del *fumus commissi delicti*, è stata nondimeno chiarita la legittimità del ricorso alle c.d. presunzioni tributarie.

In tal senso, si è affermato che le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur non potendo costituire di per sé fonte di prova della commissione dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, hanno un valore indiziario sufficiente ad integrare il *fumus commissi delicti* idoneo, in assenza di elementi di segno contrario, a giustificare l'applicazione di una misura cautelare reale⁵⁵; infatti, la peculiarità della cautela reale è riscontrabile proprio nella sufficienza del *fumus* di un reato, non già nei gravi indizi di *colpevolezza* di un autore, sicché, in tema di reati tributari, è stato ritenuto legittimo il ricorso alle presunzioni tributarie⁵⁶.

4.2. Il *petitum cautelare*.

Prevedendo l'art. 12 *bis* d.lgs. 74/2000 la duplice possibilità, alternativa, di una confisca diretta e di una confisca di valore, è sorta una questione sul contenuto e sui limiti della richiesta cautelare, che, secondo i principi della cautela, vincola il contenuto stesso del provvedimento cautelare genetico (artt. 291 e 321 cod. proc. pen.), che non può andare oltre il c.d. *petitum cautelare*.

Al riguardo, si è chiarito che, in tema di reati tributari, il pubblico ministero è legittimato, sulla base del compendio indiziario emergente dagli atti processuali, a chiedere al giudice il sequestro preventivo nella forma per “equivalente”, invece che in quella “diretta”, all'esito di una valutazione allo stato degli atti della capienza patrimoniale dell'ente che ha tratto vantaggio dalla commissione del reato, dovendosi escludere, peraltro, che in tale valutazione possano rientrare considerazioni di “prudenza investigativa” estranee alla concrete difficoltà di accertamento del patrimonio dell'ente beneficiario⁵⁷, non essendo invece necessario il compimento di

⁵⁵ Cass., Sez. 3, n. 2006 del 02/10/2014, dep. 16/01/2015, Scatena, Rv. 261928, con riferimento ad un sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente del profitto del reato.

⁵⁶ Cass., Sez. 3, n. 36302 del 15/03/2019, Damiano, Rv. 277553, che, con riferimento ad una fattispecie inerente alla determinazione dell'imposta evasa, ha reputato immune da censure il rigetto della richiesta di riesame proposta avverso il provvedimento di sequestro del profitto del reato fondato sull'accertamento analitico-induttivo dell'Agenzia delle Entrate, non avendo la società del ricorrente prodotto alcuna documentazione contabile di segno contrario.

⁵⁷ Cass., Sez. 3, n. 35330 del 21/06/2016, Nardelli, Rv. 267649.

specifici ed ulteriori accertamenti preliminari per rinvenire il prezzo o il profitto diretto del reato⁵⁸.

4.3. La struttura mista del sequestro diretto e di valore, e gli oneri probatori sulla capienza patrimoniale.

E, del resto, anche il provvedimento genetico può assumere una struttura ‘mista’: si è, infatti, chiarito che, in tema di reati tributari, è legittimo il decreto di sequestro preventivo funzionale alla confisca che presenti una struttura “mista”, prevedendo, in via principale, la sottoposizione a vincolo, a titolo di sequestro diretto, del profitto dei reati conseguito dalla persona giuridica e, subordinatamente all’accertata impossibilità di esecuzione di questo, il sequestro di un valore equivalente nella disponibilità del legale rappresentante dell’ente⁵⁹; e, in caso di decreto sequestro preventivo che presenti una struttura “mista”, la verifica della infruttuosità del sequestro diretto o dell’incapienza del patrimonio della persona giuridica colpita da tale vincolo, che consente di disporre, in subordine, il sequestro per equivalente nei confronti della persona fisica che ne ha la rappresentanza, non deve essere necessariamente eseguita prima dell’adozione del provvedimento, ben potendo, tale accertamento, essere demandato al pubblico ministero in fase di esecuzione⁶⁰.

Collegato è, evidentemente, il tema dell’onere probatorio sulla capienza patrimoniale: sul punto, si è chiarito che l’onere di indicare l’ammontare delle utilità esistenti al momento della consumazione del reato nel patrimonio del soggetto nei cui confronti si intende procedere a sequestro finalizzato alla confisca, che costituiscono il “risparmio di spesa” determinato dalla violazione dell’obbligo fiscale, grava sul pubblico ministero, secondo le regole generali in tema di ripartizione dell’onere della prova e secondo quanto dispone, anche per la determinazione della misura di sicurezza, l’art. 187 cod. proc. pen.⁶¹; tuttavia, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente può essere disposto nei confronti del legale rappresentante di una società solo nel caso in cui, all’esito di una valutazione allo stato degli atti sullo stato patrimoniale della persona giuridica, risulti impossibile il sequestro diretto del profitto del reato nel patrimonio dell’ente che ha tratto vantaggio dalla commissione del reato, non essendo necessaria, tuttavia, ai fini dell’accertamento di tale impossibilità, l’inutile escussione del patrimonio sociale se già vi sono elementi sintomatici dell’inesistenza di beni in capo all’ente⁶².

⁵⁸ Cass., Sez. 3, n. 41073 del 30/09/2015, P.M. in proc. Scognamiglio, Rv. 265028.

⁵⁹ Cass., Sez. 3, n. 46973 del 10/05/2018, B., Rv. 274074.

⁶⁰ Cass., Sez. 3, n. 29862 del 01/12/2017, dep. 03/07/2018, Lorandi, Rv. 273689.

⁶¹ Cass., Sez. 3, n. 47103 del 02/10/2019, Barbieri, Rv. 277282.

⁶² Cass., Sez. 3, n. 3591 del 20/09/2018, dep. 24/01/2019, Bennati, Rv. 275687.

4.4. Il sequestro 'condizionato'.

Una peculiarità applicativa dei reati tributari si rinviene, peraltro, nel c.d. sequestro 'condizionato', ai sensi dell'art. 12 *bis*, comma 2, d.lgs. 74/2000.

Preliminarmente è stato chiarito che la previsione di cui al comma secondo dell'art. 12-bis del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 secondo cui la confisca, diretta o per equivalente, dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo di uno dei reati tributari previsti dal decreto medesimo "non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario anche in presenza di sequestro", si riferisce ai casi di obbligo assunto nei termini riconosciuti dalla legislazione tributaria di riferimento, tra i quali rientra la definizione agevolata delle controversie prevista dall'art. 6, commi 6 e 8, del d.l. 24 ottobre 2018, n. 119, conv. con mod. dalla legge 17 dicembre 2018 n. 136 (c.d. "pace fiscale"), sempre che la controversia oggetto di richiesta di definizione non riguardi, in tutto o in parte, le risorse o somme di cui al comma 5, lett. a e b, del suddetto art. 6 del d. l. n. 119 del 2018 ed abbia ad oggetto gli stessi fatti produttivi del profitto confiscabile⁶³.

Tuttavia, la previsione va intesa nel senso che, per la parte coperta da tale impegno, la confisca può essere adottata anche a fronte dell'impegno di pagamento assunto, producendo tuttavia effetti solo ove si verifichi l'evento futuro ed incerto costituito dal mancato pagamento del debito, sicché è illegittima l'esecuzione della stessa in difetto di inottemperanza all'accordo, anche ove effettuata per finalità cautelari⁶⁴.

È stato, tuttavia, chiarito che l'insinuazione al passivo del fallimento del contribuente da parte dell'Agenzia delle entrate per i crediti erariali riconducibili alle ipotesi delittuose contestate non integra l'ipotesi prevista dall'art. 12-*bis*, comma 2, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, secondo cui «la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario», atteso che «nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta», onde il sequestro preventivo finalizzato alla confisca del profitto del reato ha ragione di permanere sino all'integrale pagamento dell'imposta evasa⁶⁵.

4.5. Il profitto confiscabile.

Altra peculiarità dei reati tributari riguarda, in generale, la nozione rilevante di profitto sequestrabile e confiscabile⁶⁶.

⁶³ Cass., Sez. 3, n. 14738 del 12/12/2019, dep. 13/05/2020, Marchio, Rv. 279462-02.

⁶⁴ Cass., Sez. 3, n. 9355 del 26/01/2021, Benedetti, Rv. 281480; in tal senso, altresì, Cass., Sez. 3, n. 18034 del 05/02/2019, Castiglioni, Rv. 275951, secondo cui la confisca può comunque essere adottata nonostante l'accordo rateale intervenuto, ma non è eseguibile, producendo i suoi effetti solo al verificarsi del mancato pagamento del debito; cfr., altresì, Cass., Sez. 3, n. 28488 del 10/09/2020, D'Angela, Rv. 280014, che ha precisato che il sequestro e la conseguente confisca devono essere conservati fino all'integrale effettivo pagamento della somma evasa, potendo le rate già versate essere considerate solo ai fini della riquantificazione della misura.

⁶⁵ Cass., Sez. 3, n. 26874 del 18/02/2021, Securpol Group S.r.l., Rv. 282326.

⁶⁶ Su cui v. *infra* § 3.

Si afferma correntemente che il profitto di delitti consistenti nell'evasione dell'imposta per mezzo di omessa, infedele o fraudolenta dichiarazione o di omesso versamento, che può essere oggetto di sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente, è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale e non comprende anche le sanzioni dovute a seguito dell'accertamento del debito, che rappresentano, invece, il costo del reato stesso, derivante dalla sua commissione⁶⁷.

Va altresì evidenziato che, ai fini della quantificazione del profitto del reato di omessa dichiarazione, previsto dall'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000, è irrilevante l'evasione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), non trattandosi di un'imposta sui redditi in senso tecnico⁶⁸.

Poiché il profitto del reato oggetto di sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente va individuato nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase, lo stesso non è configurabile, e non è quindi possibile disporre o mantenere il sequestro funzionale all'ablazione, in caso di annullamento della cartella esattoriale da parte della Commissione tributaria, con sentenza anche non definitiva, e di correlato provvedimento di "sgravio" da parte dell'Amministrazione finanziaria⁶⁹.

Di rilievo appare, altresì, il principio secondo cui, in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto di reati tributari, l'esistenza di autonomi titoli cautelari non osta all'adeguamento del valore dell'insieme dei beni sottoposti a vincolo, in forza di tutti i predetti titoli, alla minore entità del profitto determinato tenendo conto delle diminuzioni corrispondenti ai versamenti effettuati in esecuzione di un accordo di rateizzazione del debito tributario, giacché l'autonomia dei titoli stessi rileva soltanto in punto di valutazione di loro eventuali vizi genetici o funzionali, ma non determina la sovrapposizione degli effetti limitativi sui beni in sequestro⁷⁰.

Nel solco della delimitazione tra confisca diretta e per equivalente, è stato chiarito che, in tema di reati tributari, le somme di denaro affluite sul conto corrente bancario in data successiva alla commissione del reato, pur non potendo essere sottoposte a sequestro in via diretta, non costituendo "profitto" del reato, possono essere oggetto

⁶⁷ Cass., Sez. 3, n. 17535 del 06/02/2019, Antonelli, Rv. 275445, con riferimento ad una fattispecie in tema di reato di omesso versamento dell'IVA di cui all'art. 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74.

⁶⁸ Cass., Sez. 3, n. 12810 del 26/01/2016, Monaco, Rv. 266486.

⁶⁹ Cass., Sez. 3, n. 8226 del 28/10/2020, dep. 02/03/2021, Soave, Rv. 281586, che ha affermato che il provvedimento di sgravio fiscale ha natura di atto pubblico fidefacente, costitutivo dell'effetto di estinzione del debito erariale

⁷⁰ Cass., Sez. 3, n. 6054 del 26/10/2016, dep. 09/02/2017, Attanasio, Rv. 268836, che, in applicazione del principio, ha annullato con rinvio un'ordinanza del tribunale del riesame secondo cui, a fronte di due sequestri disposti per il reato di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000, in relazione ad annualità diverse, il pagamento parziale del debito tributario afferente alle annualità cui si riferiva il primo decreto di sequestro non aveva efficacia anche con riferimento al secondo, nonostante che il valore dei beni complessivamente sottoposti a sequestro superasse il valore residuo del profitto, ridotto in ragione di tale pagamento.

di sequestro finalizzato alla confisca per equivalente, assumendo in tal caso le caratteristiche di valore corrispondente al profitto non rinvenuto⁷¹.

Ai fini della configurabilità di un profitto confiscabile viene, altresì, in rilievo l'eventuale procedimento di 'regolarizzazione fiscale': al riguardo, si è ad esempio affermato che, in tema di delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, la causa di non punibilità, prevista dall'art. 5-*quinquies* d. l. 28 giugno 1990, n. 167, che opera per l'imputato che abbia prestato collaborazione volontaria ai sensi dell'art. 5-*quater* del medesimo decreto-legge (cd. *voluntary disclosure*), determina, al completamento della procedura ed al pagamento delle somme dovute, il venir meno della natura di profitto del reato delle somme derivate dalla utilizzazione delle fatture emesse per operazioni inesistenti, precludendone la confiscabilità e rendendo, conseguentemente, illegittima la protrazione di un sequestro finalizzato unicamente a detta confisca⁷².

Con riferimento alla confisca per equivalente di beni, le questioni principali hanno riguardato i vincoli alle quote e i vincoli ai patrimoni separati.

Quanto al primo problema, si è chiarito che, in tema di reati tributari, è legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di una quota dell'immobile di piena proprietà dell'indagato, ben potendo il vincolo essere apposto su di un bene solo fino alla concorrenza del profitto del reato da sequestrare⁷³.

Il regime di comunione legale fra coniugi non è di ostacolo al sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente *pro-quota* dei beni che ne formano oggetto, in quanto l'uso degli stessi da parte del coniuge estraneo al reato non ne esclude la disponibilità anche in capo all'indagato, fatti salvi i beni di uso strettamente personale, sottratti alla comunione *ex art. 179, comma primo, lett. c), cod. civ.*⁷⁴.

Nel caso di acquisti effettuati in regime di separazione dei beni, invece, la misura ablatoria va esclusa quando sia accertato che il reddito del coniuge estraneo al reato, il quale rivendichi determinati beni, sia tale da giustificare l'acquisto; in caso contrario, l'acquisto effettuato con provvista fornita dall'indagato legittima la presunzione "*iuris tantum*" della loro disponibilità anche da parte di quest'ultimo – fatti salvi i beni di natura strettamente personale –, sicché resta a carico del coniuge rivendicante la prova della disponibilità esclusiva degli stessi⁷⁵.

⁷¹ Cass., Sez. 3, n. 6163 del 20/10/2020, dep. 17/02/2021, Gafà, Rv. 281048-02.

⁷² Cass., Sez. 3, n. 10801 del 23/11/2018, dep. 12/03/2019, Sperone, Rv. 275143.

⁷³ Cass., Sez. 3, n. 25448 del 23/07/2020, Carelli, Rv. 279867, che ha precisato che, in caso di confisca della sola quota in conseguenza della necessità di rapportare l'importo oggetto di sequestro al valore del profitto conseguito, si realizza una comunione ordinaria sul bene immobile tra lo Stato – e, per esso, l'Agenzia del demanio – e l'indagato, assoggettata alla disciplina generale sulla comunione ordinaria di cui agli artt. 1100-1116 cod. civ.

⁷⁴ Cass., Sez. 3, n. 6595 del 26/10/2016, dep. 13/02/2017, Babetto, Rv. 270746, con nota di S. ZANELLATO, [Sul concetto di disponibilità ai fini del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del bene intestato al coniuge terzo estraneo al reato](#), in *Arch.pen. on line*, 2017, fasc. 2.

⁷⁵ Cass., Sez. 3, n. 6595 del 26/10/2016, dep. 13/02/2017, Babetto, Rv. 270747, con riferimento ad una fattispecie relativa al sequestro di oggetti preziosi.

Infine, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente dei beni dell'amministratore, nel caso di incapienza dei beni della società rispetto al debito maturato, non presupponendo alcuna forma di responsabilità civile, può avere ad oggetto anche beni inclusi nel fondo patrimoniale familiare, in quanto su di essi grava un mero vincolo di destinazione che non ne esclude la disponibilità da parte del proprietario che ve li ha conferiti⁷⁶.

Analogamente è stato ritenuto legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di beni conferiti in un "trust" dall'indagato, ove sussistano elementi presuntivi tali da far ritenere che questo sia stato costituito a fini meramente simulatori⁷⁷.

Nel caso di estero-vestizione di una società, laddove sia ravvisata la costituzione di una "società-schermo", priva reale di autonomia e mero strumento di copertura attraverso il quale la persona fisica svolge attività economica, il sequestro preventivo ai fini di confisca per equivalente del profitto può essere eseguito, indifferentemente, sia sui beni dell'imputato, sia su quelli della società⁷⁸.

In particolare, nel caso in cui sia configurabile la "stabile organizzazione" in Italia di una società formalmente residente all'estero (cd. estero-vestizione della residenza fiscale), il sequestro preventivo per equivalente può essere disposto sui beni dell'imputato, ove non sia stato possibile reperire nei confronti dell'ente il profitto diretto del reato, mentre, invece, in caso di costituzione di una "società-schermo", il sequestro preventivo ai fini di confisca del profitto diretto del reato può essere eseguito, indifferentemente, sia sui beni dell'imputato, sia su quelli della società⁷⁹.

Con riferimento, infine, alla funzione – ripristinatoria o neutralizzatrice – assunta dalla confisca 'tributaria', va altresì evidenziato come la giurisprudenza non ritenga persona estranea al reato né la persona giuridica beneficiaria del profitto, né l'autore della condotta criminosa, benché non abbia beneficiato del profitto: al riguardo, si è affermato che, in tema di reati tributari, ai fini della valutazione della legittimità del decreto 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, benché commesso dal commercialista della società⁸⁰; inoltre, il sequestro preventivo per

⁷⁶ Cass., Sez. 3, n. 23621 del 17/07/2020, Zamattio, Rv. 279824, con riferimento ad una fattispecie nella quale è stato ritenuto legittimo il sequestro di un immobile appartenente al ricorrente, sebbene incluso nel fondo patrimoniale e assegnato alla moglie separata ed ai figli.

⁷⁷ Cass., Sez. 3, n. 9229 del 30/06/2015, dep. 07/03/2016, Carmine, Rv. 266450, con riferimento ad una fattispecie di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di beni, conferiti in *trust*, individuati come profitto di reati tributari, nella quale la Corte ha censurato l'ordinanza del Tribunale che aveva accolto l'istanza di riesame non adeguatamente valutando, sulla base della struttura e dei concreti effetti del negozio giuridico posto in essere, le reali finalità elusive del programma di segregazione; analogamente, Cass., Sez. 2, n. 15804 del 25/03/2015, Buonocore, Rv. 263391.

⁷⁸ Cass., Sez. 3, n. 50151 del 13/07/2018, M., Rv. 274090-02, che ha evidenziato che la distinzione rileva anche ai fini dell'individuazione dell'imposta evasa – Irpef, per i redditi delle persone fisiche, e Ires per quelli delle società – e della conseguente quantificazione del profitto confiscabile.

⁷⁹ Cass., Sez. 3, n. 10098 del 27/11/2019, dep. 16/03/2020, Pavesi, Rv. 278536-02.

⁸⁰ Cass., Sez. 3, n. 17840 del 05/12/2018, dep. 30/04/2019, Limetti, Rv. 275599-02, con riferimento ad una fattispecie in cui è stato ritenuto legittimo il provvedimento di sequestro in vista della confisca diretta delle

equivalente, funzionale alla confisca prevista dall'art. 12 *bis*, d.lgs. n. 74 del 2000, può essere disposto, entro i limiti quantitativi del profitto, indifferentemente nei confronti di uno o più autori della condotta criminosa, non essendo ricollegabile all'arricchimento personale di ciascuno dei correi, bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito: pertanto, è stato ritenuto legittimamente disposto anche nei confronti del consulente fiscale, ispiratore del meccanismo fraudolento attuativo del c.d. accollo fiscale, integrante il reato di indebita compensazione, nonostante della frode ne avesse tratto beneficio economico il solo cliente⁸¹.

4.6. Il *periculum in mora* e gli oneri motivazionali.

Il secondo presupposto della cautela reale, il c.d. *periculum in mora*, che, in precedenza era implicito nella stessa confiscabilità dei beni prevista dall'art. 12 *bis* d.lgs. 74/2000⁸², dopo la pronuncia delle Sezioni Unite 'Ellade' del 2021, necessita di un vaglio e di una pur succinta motivazione.

Invero, le Sezioni Unite hanno affermato il principio secondo cui il provvedimento di sequestro preventivo di cui all'art. 321, comma 2, cod. proc. pen., finalizzato alla confisca di cui all'art. 240 cod. pen., deve contenere la concisa motivazione anche del "periculum in mora", da rapportare alle ragioni che rendono necessaria l'anticipazione dell'effetto ablativo della confisca rispetto alla definizione del giudizio, salvo restando che, nelle ipotesi di sequestro delle cose la cui fabbricazione, uso, porto, detenzione o alienazione costituisca reato, la motivazione può riguardare la sola appartenenza del bene al novero di quelli confiscabili "ex lege"⁸³.

somme di denaro costituenti il profitto conseguito dalla persona giuridica beneficiaria del reato posto in essere dal commercialista dell'ente.

⁸¹ Cass., Sez. 3, n. 1999 del 14/11/2017, dep.18/01/2018, Addonizio, Rv. 272714.

⁸² In tal senso, per tutte, Cass., Sez. 3, n. 20887 del 15/04/2015, Aumenta, Rv. 263408, con nota di D. POTETTI, *Confisca tributaria e sequestro preventivo alla luce del nuovo art. 12-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 74 del 2000*, in *Cass.pen.*, 2016, p. 1667; secondo la giurisprudenza di legittimità, infatti, in caso di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, spetta al giudice il solo compito di verificare che i beni rientrino nelle categorie delle cose oggettivamente suscettibili di confisca, essendo, invece, irrilevante sia la valutazione del "periculum" in mora – che attiene ai requisiti del sequestro preventivo impeditivo di cui all'art. 321 comma primo cod. proc. pen. – sia quella inerente alla pertinenzialità dei beni.

⁸³ Cass., Sez. U, n. 36959 del 24/06/2021, Ellade, Rv. 281848 (con nota di G. MURONE, *Necessarietà della motivazione sul periculum in mora in ipotesi di sequestro preventivo finalizzato alla confisca*, in *Dir.pen.proc.*, 2022, fasc. 6, p. 777 ss.; S. PIERGIOVANNI, [Sequestro preventivo finalizzato alla confisca: le Sezioni unite impongono l'onere di motivare sul periculum in mora](#), in *questa Rivista*, 9 novembre 2021; G. BISCARDI, *Sequestro per confisca: morte (apparente?) di un paradosso*, in *Proc.pen.giust.*, 2022, fasc. 2, p. 481; R. BELFIORE, *Le Sezioni Unite sul periculum in mora nel sequestro preventivo strumentale alla confisca*, in *Cass.pen.*, 2022, p. 532), che, con riferimento ad una fattispecie relativa a sequestro preventivo finalizzato alla confisca del profitto del reato, ha chiarito che l'onere di motivazione può ritenersi assolto allorché il provvedimento si soffermi sulle ragioni per cui, nelle more del giudizio, il bene potrebbe essere modificato, disperso, deteriorato, utilizzato od alienato. Per un recente riepilogo, A. NASCIBENI, [Il periculum in mora nel sequestro preventivo a fini di confisca: luci ed ombre nei recenti approdi giurisprudenziali](#), in *Arch.pen. online*, 2023, n. 1.

Sul punto, un orientamento, rimasto sostanzialmente isolato, aveva circoscritto gli effetti del principio affermato dalle Sezioni Unite 'Ellade', escludendo le ipotesi di confisca obbligatoria, e sostenendo che, ai fini dell'adozione del sequestro preventivo preordinato alla confisca *ex art. 322-ter* cod. pen., è sufficiente, qualora sussista il "fumus" di uno dei delitti contro la pubblica amministrazione, il mero presupposto della confiscabilità del bene, senza alcuna ulteriore specificazione in ordine alle ragioni che rendono necessaria l'anticipazione dell'effetto ablativo rispetto alla definizione del giudizio con sentenza di condanna e di applicazione della pena⁸⁴.

La giurisprudenza prevalente, invece, ponendosi nel solco delle Sezioni Unite, ha innanzitutto chiarito che il principio di diritto enunciato da Sez. U. n. 36959 del 2021, Ellade, in ordine all'obbligo di motivazione circa il *periculum in mora* è applicabile anche al sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto del reato, disposto *ex artt. 12-bis* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 e *648-quater* cod. pen.⁸⁵.

Ciò posto, ha individuato gli oneri motivazionali, affermando che il provvedimento di sequestro preventivo finalizzato alla confisca obbligatoria *ex art. 12-bis* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, deve contenere la concisa motivazione anche del "*periculum in mora*", da rapportare alle ragioni che rendono necessaria l'anticipazione dell'effetto ablativo rispetto alla definizione del giudizio, dovendosi escludere ogni automatismo decisorio che colleghi la pericolosità alla mera natura obbligatoria della confisca, in assenza di previsioni di segno contrario⁸⁶; la necessità di detta motivazione opera, infatti, con la sola eccezione delle cose la cui fabbricazione, uso, porto, detenzione o alienazione costituisca reato, sia con riguardo alla confisca obbligatoria che a quella facoltativa così come di proprietà o di valore, e senza che possa rilevare la natura, mobiliare o immobiliare, dei beni in sequestro⁸⁷.

Dunque, la necessità di una sia pur concisa motivazione anche del "*periculum in mora*" opera sempre, essendo irrilevante la distinzione tra confisca facoltativa ed obbligatoria e tra confisca diretta o per equivalente, con la sola eccezione della confisca

⁸⁴ Cass., Sez. 6, n. 12513 del 23/02/2022, Grandis, Rv. 283054, che, nella fattispecie, relativa al reato di cui all'art. 316-ter cod. pen., ha richiamato l'art. 321, comma 2-bis, cod. proc. pen. che contempla un'ipotesi speciale di sequestro preventivo funzionale alla confisca, con carattere obbligatorio, prevista per la categoria dei suddetti reati.

⁸⁵ Cass., Sez. 3, n. 25657 del 27/05/2022, Biagini.

⁸⁶ Cass., Sez. 3, n. 37727 del 22/06/2022, Moretti, Rv. 283694. Cfr., altresì, Cass., Sez. 3, n. 49491 del 04/11/2022 Migliaro, Rv. 283993, che, con riferimento ad una fattispecie relativa al delitto di indebita compensazione, ha annullato il provvedimento del Tribunale del riesame per apparente motivazione del "periculum" in quanto ritenuto "in re ipsa" a fronte della mera inesistenza di poste creditorie o debitorie.

⁸⁷ Cass., Sez. 6, n. 32582 del 05/07/2022, Guarrera, Rv. 283619; Cass., Sez. 6, n. 48333 del 03/11/2022, Sailis, Rv. 284073; Cass., Sez. 6, n. 826 del 29/11/2022, dep. 12/01/2023, Martorano, Rv. 284145-01, con specifico riferimento ai provvedimenti di sequestro preventivo di cui all'art. 321, comma 2-bis, cod. proc. pen., finalizzati alla confisca nei procedimenti relativi a delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione.

avente ad oggetto cose la cui fabbricazione, uso, porto, detenzione o alienazione costituisca reato⁸⁸.

E il “*periculum in mora*” può essere desunto sia da elementi oggettivi, attinenti alla consistenza quantitativa o alla natura e composizione qualitativa dei beni attinti dal vincolo, sia da elementi soggettivi, relativi al comportamento dell’onerato, che lascino fondatamente temere il compimento di atti dispositivi comportanti il depauperamento del suo patrimonio, senza che gli stessi debbano necessariamente concorrere⁸⁹.

4.7. La confisca ‘senza condanna’ e la natura afflittiva del nuovo art. 578-bis cod. proc. pen.

Va, infine, segnalato un contrasto interpretativo sorto sugli effetti della norma di cui all’art. 578 bis cod. proc. pen., introdotto dalla l. 21 del 2018, che ha sostanzialmente cristallizzato il principio affermato da Sezioni Unite ‘Lucci’ del 2015, a proposito della c.d. ‘confisca senza condanna’, in caso di prescrizione del reato, tuttavia implementandolo quanto alla confisca per equivalente, che, atteso il suo carattere afflittivo e sanzionatorio (come riconosciuto dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità⁹⁰), non poteva essere disposta dal giudice che avesse dichiarato la estinzione del reato per intervenuta prescrizione⁹¹.

Il contrasto riguardava, in particolare, l’applicabilità della disposizione nei casi di confisca ‘tributaria’ per equivalente, proprio in considerazione della natura sanzionatoria ad essa riconosciuta.

Al riguardo, un primo orientamento aveva affermato la natura afflittiva della norma e, di conseguenza, la sua irretroattività, sostenendo che la disposizione dell’art. 578-bis cod. proc. pen., che ha disciplinato la possibilità di mantenere la confisca con la sentenza di proscioglimento per intervenuta prescrizione del reato nel caso in cui sia accertata la responsabilità dell’imputato, è applicabile anche alla confisca tributaria ex art. 12-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ma, ove questa sia stata disposta per equivalente, non può essere mantenuta in relazione a fatti anteriori all’entrata in vigore del citato art. 578-bis cod. proc. pen., atteso il suo carattere afflittivo⁹².

⁸⁸ Cass., Sez. 3, n. 47054 del 22/09/2022, Filippetti, Rv. 283910, e Cass., Sez. 3, n. 46245 del 18/10/2022, Marchetti, Rv. 283836, entrambe con riferimento ad una fattispecie relativa a sequestro preventivo finalizzato alla confisca ex art. 12-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

⁸⁹ Cass., Sez. 3, n. 44874 del 11/10/2022 Fricano, Rv. 283769.

⁹⁰ Sul punto cfr. *amplius* § 3.

⁹¹ Cass., Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264435-01.

⁹² Cass., Sez. 3, n. 20793 del 18/03/2021, Rotondi, Rv. 281342; Cass., Sez. 3, n. 7882 del 21/01/2022, Viscovo, Rv. 282836; Cass., Sez. 3, n. 39157 del 07/09/2021, Sacrati, Rv. 282374. In senso analogo, Cass., Sez. 6, n. 14041 del 09/01/2020, Malvaso, Rv. 279262, che, in tema di reati contro la pubblica amministrazione, ha affermato che l’art.578-bis cod. proc. pen. consente la confisca per equivalente ex art. 322-ter cod. pen., anche in caso di sentenza di prescrizione del reato, in quanto tale forma di ablazione, pur avendo un prevalente carattere afflittivo e sanzionatorio, persegue anche l’esigenza di privare l’autore del reato di un valore equivalente a quanto illecitamente conseguito dalla commissione del reato, sicché non presuppone necessariamente una pronuncia di condanna.

Un secondo orientamento sosteneva, al contrario, la natura processuale della norma, e, di conseguenza, la possibilità di applicazione retroattiva: in tal senso, si è affermato che la disposizione di cui all'art. 578-bis cod. proc. pen., introdotta dal d.lgs. 1 marzo 2018, n. 21, che ha disciplinato la possibilità di applicare, con una sentenza di proscioglimento per intervenuta prescrizione, la confisca cd. allargata prevista dall'art. 240-bis cod. pen. e che poi è stata estesa, dalla legge 9 gennaio 2019, n. 3, a tutte le ipotesi di confisca di cui all'art. 322-ter cod. pen., costituisce una norma di natura processuale, come tale soggetta al principio "tempus regit actum"⁹³; secondo tale orientamento, premesso che si può procedere alla confisca in assenza di condanna (nella specie, per intervenuta estinzione del reato a seguito di prescrizione) anche quando sia "per equivalente", sempre che rientri in una delle ipotesi previste dall'art. 322-ter cod. pen., giacché il richiamo contenuto nell'art. 578-bis cod. proc. pen. alla confisca di cui all'art. 322-ter cod. pen. non è limitato ai soli casi di confisca diretta di cui al primo comma dell'art. 322-ter medesimo, la disposizione di cui all'art. 578-bis cod. proc. pen. costituisce una norma di natura processuale, come tale soggetta al principio "tempus regit actum", non introducendo nuovi casi di confisca, ma limitandosi a definire la cornice procedimentale entro cui può essere disposta la cd. ablazione senza condanna⁹⁴.

Il contrasto sulla questione «se la disposizione dell'art. 578-bis cod. proc. pen. sia applicabile, in ipotesi di confisca per equivalente, ai fatti commessi anteriormente alla sua entrata in vigore o, per i reati rientranti nella previsione dell'art. 322-ter cod. pen., anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 1, comma 4, lett. f), legge 9 gennaio 2019, n. 3, che ha inserito nell'art. 578-bis le parole "o la confisca prevista dall'art. 322-ter cod. pen."» è stato risolto dalle Sezioni unite 'Esposito', che, aderendo al primo orientamento, ha dato soluzione negativa, trattandosi di disposizione di natura anche sostanziale soggetta al divieto di retroattività della norma *in malam partem* ex art. 25 Cost.⁹⁵.

Il principio affermato recita, infatti, che la disposizione di cui all'art. 578-bis cod. proc. pen., introdotta dall'art. 6, comma 4, d.lgs. 1 marzo 2018, n. 21, ha, con riguardo alla confisca per equivalente e alle forme di confisca che presentino comunque una componente sanzionatoria, natura anche sostanziale e, pertanto, è inapplicabile in relazione ai fatti posti in essere prima della sua entrata in vigore: la natura mista della disposizione – processuale ma anche sostanziale – e quella di norma (almeno parzialmente) "costitutiva", non meramente dichiarativa, impongono il riconoscimento della statuto garantistico di cui all'art. 25, comma 2, Cost. e all'art. 7 CEDU.

⁹³ Cass., Sez. 3, n. 8785 del 29/11/2019, dep. 04/03/2020, Palmieri, Rv. 278256.

⁹⁴ Cass., Sez. 2, n. 19645 del 02/04/2021, Consentino, Rv. 281421, che ha sottolineato che la natura solo "parzialmente sanzionatoria" della confisca di valore – in quanto connotata piuttosto da una funzione ripristinatoria diretta al riallineamento degli squilibri patrimoniali generati dall'illecito – non implica la sua attrazione nell'area della sanzione penale in senso stretto.

⁹⁵ Cass., Sez. U, n. 4145 del 29/09/2022, dep. 31/01/2023, Esposito, Rv. 284209. Per un primo commento, S.M. SCORCIA, *Il regime intertemporale della confisca (senza condanna) nella pronuncia delle Sezioni Unite*, in *Dir.pen.proc.*, 2023, n. 6, p. 777.

5. Cautela reale e usura: profili e peculiarità.

Pochi cenni alle peculiarità della cautela reale con riferimento al delitto di usura, per il quale è prevista la confisca obbligatoria diretta e di valore (art. 644, u.c., cod. pen.), e la confisca c.d. allargata (ora art. 240 *bis* cod. pen.).

Premesso che la confisca ‘allargata’ ha assunto un rilievo evidentemente eminente nell’ambito delle misure ablatorie conseguenti al reato di usura, relegando la confisca diretta o per equivalente alle ipotesi di usura non ‘sistematica’, ma ‘puntuale’, è stato tuttavia chiarito che non sussiste preclusione processuale all'applicazione da parte del giudice dell’esecuzione della confisca cosiddetta “allargata”, di cui all’art. 12 *sexies* D.L. 8 giugno 1992, n. 306, conv. in l. 7 agosto 1992, n. 356 (ora art. 240 *bis* cod. pen.), successivamente all'adozione nella fase della cognizione della confisca *ex* art. 644, ultimo comma, cod. pen., considerato che, per espressa previsione dell’art. 6 della legge 7 marzo 1996, n. 108, le due confische sono tra loro concorrenti e non alternative⁹⁶.

Ciò posto, le peculiarità della cautela reale, propedeutica all’adozione di tale seconda forma di ablazione (‘di valore’), concernono essenzialmente la nozione di profitto confiscabile.

Al riguardo, infatti, il profitto confiscabile ai sensi dell’art. 644, ultimo comma, cod. pen., identificandosi secondo la generale nozione di profitto del reato nell’effettivo arricchimento patrimoniale già conseguito, ed in rapporto di immediata e diretta derivazione causale dalla condotta illecita contestata, coincide con gli interessi usurari concretamente corrisposti, eventualmente anche mediante la consegna di titoli di credito, irrilevante essendo, invece, che questi ultimi siano stati utilizzati o riscossi, posto che tali documenti, per la loro autonomia rispetto ai diritti incorporati, possono essere comunque oggetto di misura oblatoria⁹⁷; laddove gli interessi usurari possono essere anche quelli contabilizzati a seguito della stipulazione di un contratto di conto corrente bancario⁹⁸.

Si è altresì chiarito che, mentre gli effetti cambiari consegnati dal debitore a garanzia o a pagamento del prestito usurario, costituendo il profitto del reato, possono formare oggetto esclusivamente di confisca facoltativa⁹⁹, al contrario, non è suscettibile di sequestro preventivo il decreto ingiuntivo fondato su titoli cambiari là dove siano questi ultimi e non l’atto processuale il prodotto o profitto del reato¹⁰⁰.

Peraltro, sul rilievo che le somme di denaro rinvenute nell’abitazione dell’indagato per un delitto di usura costituiscono corpo del reato, allorquando possa ragionevolmente ipotizzarsi, sulla base delle modalità con cui di regola viene commesso

⁹⁶ Cass., Sez. 1, n. 49824 del 18/03/2016, Raggi, Rv. 268491.

⁹⁷ Cass., Sez. 6, n. 45090 del 02/10/2014, Mimotti, Rv. 260665.

⁹⁸ Cass., Sez. 2, n. 45642 del 27/10/2015, Unicredit S.p.a., Rv. 265033, che ha confermato l'ordinanza di sequestro preventivo dei conti correnti, mediante i quali la banca contabilizzava a proprio favore la voce passiva degli interessi usurari posti a carico del cliente.

⁹⁹ Cass., Sez. 1, n. 18343 del 23/02/2011, Andreano, Rv. 250234.

¹⁰⁰ Cass., Sez. 2, n. 41727 del 14/06/2013, Palestino, Rv. 257424, con riferimento ad una fattispecie in tema di decreto ingiuntivo fondato su cambiali e su un assegno bancario abusivamente riempito e ritenuti prodotto o profitto dei delitti di usura e circonvenzione di incapace.

tale delitto, che le somme di denaro vengano messe, fiduciariamente e in via sistematica, a disposizione di altre persone, per consentire il perseguimento di illecite finalità, si è affermata la legittimità del relativo decreto di sequestro probatorio¹⁰¹.

L'introduzione della confisca per equivalente consente, dunque, di disporre l'ablazione obbligatoria anche di beni non direttamente collegati alla commissione del reato, ma per un valore equivalente al profitto accertato.

¹⁰¹ Cass., Sez. 2, n. 28563 del 12/06/2015, Diana, Rv. 264143.