

LA CONFISCA 'CONDIZIONALMENTE SOSPESA' IN CASO DI IMPEGNO A PAGARE IL DEBITO TRIBUTARIO E LA PERMANENZA DEL SEQUESTRO PREVENTIVO ANCHE DOPO LA CONDANNA

Nota a [Cass. pen., sez. III, 13 luglio 2016 \(dep. 7 ottobre 2016\), n. 42470, pres. G. Andreazza, est. C. Arnoldi](#)

di Stefano Finocchiaro

Abstract. Con la sentenza in commento, la III sezione penale della Corte di Cassazione affronta e risolve diversi problemi interpretativi legati alla confisca di cui all'art. 12-bis d.lgs. 74/2000, disposizione introdotta con la riforma che, lo scorso anno, ha apportato all'interno del sistema penale tributario rilevanti modifiche che ne hanno accentuato la propensione al soddisfacimento degli interessi patrimoniali dello Stato. Ripercorrendo i passaggi argomentativi della pronuncia, il presente contributo si concentra sugli effetti che un impegno a pagare il debito tributario, seppur 'rafforzato' da garanzie reali, (non) può avere sul sequestro preventivo finalizzato alla confisca e sulla capacità dell'impresa a far fronte alle obbligazioni assunte.

SOMMARIO: 1. Premessa: il volto, sempre più scoperto, del sistema penale tributario. – 2. La vicenda da cui prende origine la sentenza. – 3. La decisione della Corte. – 4. Le motivazioni della pronuncia: a) il concetto di "impegno" a versare all'erario. – 5. *Segue*: b) il concetto di "inoperatività" della confisca e gli effetti sul sequestro. – 6. *Segue*: c) l'irrilevanza delle garanzie extra-penali che 'rafforzano' l'impegno. – 7. *Segue*: d) gli effetti del sequestro sulla concreta possibilità di adempiere agli obblighi assunti dall'imprenditore. – 8. Una riflessione conclusiva. In particolare, sul pericolo di asfissia dell'impresa a causa del sequestro preventivo.

1. Premessa: il volto, sempre più scoperto, del sistema penale tributario.

Che il diritto penale tributario abbia una radicata vocazione alla massimizzazione delle entrate patrimoniali per lo Stato, più che al perseguimento di intenti punitivi e afflittivi dei soggetti responsabili del reato, è una verità che sembra

aver acquistato ancor maggiore pregnanza per effetto del decreto di riforma entrato in vigore nell'ottobre scorso (d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158¹). Quest'ultimo, invero, ha inteso affiancare ad interventi di depenalizzazione (determinati, ad esempio, dall'innalzamento delle soglie di punibilità di vari reati fiscali²) nuovi meccanismi di incentivo verso forme di ravvedimento dei contribuenti, da cui si attendono effetti *indotti* positivi sul gettito³. Si è così scelto di ampliare le possibilità per il contribuente di estinguere 'spontaneamente' il debito fiscale, piuttosto che azionare la (dispendiosa) macchina del processo penale e giungere all'apprensione coattiva dei proventi illeciti. Molto meglio – si legge tra le righe della riforma – far cassa il prima possibile, anche a costo di rinunciare allo strumento sanzionatorio penale e alle funzioni, deterrenti e stigmatizzanti, che esso sottende, ma che paiono suscettibili di soccombere dinanzi all'interesse poizore di soddisfacimento della pretesa erariale. Ancor più palese, insomma, appare la natura funzionalistico-riscossiva del sistema penaletributario⁴, natura – d'altronde – che sembra, per forza di cose, intrinseca a tale sistema. E così, tra l'altro, **il pagamento del debito, per quanto tardivo, consente oggi, in alcuni casi, di evitare la condanna** (art. 13 d.lgs. n. 74/2000), **in altri di attenuare la pena** (art. 13-bis d.lgs. n. 74/2000) **e, comunque, di evitare la confisca** (art. 12-bis d.lgs. n. 74/2000).

A ben vedere, quest'ultimo effetto – consistente nell'inoperatività della confisca per quella quota di imposta evasa che il contribuente abbia già provveduto a pagare al fisco dopo la consumazione del reato – era già assicurato da un consolidato orientamento giurisprudenziale che, ben prima della riforma, si premurava (giustamente) di scongiurare ogni duplicazione nell'apprensione del profitto, così da garantire che l'ablazione patrimoniale non eccedesse il vantaggio economico conseguito illecitamente⁵. Eppure, è ormai pacifico che la riforma non si sia limitata a positivizzare tale principio di diritto vivente, bensì abbia permesso di ottenere il medesimo scopo (evitare la confisca) con uno sforzo nettamente inferiore (impegnarsi a pagare, in futuro, il debito tributario) rispetto al precedente (aver già pagato il debito)⁶. Così, **il nuovo secondo comma dell'art. 12-bis d.lgs. n. 74/2000** prevede oggi che *“la*

¹ Il decreto di riforma è consultabile in [questa Rivista](#), unitamente ad una scheda illustrativa delle fondamentali novità ivi contenute.

² Per una ricognizione generale delle ricadute della riforma favorevoli al reo, si veda, [in questa Rivista](#), FIMIANI P., IZZO G., *Gli effetti in “bonam partem” della riforma dei reati tributari*, 21 aprile 2016.

³ In questo senso si esprimeva, esplicitamente, la *Relazione tecnica* allo schema di decreto di riforma, reso pubblico con il [comunicato stampa del Consiglio dei ministri, n. 70 del 26 giugno 2015](#) e già pubblicato su questa *Rivista* con il commento di CAVALLINI S., *Osservazioni ‘di prima lettura’ allo schema di decreto legislativo in materia penaletributaria*, 20 luglio 2015, e con una scheda illustrativa di FINOCCHIARO S., *Sull'imminente riforma in materia di reati tributari: le novità contenute nello ‘schema’ di decreto legislativo*, 16 luglio 2015.

⁴ Evidenzia e analizza con particolare lucidità questo dato INGRASSIA A., *Ragione fiscale vs ‘illecito penale personale’*, Maggioli ed., 2016, con [prefazione di PALIERO C. E., in questa Rivista, 2 novembre 2016](#).

⁵ Cfr., ad esempio, Cass. pen., sez. III, 15 aprile 2015, n. 20887; Cass. pen., sez. III, 16 maggio 2012, n. 30140; Cass. pen., sez. III, 3 dicembre 2012, n. 46726; Cass. pen., sez. III, 1 dicembre 2010, n. 10120. Cfr. anche Cass. pen., sez. III, 19 gennaio 2016, n. 4097.

⁶ Concorde sul punto anche DELSIGNORE S., *Commento all'art. 12-bis*, in NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), *cit.*, p. 315 s.; e si consenta altresì il rinvio a FINOCCHIARO S., *La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al d.lgs. 158/2015 appena pubblicato, in questa Rivista*, 9 ottobre 2015.

confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta".

Tra i problemi interpretativi lasciati aperti dall'enigmatica formulazione di quest'ultima disposizione, figura senz'altro quello relativo agli effetti che l'impegno può avere sulla legittimità del sequestro preventivo *ex art. 321 comma 2 c.p.p.* La questione, in breve, è la seguente: **può il contribuente, semplicemente impegnandosi a pagare l'imposta evasa, sfuggire sia alla confisca sia al sequestro ad essa prodromico? E può avere una qualche incidenza sulla risposta a tale quesito la circostanza per cui l'impegno sia corroborato da particolari garanzie reali prestate dal contribuente?**

Queste, in sintesi, le principali questioni giuridiche affrontate dalla III sezione della Cassazione nella sentenza in commento che – vale la pena precisarlo – scaturisce dalla stessa vicenda nel cui ambito, in sede di giudizio di riesame azionato con un'istanza dello scorso aprile⁷, era stato sollevato dal giudice della cautela rinvio pregiudiziale *ex art. 267 TFUE* alla Corte di Giustizia di Lussemburgo al fine vagliare la tenuta del nostro doppio binario, penale e amministrativo, in materia tributaria, al cospetto del principio del *ne bis in idem* contenuto nell'art. 50 CDFUE (letto, per il tramite dell'art. 52 § 3 CDFUE, alla luce dell'art. 4 Prot. n. 7 CEDU, così come interpretato dalla Corte di Strasburgo)⁸. Su tale questione non si è tuttavia soffermata la sentenza in commento, limitatasi a dichiarare l'inammissibilità del motivo relativo all'improcedibilità per *bis in idem*, in quanto proposto per la prima volta avanti alla Cassazione e non già nella precedente impugnazione della misura cautelare reale. È pertanto essenzialmente sui profili attinenti alla legittimità del sequestro preventivo in presenza dell'impegno a versare che si sviluppano le motivazioni della pronuncia in esame.

⁷ Il complesso *iter* procedimentale del caso in esame può essere così sintetizzato (cfr. sent. § 1-3, pp. 1-7): avverso il decreto applicativo del sequestro datato 6.2.2015, era stata presentata una prima richiesta di riesame il cui procedimento incidentale è stato sospeso con ordinanza *ex art. 267 TFUE* datata 23.4.2015, da parte del Tribunale del riesame di Santa Maria Capua Vetere. Successivamente, è stata presentata un'istanza di revoca del sequestro preventivo, in virtù della sopravvenuta introduzione dell'art. 12-bis d.lgs. n. 74/2000. La richiesta di revoca è stata però rigettata in data 26.11.2015 dal Gip procedente e, avverso la relativa ordinanza, è stato proposto appello. Il provvedimento di rigetto dell'istanza di revoca è stato confermato in sede di impugnazione ed è quindi stato proposto il ricorso per cassazione che ha dato luogo alla pronuncia in commento.

⁸ Una questione analoga a quella di cui al rinvio operato dal Tribunale del riesame di Santa Maria Capua Vetere in data 23.4.2015 (cfr. nota precedente) è stata prospettata alla Corte di giustizia in almeno tre ordinanze, all'origine di altrettanti procedimenti ora riuniti e attualmente pendenti innanzi alla Corte di giustizia sotto il nome Orsi e a. (C-217/15 e cause riunite). Sul tema, con particolare riferimento al rinvio pregiudiziale proveniente dal Tribunale di Bergamo in causa Menci, si veda [VIGANÒ F., Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di giustizia, in questa Rivista, 28 settembre 2015](#). Al riguardo, cfr. anche [VIGANÒ F., Omesso versamento di IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem?, in questa Rivista, 11 luglio 2016](#).

2. La vicenda da cui prende origine la sentenza.

Muoviamo, come sempre conviene, dai fatti. A seguito di una verifica fiscale nei confronti della S.r.l. di cui il ricorrente era legale rappresentante è emersa un' **evasione di IVA pari ad oltre un milione di euro** relativa all'anno d'imposta 2011. All'avviso di accertamento è seguita una **transazione con l'Amministrazione finanziaria, trasfusa in un accordo omologato di ristrutturazione del debito ex art. 182-bis l. fall.** in cui si prevedeva il pagamento, frazionato in centoventi rate mensili, dell'intero debito IVA. Tale accordo è stato **supportato da una serie di garanzie reali, costituite da un vincolo di destinazione su tutti i beni della società**, trascritto ai sensi dell'art. 2645-ter c.c. In relazione a tale fatto di omesso versamento dell'IVA, il ricorrente è stato altresì iscritto nel registro degli indagati per il reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000 e, nel febbraio 2015, raggiunto da un decreto di **sequestro preventivo ex art. 321 comma 2 c.p.p.** In seguito al rigetto dell'istanza di revoca della misura e, parimenti, del relativo appello, il ricorrente ha denunciato la nullità del decreto di sequestro innanzi alla Corte di Cassazione, sostenendo che la sopravvenuta disposizione di cui all'art. 12-bis cit., facendo riferimento alla "non operatività" della confisca in caso di "impegno" a versare all'erario il debito d'imposta, abbia altresì escluso l'applicabilità del sequestro preventivo ad essa funzionale.

3. La decisione della Corte.

La Cassazione ha rigettato il ricorso e confermato la legittimità del decreto di sequestro preventivo. Il principio di diritto formulato dai giudici della III Sezione potrebbe essere così sintetizzato: **solamente l'effettiva sanatoria della posizione debitoria con l'erario – e cioè il concreto versamento dell'importo evaso – fa venir meno la possibilità di disporre la confisca del profitto del reato tributario; quest'ultima invece deve invece essere disposta – seppure condizionalmente sospesa nei suoi effetti e, cioè, nella sua eseguibilità – per quelle somme che non sono state pagate, ma che il contribuente si è formalmente impegnato a versare; e se la confisca rimane in ipotesi doverosa, anche il sequestro preventivo ad essa prodromico è del tutto legittimo, a nulla ostando l'esistenza di un accordo di ristrutturazione che preveda il pagamento rateizzato del debito fiscale.**

Le motivazioni addotte dalla Corte seguono l'iter argomentativo che di seguito si andrà a ripercorrere e che, tra l'altro, è del tutto coincidente con la tesi interpretativa che chi scrive aveva avuto modo di esporre in un contributo ora pubblicato su *questa Rivista trimestrale*⁹.

⁹ FINOCCHIARO S., *L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 4/2015, p. 162 ss.

4. Le motivazioni della pronuncia: a) il concetto di “impegno” a versare all’erario.

La sentenza, innanzitutto, provvede a chiarire che cosa debba intendersi per “impegno” a versare all’erario. Un’interpretazione letterale potrebbe infatti indurre a ritenere sufficiente una mera esternazione unilaterale del proposito di adempiere al pagamento, svincolata da ogni scadenza e da ogni obbligo formale nei confronti della controparte; una simile conclusione, afferma la Corte, condurrebbe tuttavia ad una “sostanziale neutralizzazione generalizzata dell’istituto, in contrasto con i criteri di logicità e ragionevolezza”, giacché l’operatività dell’istituto verrebbe fatto dipendere dal proposito unilaterale del debitore. Per tale ragione, ritiene preferibile una lettura maggiormente restrittiva che reputi necessari **obblighi assunti in maniera formale**, tra i quali figurano, ad esempio, i casi di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale, di transazione fiscale, nonché le procedure di rateizzazione, proprio come quelle a cui ha fatto ricorso il contribuente nel caso in esame¹⁰.

5. Segue: b) il concetto di “inoperatività” della confisca e gli effetti sul sequestro.

La Corte prosegue quindi a vagliare il significato di un ulteriore termine atecnico utilizzato dal legislatore al capoverso dell’art. 12-bis: il concetto di “inoperatività” della confisca. In che senso, cioè, in presenza di un impegno del contribuente, la misura ablatoria “*non opera*”? Tale locuzione, sul piano letterale, legittima almeno **due possibili soluzioni interpretative**.

i) La prima conduce a ritenere che **il giudice, con la sentenza di condanna, non debba disporre la confisca**; quest’ultima al più potendo essere disposta successivamente, qualora il contribuente non rispetti l’impegno assunto. Tale opzione esegetica, per quanto astrattamente compatibile con il tenore letterale della disposizione, **viene scartata** dai giudici della III sezione in quanto considerata in contrasto “con i canoni di ragionevolezza e funzionalità che devono ispirare qualunque operazione ermeneutica”, nonché “foriera di gravi aporie sul piano sistematico e applicativo”¹¹. Ineludibile conseguenza di una simile impostazione, invero, sarebbe di escludere che dopo l’assunzione dell’impegno possa procedersi al sequestro preventivo e, ove quest’ultimo fosse già stato disposto, di vederne caducati gli effetti. Ciò dipenderebbe, evidentemente, dal fatto che l’adozione della misura cautelare, strumentale rispetto alla confisca, risulterebbe sfornita di qualunque ragione giustificativa allorché quest’ultima non potesse essere disposta dal giudice. Ma non potendo procedersi all’applicazione del sequestro, i beni sottoponibili a confisca permanerebbero nella disponibilità dell’avente titolo, con il conseguente rischio che vengano alienati o comunque sottratti al soddisfacimento della pretesa creditoria

¹⁰ Cfr. sent. § 5.4, p. 10.

¹¹ Cfr. sent. § 5.4, pp. 10 e 11.

dell'erario, così frustrando l'obiettivo perseguito dalla legge. Obiettivo che non potrebbe neppure dirsi salvaguardato – si sottolinea nella sentenza – dalla pur ammessa possibilità di un provvedimento di confisca adottato in sede esecutiva, fase nella quale il debitore potrebbe aver ormai già impunemente compiuto atti dispositivi del proprio patrimonio, sino a renderlo sostanzialmente incapiente. Una simile impostazione, insomma, attribuirebbe all'art. 12-bis un contenuto intrinsecamente contraddittorio, ammettendo – a un tempo – l'adozione e la sopravvivenza del sequestro, ma – contemporaneamente – rendendolo insuscettibile di realizzare il risultato cui esso è ordinariamente rivolto¹². Esclusa dunque questa prima interpretazione della norma, la Corte procede a vagliarne una possibile alternativa.

ii) La seconda opzione esegetica – preferita e accolta dalla Corte nella sentenza in commento – viene così espressa: *“la confisca ‘non operativa’, dunque, sarebbe una confisca applicata ma non eseguibile perché non (ancora) produttiva di effetti, la cui produzione sarebbe subordinata (condizionata) al verificarsi di un evento futuro e incerto, costituito dal mancato pagamento del debito. Fermo restando che, come recita il comma 2 dell’art. 12-bis, essa dovrà, comunque, essere ‘disposta’, rectius diventare efficace, allorquando l’impegno non sia stato rispettato e il versamento ‘promesso’ non si sia verificato”*¹³. La misura ablatoria – tengono a precisare i giudici – **diverrà pienamente produttiva di effetti solamente “al verificarsi della condizione sospensiva costituita dal mancato pagamento”**, allorché il PM, reso edotto dell'inadempimento del contribuente tramite una comunicazione dell'Amministrazione finanziaria, potrà dare esecuzione alla confisca, salva restando la facoltà dell'interessato di ricorrere al giudice della cautela o al giudice dell'esecuzione nelle forme dell'incidente *ex art. 666 c.p.p.*

Gli effetti che quest'ultima soluzione interpretativa comporta sulla misura cautelare reale sono evidenti: **se, nonostante l'impegno a pagare, la confisca deve essere disposta dal giudice in sede di condanna, anche il sequestro preventivo ad essa strumentale non solo è legittimo ma resterà anche fermo sino all'effettivo pagamento o, addirittura, potrà essere per la prima volta disposto contestualmente alla sentenza di condanna**. Conclusione, quest'ultima, fondata sul disposto dell'art. 323 comma 3 c.p.p., ai sensi del quale *“se è pronunciata sentenza di condanna, gli effetti del sequestro permangono quando è stata disposta la confisca delle cose sequestrate”*. Una duplice situazione è quindi ipotizzabile. La prima è quella per cui, nel corso del procedimento, sia già stato applicato il sequestro: in tal caso esso verrà mantenuto, anche successivamente alla condanna che dispone la confisca “condizionalmente sospesa”, potendo comunque essere proporzionalmente revocato limitatamente agli importi che vengano progressivamente destinati all'erario. La seconda ipotesi è invece quella in cui, non essendo stato disposto il sequestro durante il procedimento, vi provveda il giudice in sede di condanna, adottando *ex art. 321 c.p.p.* un decreto motivato entro il giorno del deposito della sentenza, cioè prima di perdere la competenza a pronunciarsi nel merito.

¹² Cfr. sent. § 5.4, pp. 11 e 12.

¹³ Cfr. sent. § 5.4, p. 12.

6. Segue: c) l'irrelevanza delle garanzie extra-penali che 'rafforzano' l'impegno.

Giunta alle conclusioni appena esposte, la Corte procede a valutare se queste ultime possano essere inficiate dal fatto che il debitore abbia corroborato il proprio impegno a pagare mediante la costituzione di un vincolo di destinazione *ex art. 2645-ter c.c.* trascritto sui propri beni mobili e immobili. La risposta dei giudici della III sezione è tranciante: **la reciproca autonomia degli strumenti penali e civili e dei relativi procedimenti non consente di subordinare l'applicazione dei primi all'evoluzione di procedure extragiudiziali, sottratte alla possibilità di qualunque intervento da parte degli organi della giurisdizione penale.** Determinerebbe un'irragionevole situazione di rischio, insomma, rinunciare all'applicazione del sequestro sulla base dell'esistenza di strumenti extra-penali suscettibili di essere disattesi, revocati o comunque resi inefficaci, senza alcuna possibilità di interlocuzione, in merito, da parte degli organi del processo penale¹⁴.

7. Segue: d) gli effetti del sequestro sulla concreta possibilità di adempiere agli obblighi assunti dall'imprenditore.

Un ultimo profilo trattato dalla sentenza in commento attiene alla **questione di legittimità costituzionale dedotta dal ricorrente con riferimento agli artt. 35 ss. Cost.**, motivata sull'apparente illogicità e incoerenza di un sistema che, da un lato, offre all'imprenditore una possibilità di "salvezza" attraverso un accordo con lo Stato per la ristrutturazione del debito, attraverso il quale la società elabora una pianificazione economico-finanziaria delle proprie attività; e, dall'altro lato, prevede l'applicabilità di uno strumento penale, il sequestro, che vanifica la medesima opportunità. Tale prospettiva, considerata dalla Corte "astrattamente plausibile", viene cionondimeno reputata **irrilevante** nel caso *de quo*, **essendo la misura reale adottata nei confronti del solo rappresentante legale della società e non incidendo, quindi, sulla capacità da parte dell'impresa di onorare i debiti assunti**¹⁵. A tale rilievo si aggiunge una censura all'assoluta genericità nell'individuazione dei parametri normativi di riferimento, con riguardo sia alle disposizioni ordinarie (essendo non chiaro il riferimento tanto all'art. 322-ter c.p., la cui applicabilità alla materia *de qua* è peraltro venuta meno in seguito alla riforma, quanto agli artt. 182-bis e *ter* l.fall.) sia alle disposizioni costituzionali (essendo stato operato un poco preciso riferimento agli "articoli seguenti" all'art. 35 Cost.).

¹⁴ Cfr. sent. § 5.6, p. 14.

¹⁵ Cfr. sent. § 5.8, p. 15.

8. Una riflessione conclusiva. In particolare, sul pericolo di asfissia dell'impresa a causa del sequestro preventivo.

La sentenza in commento – proseguendo nel solco tracciato da un proprio precedente dello scorso gennaio¹⁶ – è espressione di una **precisa scelta interpretativa circa i profili applicativi della 'nuova' confisca penale tributaria** di cui all'art. 12-bis d.lgs. n. 74/2000, che noi stessi avevamo cercato di tracciare in sede di primissimo commento alla novella¹⁷. Una scelta che ci sembra trovare solido fondamento tanto a livello *testuale*, muovendo proprio dalle espressioni letterali impiegate dal legislatore, quanto sul piano *logico-sistematico*, facendo leva sugli irragionevoli effetti che, altrimenti, la mera presentazione dell'impegno avrebbe sull'esigenza di garantire il soddisfacimento dei crediti erariali. Interesse, quest'ultimo, che risulterebbe pregiudicato se ad evitare l'ablazione bastasse una mera promessa unilaterale di saldare il debito fiscale e se l'impegno a versare fosse sufficiente ad escludere, al contempo, misura cautelare e confisca. Il sequestro preventivo, infatti, in tanto mantiene una propria ragione giustificativa, in quanto conservi una propria strumentalità rispetto alla confisca che sarà disposta in caso di condanna: pertanto, qualora si ritenesse che la misura ablatoria non possa essere adottata dal giudice, la misura cautelare reale ad essa prodromica diverrebbe automaticamente illegittima. Ciò, peraltro, non solo nella fase precedente alla sentenza definitiva – in presenza, cioè, di un *fumus commissi delicti* – bensì anche in seguito alla pronuncia di condanna che abbia accertato la responsabilità dell'imputato per quel *delictum* che ha generato un profitto illecito da confiscare, ma la cui apprensione sarebbe interamente demandata allo spontaneo adempimento dell'impegno assunto da parte del contribuente.

Per diverse ragioni, insomma, sembra preferibile una definizione di **"impegno" quale accordo formale con l'Agenzia delle entrate e una nozione di "confisca non operativa" come misura disposta dal giudice della condanna ma i cui effetti sono condizionalmente sospesi**. Soluzioni, queste, da cui discende la naturale conclusione della **legittimità del relativo sequestro preventivo e della sua perduranza, secondo il disposto dell'art. 323 comma 3 c.p.p., anche successivamente alla sentenza di condanna**, finché il debito non risulti integralmente pagato.

Tale conclusione non può però evitare di misurarsi con **la censura** (nel caso *de quo* mossa dal ricorrente) **secondo cui il mantenimento del sequestro nonostante l'impegno avrebbe effetti pregiudizievoli sulla capacità reddituale dell'impresa e, di conseguenza, sulla possibilità per la società di adempiere alle obbligazioni tributarie**. Come a dire: proprio nel momento in cui l'impresa ha bisogno di ossigeno (liquidità patrimoniale) per poter onorare l'accordo di ristrutturazione e, quindi, saldare i propri debiti, fiscali e non, il sequestro interverrebbe, come un cappio, a soffocarla.

¹⁶ [Cass. pen., sez. III, 14 gennaio 2016, n. 5728, cit.](#), cfr. anche la [Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione sulla riforma dei reati tributari, in questa Rivista, 6 novembre 2015](#).

¹⁷ Cfr. *supra*, nota n. 9.

L'obiezione, evidentemente, non è di poco conto. Eppure, essa **non ci pare del tutto convincente**. Ciò non solo e non tanto – come pur correttamente sottolinea la Corte – in ragione del fatto che il destinatario dell'ablazione sarebbe il reo, persona fisica, mentre obbligata al pagamento pattuito era la società, persona giuridica, al cui interno il primo operava. Tale argomento, fondato sull'**alterità dei soggetti coinvolti**, risulta senz'altro pertinente nel caso di specie (proprio perché imputato era il legale rappresentante di una s.r.l.) e offre – come sovente avviene anche in tema di *ne bis in idem* in materia tributaria¹⁸ – un *commodus discessus* rispetto alla questione sollevata. Ma un'ulteriore e più solida ragione ci sembra deporre a favore della medesima conclusione: invero, come già si è avuto modo di rammentare, **per l'importo effettivamente versato la confisca non potrà essere disposta e, in corrispondenza del pagamento progressivo, il giudice competente, su richiesta dell'interessato, dovrà procedere al dissequestro parziale dei beni per un valore corrispondente alle somme effettivamente versate all'erario**. Così era prima della riforma e così può avvenire, *a fortiori*, oggi.

Ciò significa che all'interessato *deve* essere garantita facoltà, ad esempio, di chiedere la revoca del sequestro *ex art. 321 comma 3 c.p.p.* per la parte che dimostri di aver versato in adempimento dell'impegno assunto. Parimenti, qualora oggetto del vincolo cautelare siano somme di denaro, ne dovrebbe poter chiedere il dissequestro e la contestuale destinazione delle stesse all'erario, a titolo di pagamento del debito: una via, quest'ultima, certamente percorribile, se non altro in virtù del disposto di cui all'art. 85 disp. att. c.p.p.¹⁹.

Né diversamente si dovrebbe ragionare qualora si tratti di beni, mobili o immobili, diversi dal denaro, nel qual caso il contribuente potrebbe chiedere la revoca della misura cautelare procedendo contestualmente a versare al fisco una somma di valore equivalente; oppure, nella più verosimile ipotesi in cui non disponga di somme liquide sufficienti, chiedere il dissequestro funzionale alla immediata vendita del bene (ad esempio, previa apposita nomina di un custode), con contestuale finalizzazione

¹⁸ Il riferimento, come noto, è all'argomento, spesso ritenuto dirimente nella prassi giurisprudenziale, secondo cui non sussiste alcuna violazione del principio del *ne bis in idem* qualora si punisca, con la sanzione penale, il rappresentante legale (generalmente l'amministratore) di una società o di un altro ente dotato di personalità giuridica, a cui erano già state applicate sanzioni amministrative tributarie. In questi casi, infatti, l'art. 7 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269 stabilisce che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica siano poste a carico esclusivamente della *persona giuridica*, ossia di un soggetto diverso dalla *persona fisica* a cui, invece, è rivolto lo strumento penalistico.

¹⁹ In virtù di tale disposizione attuativa al codice di rito (il cui primo comma recita: "*quando sono state sequestrate cose che possono essere restituite previa esecuzione di specifiche prescrizioni, l'autorità giudiziaria, se l'interessato consente, ne ordina la restituzione impartendo le prescrizioni del caso e imponendo una idonea cauzione a garanzia della esecuzione delle prescrizioni nel termine stabilito*"), la destinazione delle somme sequestrate alla soddisfazione della pretesa erariale era già possibile prima della riforma. Tale soluzione è stata poi recepita dal legislatore del d.lgs. 158/2015, come sembra evincersi con chiarezza dalla *Relazione governativa alla riforma* (p. 11), secondo cui si è voluto consentire "*al contribuente di utilizzare quanto in sequestro per provvedere alla restituzione all'erario*".

all'amministrazione finanziaria del corrispettivo dell'alienazione, sempre entro il limite del debito fiscale²⁰.

In tal modo, il sequestro preventivo *non* sembra comportare un ingiusto pregiudizio alle capacità reddituali dell'impresa *né*, tanto meno, un irrazionale ostacolo alla possibilità per il contribuente di adempiere l'obbligazione tributaria – e, quindi, di godere dei benefici concessi dal legislatore – purché a quest'ultimo venga permesso di liberare progressivamente i propri beni dal vincolo cautelare reale, destinando immediatamente gli stessi al soddisfacimento del proprio debito.

²⁰ La medesima soluzione parrebbe operare anche laddove l'impegno consista in un accordo di ristrutturazione assunto in conformità alla disciplina fallimentare, potendo quest'ultimo essere rispettato chiedendo il proporzionale dissequestro alla scadenza delle rate ivi pattuite.