

Confisca equivalente e reati tributari: vincolo per l'intero

La Cassazione chiarisce la natura punitiva dell'ablazione di valore nei reati tributari d'impresa e supera la ripartizione paritaria delle Sezioni Unite Massini

Redazione di Metodo Giuridico Diritto Penale & Diritto Penale 30 Settembre 2026 Lettura 9 min

Stato della questione e quadro aggiornato al 30 settembre 2026: All'indomani dell'arresto delle Sezioni Unite penali del 2024 (sentenza Massini, dep. 2025) che ha escluso la solidarietà passiva nella confisca del profitto nei reati comuni imponendo la divisione pro quota o paritaria, la Terza Sezione penale della Cassazione (sentenza n. 7647/2026 e conforme n. 6287/2026) circoscrive l'operatività di tale principio escludendolo nei reati tributari commessi a vantaggio di persone giuridiche. Quando il profitto coincide con il risparmio di spesa dell'ente, la confisca di valore verso la persona fisica autrice o concorrente assume natura intrinsecamente punitiva e può essere eseguita per l'intero debito d'imposta nei confronti di ciascun compartecipe.

Abstract (Italiano)

La Corte di Cassazione, con la sentenza 26 febbraio 2026, n. 7647, ha statuito che nei reati tributari dichiarativi commessi nell'interesse di una persona giuridica, qualora sia impossibile la confisca diretta presso l'ente, il sequestro preventivo per equivalente ex art. 12-bis D.Lgs. 74/2000 può essere disposto per l'intero ammontare del profitto nei confronti di ciascun concorrente, ivi compreso il professionista che abbia apposto il visto di conformità infedele. La pronuncia chiarisce che la confisca di valore sulla persona fisica assume natura fisiologicamente punitiva, in quanto il profitto consistente nel risparmio d'imposta è incamerato dalla sola società, rendendo inapplicabile il principio di ripartizione paritaria sancito dalle Sezioni Unite per i reati comuni. Tale orientamento risponde agli obblighi costituzionali tributari ed eurounitari di tutela effettiva delle risorse finanziarie ex art. 325 TFUE, fermo restando il divieto di duplicazione del vincolo e la necessaria sussidiarietà rispetto ai beni societari.

Abstract (English)

The Italian Court of Cassation, in judgment no. 7647 of 26 February 2026, established that in corporate tax fraud crimes, where direct confiscation against the entity is unavailable, value confiscation under Article 12-bis of Legislative Decree 74/2000 may be enforced for the full amount of tax profit against each co-perpetrator, including professional advisors issuing unfaithful tax compliance endorsements. The Court observed that value-based confiscation against individuals who did not personally retain tax savings possesses an intrinsically punitive character, rendering the per capita division principle set forth by the Joint Chambers inapplicable. This interpretation satisfies constitutional and EU obligations under Article 325 TFEU for effective protection against VAT fraud, while strictly respecting subsidiarity and the prohibition of double asset recovery.

Punti Chiave dell'Analisi

- **Natura del profitto fiscale:** nei delitti tributari societari il profitto si sostanzia in un risparmio di spesa destinato in via immediata e diretta all'ente, non configurando un arricchimento materiale della persona fisica agente o del professionista concorrente.
- **Funzione punitiva della confisca per equivalente:** l'ablazione di valore sul patrimonio del correo che non ha beneficiato del risparmio d'imposta infligge una decurtazione superiore al vantaggio personale (pari a zero), assumendo natura di pena patrimoniale.
- **Superamento del riparto paritario:** il principio della divisione pro quota o in parti uguali tra concorrenti non opera per i reati tributari d'impresa, nei quali la quantificazione della quota individuale è impossibile e comprometterebbe la funzione antielusiva.
- **Legittimità del vincolo per l'intero:** esclusa la capienza dell'ente, il vincolo cautelare può essere imposto indifferentemente su uno o più autori per l'intero importo dell'evasione, con limite massimo insuperabile e divieto di duplicazione del vincolo.
- **Garanzie e cause ostative:** la confisca per equivalente resta subordinata alla previa verifica dell'incapienza sociale ed è preclusa ove il debito tributario sia in corso di rateizzazione con pagamenti regolari ex art. 12-bis comma 2 D.Lgs. 74/2000.

Massima Redazionale / Principio di Diritto

In tema di reati tributari commessi nell'interesse o a vantaggio di una persona giuridica, una volta esclusa la possibilità di procedere a confisca diretta del profitto costituito dal risparmio di spesa

incamerato dall'ente, è legittima l'adozione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente ex art. 12-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000 indifferentemente nei confronti di uno o più degli autori o concorrenti nel reato per l'intero ammontare del profitto, senza obbligo di ripartizione in parti uguali. La natura intrinsecamente punitiva che connota la confisca di valore disposta a carico della persona fisica non arricchita e l'impossibilità strutturale di frazionare il risparmio d'imposta rendono inapplicabili i criteri di parcellizzazione fissati dalle Sezioni Unite per i reati comuni, risultando la misura compatibile con il canone di proporzionalità retrospettiva a presidio degli interessi costituzionali ed eurounitari di effettività del prelievo fiscale.

01. L'art. 12-bis D.Lgs. 74/2000 e la qualificazione del profitto come risparmio di spesa

La fisionomia delle **misure ablativo reali** nel sistema penal-tributario presenta un assetto marcatamente eccentrico rispetto alle coordinate generali del codice penale. L'articolo 12-bis del [decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74](#) disciplina la **confisca obbligatoria** del **prezzo o del profitto dei reati fiscali**, disponendo che, laddove l'apprensione diretta non sia praticabile, il giudice ordini la **confisca di beni per un valore equivalente** di cui il reo abbia la disponibilità. La centralità dell'istituto poggia sulla nozione sostanziale di profitto, la quale, nei delitti dichiarativi e compensativi, non si manifesta come una res corporalmente generata dal crimine, bensì quale **risparmio economico di spesa** scaturente dalla sottrazione degli importi dovuti alla loro doverosa destinazione erariale. Come statuito dalla Corte di Cassazione nella sentenza 26 febbraio 2026, n. 7647¹, tale configurazione incide profondamente sulla morfologia della **cautela reale**.

Nelle dinamiche societarie, il mancato versamento delle imposte genera un beneficio che si colloca direttamente e istituzionalmente nel **patrimonio della persona giuridica**. L'ente collettivo è l'accipiens originario del **risparmio fiscale**, che può configurarsi come relativo (mancata diminuzione dell'attivo patrimoniale) ovvero assoluto (mancato incremento del passivo in ipotesi di incapacità strutturale). Al contrario, la persona fisica che agisce per conto della società, nonché il **professionista concorrente extraneus**, non incamerano materialmente il tributo evaso. Ne discende che la **confisca diretta** deve indirizzarsi prioritariamente sul denaro e sui cespiti dell'ente beneficiario, in ossequio al principio generale di **derivazione causale della res**.

L'applicazione della confisca per equivalente a carico delle persone fisiche presuppone dunque una **frattura ontologica**: l'ablazione non colpisce il vantaggio concretamente entrato nella disponibilità del singolo agente, ma **beni succedanei** aventi valore corrispondente al tributo sottratto dall'ente. Il legislatore ha inteso impedire che lo **schermo societario** si trasformi in una sacca di irresponsabilità patrimoniale, rendendo la persona fisica autrice del reato una sorta di garante dell'eventuale **incapienza del patrimonio sociale** dinanzi alle pretese ablative dello Stato. Questa complessa triangolazione dogmatica solleva interrogativi stringenti sulla tenuta del sistema sanzionatorio e sui confini di operatività della **confisca per equivalente reati tributari**.

02. La funzione punitiva dell'ablazione di valore e il confronto con le Sezioni Unite Massini

Il dibattito sulla natura giuridica della **confisca per equivalente** è giunto a un fondamentale **crocevia nomofilattico** con la sentenza delle Sezioni Unite penali (decisione Massini del 2024, dep. 2025). Il Supremo Collegio ha riesaminato la disciplina della confisca nei **reati comuni plurisoggettivi**, superando il previgente automatismo della **solidarietà passiva** dei compartecipi. Le Sezioni Unite hanno stabilito che, esclusa ogni forma di solidarietà indifferenziata, l'ablazione deve essere disposta nei confronti del singolo concorrente limitatamente a quanto dal medesimo concretamente conseguito; solo in caso di mancata individuazione della quota di arricchimento individuale soccorre la regola residuale della **ripartizione in parti uguali**.

La Terza Sezione penale, tuttavia, con la pronuncia 17 febbraio 2026, n. 6287² e con la decisione n. 7647/2026, ha tracciato una netta **linea di demarcazione** tra reati comuni e **reati tributari d'impresa**. Nei reati comuni (come la corruzione tra privati oggetto della pronuncia Massini), il profitto costituisce un accrescimento patrimoniale tangibile, suscettibile di materiale riparto tra i correi. Nei reati tributari dichiarativi societari, viceversa, il profitto consiste in un **risparmio di spesa** che compete esclusivamente all'ente: per la persona fisica agente o concorrente, il profitto tipico è pari a zero, rendendo impossibile operare una ripartizione per quote del mancato versamento.

Colpendo soggetti che non hanno materialmente beneficiato dell'evasione fiscale, la confisca di valore sulla persona fisica travalica la mera funzione ripristinatoria e assume una connotazione fisiologicamente **punitiva**. L'imposizione del sacrificio patrimoniale oltre il vantaggio economico ricavato trova copertura costituzionale nell'esigenza di salvaguardare gli obblighi solidaristici di

concorso alle spese pubbliche sanciti dagli articoli 2 e 53 della Costituzione, garantendo la necessaria **tutela delle risorse finanziarie** pubbliche. Come sintetizzato nella tabella comparativa, nella disciplina della **confisca per equivalente reati tributari** la divergenza strutturale del profitto impedisce l'estensione meccanica della ripartizione paritaria ai delitti societari.

Parametro dogmatico	Reati comuni (Sezioni Unite, sentenza Massini)	Reati tributari d'impresa (Cass. 7647/2026)
Natura del profitto	Accrescimento patrimoniale tangibile e ripartibile	Risparmio di spesa istituzionale della persona giuridica
Funzione della confisca	Ripristinatoria (eliminazione dell'ingiusto arricchimento)	Punitiva (ablazione eccedente il vantaggio concreto del reo)
Regola di riparto correi	Quota provata o, in subordine, ripartizione in parti uguali	Vincolo per l'intero a carico di ciascuno (senza quote paritarie)
Rapporti interni tra concorrenti	Rilevanza penale della quota effettivamente conseguita	Mero rilievo civilistico di regresso (estraneo al processo penale)

03. La fattispecie esaminata e la decisione della Cassazione n. 7647/2026

La concreta vicenda portata al vaglio della Suprema Corte offre una plastica dimostrazione della severità del regime ablativo nei confronti dei professionisti dell'area contabile. Il Tribunale del riesame di Santa Maria Capua Vetere aveva confermato il decreto di sequestro preventivo per equivalente emesso dal Giudice per le indagini preliminari nei confronti di un dottore commercialista, indagato per concorso nei delitti di dichiarazione fraudolenta, omessa dichiarazione e indebita compensazione ex artt. 2, 5 e 10-quater del D.Lgs. 74/2000. Al professionista veniva ascritto l'omesso svolgimento dei prescritti controlli di legge in sede di apposizione del **visto di conformità** ex art. 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, omissione che aveva consentito l'indebita compensazione telematica di inesistenti crediti IVA per circa 66.000 euro da parte del cliente.

Avverso il provvedimento cautelare ricorreva per cassazione la difesa del professionista, deducendo la violazione del principio di proporzionalità e il malgoverno dei principi enunciati dalle Sezioni Unite

Massini. Si sosteneva che, a fronte di un profitto-risparmio incamerato in via esclusiva dalla società cliente, il vantaggio economico realizzato dal commercialista si identificava nel solo compenso professionale percepito (pari a 14.350 euro); di conseguenza, nell'ambito della **confisca per equivalente reati tributari**, l'imposizione di un vincolo cautelare esteso all'intero debito d'imposta risultava arbitraria, sproporzionata e in contrasto con il divieto di solidarietà passiva.

« Nei reati tributari societari il profitto è un risparmio di spesa dell'ente: la confisca di valore a carico del concorrente assume natura punitiva e legittima il vincolo per l'intero debito d'imposta senza divisione paritaria. »

La Suprema Corte ha dichiarato il ricorso inammissibile, condannando il ricorrente al versamento della somma di tremila euro in favore della Cassa delle Ammende. I giudici di legittimità hanno ribadito che la posizione del professionista concorrente non può essere scissa dall'evento lesivo cagionato: l'attestazione infedele o l'omesso controllo sul visto di conformità è un fattore causale primario dell'evasione. Consentire al professionista di sottrarsi al vincolo parametrando il sequestro al solo onorario professionale comporterebbe un'artificiosa deresponsabilizzazione, palesemente antitetica alla funzione generalpreventiva e antielusiva della legislazione penale tributaria.

04. Solidarietà passiva, divieto di duplicazione e garanzie cautelari sui beni

L'operatività del vincolo per l'intero nell'alveo della **confisca per equivalente reati tributari** non si traduce in un potere punitivo privo di argini, essendo presidiata da rigorosi limiti di garanzia. Il primo e insuperabile confine è rappresentato dal **divieto di duplicazione del vincolo ablativo**: il complesso dei beni assoggettati a sequestro o a confisca nei confronti di tutti i correi e dell'ente non può in nessun caso eccedere l'ammontare complessivo dell'imposta evasa e degli interessi maturati. Qualora uno dei coindagati o la stessa persona giuridica estinguano il debito o subiscano l'ablazione definitiva, la misura deve essere revocata o proporzionalmente ridotta per gli altri compartecipi.

In secondo luogo, la confisca di valore conserva un carattere di **rigorosa sussidiarietà** rispetto all'ablazione in forma diretta. Come chiarito dalla sentenza 13 luglio 2022, n. 26974³, l'aggressione cautelare del patrimonio personale dell'amministratore o del concorrente è legittima solo qualora la Polizia Giudiziaria abbia previamente accertato la materiale incapienza o insufficienza delle casse della società beneficiaria. L'onere di allegare e dimostrare una manifesta sproporzione tra il valore stimato dei beni vincolati e l'importo del profitto grava sulla difesa dell'indagato, dovendo essere azionato mediante motivata istanza di riduzione della garanzia al Pubblico Ministero e al Giudice per le indagini preliminari.

Sul versante del **periculum in mora**, la giurisprudenza più recente impone una decisa differenziazione in base alla natura dei beni. Nella citata sentenza n. 6287/2026, la Suprema Corte ha stabilito che, mentre per le disponibilità liquide e i conti correnti il pericolo di dispersione può desumersi dalla fluidità del contante e da canali di trasferimento esteri, per i **beni immobili e i beni mobili registrati** il tribunale della cautela ha l'onere di fornire una motivazione specifica e autonoma sulle ragioni concrete che lasciano presagire l'occultamento del cespite, stante il regime di pubblicità legale immobiliare. Parimenti, come evidenziato anche in tema di indagini patrimoniali e [motivazione non apparente dei provvedimenti ablativi](#), il sindacato del giudice deve preservare la coerenza intrinseca della misura.

Decisiva risulta infine la causa ostativa introdotta dall'articolo 87 del [decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173](#), che ha riformulato l'articolo 12-bis, comma 2, del D.Lgs. 74/2000. La disposizione preclude l'adozione o l'esecuzione del sequestro preventivo qualora il debito tributario sia in corso di estinzione mediante **rateizzazione** regolarmente eseguita dal contribuente, valorizzando la condotta riparatoria e salvaguardando l'equilibrio patrimoniale dell'impresa e dei garanti.

05. I vincoli eurounitari ex art. 325 TFUE e le ricadute operative per professionisti e imprese

La tenuta dogmatica dell'indirizzo rigorista espresso dalla Cassazione trova il proprio fondamento sistematico nell'obbligo di conformazione al diritto dell'Unione Europea. Ai sensi dell'articolo 325 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), gli Stati membri sono tenuti a contrastare le frodi e le attività illegali che ledono gli **interessi finanziari dell'Unione** mediante misure che siano effettive, proporzionate e dissuasive. Come sottolineato a più riprese dalla Corte di Giustizia

dell'Unione Europea nelle note sentenze Taricco e M.A.S., l'IVA costituisce una risorsa propria dell'ordinamento eurounitario: consentire una frammentazione del debito mediante la ripartizione per quote fittizie tra i concorrenti vanificherebbe il completo recupero dell'imposta evasa, aprendo varchi all'elusione delle sanzioni penali.

Sul piano pratico, i principi fissati in materia di **confisca per equivalente reati tributari** impongono una radicale rivalutazione dei **rischi professionali** gravanti su **commercialisti, revisori legali e consulenti tributari**. L'apposizione di un visto di conformità o la trasmissione di modelli F24 recanti compensazioni indebite non possono essere gestite quali adempimenti formali privi di risvolti sanzionatori personali. L'accertamento di una condotta concorsuale espone il professionista alla **cautela reale per l'intero importo** dell'illecito societario, con conseguente paralisi del patrimonio individuale a garanzia dell'incapienza del cliente.

Per gli operatori economici e i collegi difensivi, la **strategia difensiva** di contrasto alle misure cautelari reali non può dunque esaurirsi nella mera invocazione della sentenza Massini. Occorrerà invece presidiare con tempestività la sussistenza della documentazione sulla **capienza societaria**, attivare tempestivamente i **piani di rateizzazione e transazione fiscale** previsti dall'art. 12-bis comma 2 D.Lgs. 74/2000 per paralizzare il sequestro, e censurare puntualmente il **difetto di motivazione sul periculum in mora** qualora il vincolo reale colpisca il patrimonio immobiliare.

Fonti Utilizzate

Normativa di riferimento

[Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74](#) — Articolo 12-bis, disciplina della confisca diretta e per equivalente nei reati tributari e cause ostative.

[Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74](#) — Articoli 2, 5 e 10-quater, fattispecie di frode fiscale, omessa dichiarazione e indebita compensazione d'imposta.

[Decreto Legislativo 5 novembre 2024, n. 173](#) — Articoli 87 e 89, riforma della rateizzazione quale causa preclusiva della confisca e cause di non punibilità.

[Codice di Procedura Penale](#) — Articoli 321, 322-ter e 324, sequestro preventivo impeditivo, riesame reale e sindacato di proporzionalità.

Giurisprudenza citata

1. **Cassazione Penale, Sentenza 26 febbraio 2026, n. 7647** — Nei reati tributari commessi a favore di persona giuridica, la confisca per equivalente a carico del professionista concorrente per il visto infedele assume natura punitiva e può essere disposta per l'intero profitto dell'ente senza ripartizione paritaria, non applicandosi i principi delle Sezioni Unite Massini. Esito: inammissibile in parte. Punto: 3.
2. **Cassazione Penale, Sentenza 17 febbraio 2026, n. 6287** — Il profitto da risparmio di spesa dell'ente legittima la confisca di valore per l'intero a carico dei coautori, ma il periculum in mora sui beni immobili e mobili registrati esige una motivazione specifica e puntuale circa il concreto pericolo di dispersione. Esito: annulla con rinvio parziale, rigetta nel resto. Punto: 13.
3. **Cassazione Penale, Sentenza 13 luglio 2022, n. 26974** — L'esecuzione del sequestro preventivo per equivalente sui beni personali dei concorrenti è subordinata all'accertata impossibilità di apprendere il profitto in via diretta presso l'ente, gravando sulla difesa l'onere di allegare e dimostrare la sproporzione dei cespiti vincolati. Esito: rigetta. Punto: 2.

Dottrina richiamata

- D1. *Metodo Giuridico, Autoriciclaggio, truffa e intermediazione abusiva: il confine della motivazione apparente* — Analisi dei criteri di motivazione non apparente dei provvedimenti ablativi e sequestri cautelari nelle fattispecie di criminalità economico-finanziaria.



Redazione di Metodo Giuridico

Rivista di Diritto e Giurisprudenza

A cura della Redazione di Metodo Giuridico, rivista scientifica specializzata in Diritto e Giurisprudenza.