

Dichiarazione fraudolenta e confisca per equivalente in Cassazione

La Suprema Corte chiarisce l'incidenza della prescrizione annuale sul quantum ablatorio e l'irretroattività sfavorevole dell'art. 578-bis c.p.p. per fatti anteriori al 2018.

Redazione di Metodo Giuridico Diritto Penale 22 Ottobre 2026 Lettura 10 min

Stato della questione e quadro aggiornato al 22 Ottobre 2026: La Suprema Corte di Cassazione Penale interviene sui limiti operativi della confisca di valore verso l'amministratore societario in caso di parziale prescrizione delle annualità d'imposta anteriori alla novella del 2018.

Abstract (Italiano)

Abstract: La sentenza della **Cassazione Penale** offre una puntuale disamina del rapporto tra **dichiarazione fraudolenta e confisca per equivalente**, delineando i confini tra ablazione diretta del profitto e misura sussidiaria di valore sul patrimonio personale dell'amministratore. Nei reati tributari commessi dal legale rappresentante, il profitto illecito rappresentato dal risparmio di spesa si radica primariamente nella sfera patrimoniale dell'ente societario; l'aggressione ai beni della persona fisica senza dimostrazione di un nesso causale o di tracciabilità del reimpiego costituisce confisca di valore. In ossequio al principio di irretroattività in malam partem ex art. 25 Cost. e art. 7 CEDU, l'art. 578-bis c.p.p. non consente di mantenere la confisca per equivalente per le annualità dichiarative anteriori al 6 aprile 2018 estinte per prescrizione, imponendo la **riduzione proporzionale della confisca** in misura corrispondente al risparmio fiscale prescritto.

Abstract (English)

This paper examines the judgment of the Supreme Court of Cassation concerning fraudulent tax returns and value confiscation against corporate representatives. In tax offences, the direct profit consisting of tax savings primarily accrues to the corporate entity. Therefore, asset forfeiture targeting the personal estate of the director without establishing direct causality or asset tracing operates as equivalent confiscation. Consequently, pursuant to Article 25 of the Italian Constitution and Article 7 ECHR, Article 578-bis of the Code of Criminal Procedure cannot be applied

retroactively to maintain value confiscation for tax years elapsed prior to 6 April 2018, requiring a proportionate reduction of the confiscated sum upon the time-barring of the offence.

Punti Chiave dell'Analisi

- **Consumazione e dies a quo:** il delitto di dichiarazione fraudolenta si perfeziona con la presentazione della dichiarazione annuale, momento dal quale decorre il termine di prescrizione decennale, restando penalmente irrilevanti le condotte prodromiche.
- **Natura dell'ablazione verso l'amministratore:** l'aggressione ai beni della persona fisica per imposte societarie evase costituisce confisca per equivalente in mancanza di prova della derivazione diretta dal reato o del tracciamento del reimpiego.
- **Irretroattività dell'art. 578-bis c.p.p.:** la confisca di valore senza condanna ha portata afflittiva e sostanziale e non trova applicazione per i reati tributari commessi prima del 6 aprile 2018.
- **Decurtazione della misura ablatoria:** la prescrizione dell'annualità ante 2018 impone la corrispondente revoca parziale della misura per equivalente commisurata al risparmio fiscale prescritto.

Principio di Diritto

In tema di reati tributari, la confisca disposta sui beni personali dell'amministratore per un valore corrispondente all'imposta evasa dalla società, in difetto di prova del nesso di derivazione causale o di tracciabilità del reimpiego, si qualifica come confisca per equivalente; ne consegue che, intervenuta in sede di impugnazione la prescrizione per una delle annualità d'imposta commessa anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 578-bis cod. proc. pen., la misura ablatoria non può essere mantenuta e deve essere ridotta di un importo pari al risparmio di spesa relativo a tale annualità.

01. Introduzione e consumazione del reato ex art. 2

D.Lgs. 74/2000

Con la sentenza n. 35184 del 1 ottobre 2026, la **Cassazione Penale** interviene sui complessi nodi interpretativi che legano il delitto di **dichiarazione fraudolenta e confisca per equivalente**, definendo con rigore le conseguenze processuali e sostanziali della **prescrizione parziale** delle annualità fiscali contestate all'amministratore societario. La vicenda trae origine dall'imputazione elevata a carico del legale rappresentante di un'impresa per aver utilizzato, nelle dichiarazioni relative agli anni d'imposta 2014, 2015 e 2016, fatture per operazioni inesistenti emesse da una società terza, con conseguente evasione dell'imposta sui redditi e sul valore aggiunto. A fronte di una condanna cumulativa disposta con il vincolo della continuazione e accompagnata dal sequestro e dalla confisca di somme e beni personali fino alla concorrenza dell'imposta complessivamente evasa, la Suprema Corte ha affrontato la scansione cronologica delle condotte e la qualificazione giuridica della misura ablatoria disposta in sede di merito^[1].

La configurazione strutturale della fattispecie disciplinata dall'art. 2 del [D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74](#) si fonda sul carattere di **reato istantaneo** a consumazione coincidente con la trasmissione della dichiarazione annuale. Come ribadito da un consolidato indirizzo di legittimità, la condotta fraudolenta si perfeziona nel momento esatto in cui il modello fiscale viene inoltrato all'amministrazione finanziaria recando l'esposizione di componenti passive fittizie^[2]. Al contrario, tutti i comportamenti prodromici tenuti dal contribuente o dall'imprenditore, ivi incluse l'acquisizione materiale dei documenti fittizi e la loro previa annotazione nei registri contabili obbligatori, assumono rilievo di meri atti preparatori privi di autonomia punitiva e non configurabili quale tentativo.

Tale rigida cesura temporale determina ricadute determinanti sul regime del **tempus commissi delicti** e sul calcolo del decorso estintivo. Nel caso al vaglio del Collegio di legittimità, la dichiarazione attinente al periodo d'imposta 2014 era stata inoltrata in data 24 settembre 2015; ne discende che il termine massimo di prescrizione decennale, calcolato tenendo conto dell'innalzamento di un terzo introdotto nell'art. 17 del [D.Lgs. 74/2000](#) e coordinato con l'art. 157 del [Codice Penale](#), risultava integralmente compiuto alla data del 24 settembre 2025. Poiché tale scadenza è maturata anteriormente alla celebrazione del giudizio di rinvio, la Corte di appello è incorsa in vizio di violazione di legge nell'omettere l'immediata declaratoria di non doversi procedere ex art. 129 del [Codice di Procedura Penale](#).

L'accoglimento della censura relativa alla prescrizione della condotta del 2014 ha comportato l'annullamento senza rinvio in parte qua della decisione impugnata, con assorbimento dei motivi

inerenti all'effettiva utilizzazione della fattura nelle scritture contabili di quell'annualità. La portata dell'estinzione dell'illecito non si esaurisce tuttavia nell'eliminazione dell'aumento sanzionatorio per continuazione, ma impone di vagliare la sorte del **vincolo ablatorio patrimoniale** disposto nei confronti della persona fisica, aprendo la questione cardine della legittimità del mantenimento della misura in assenza di irrevocabile affermazione di colpevolezza.

02. Dichiarazione fraudolenta e confisca per equivalente: il discrimine rispetto alla confisca diretta del denaro

2.1 — Il profitto nei reati tributari e i limiti dell'ablazione diretta del denaro

L'inquadramento dogmatico dell'ablazione del denaro nell'ambito degli illeciti tributari ha subito un profondo ripensamento a opera della giurisprudenza di legittimità. Nel delitto disciplinato dall'art. 2 del [D.Lgs. 74/2000](#), il **profitto del reato** è tipicamente costituito da un **risparmio di spesa**, ossia dal mancato esborso delle somme dovute a titolo di imposte dirette o imposta sul valore aggiunto. Tale risparmio si traduce nella conservazione indebita, all'interno del patrimonio del contribuente, di risorse liquide che avrebbero dovuto essere riversate all'Erario in adempimento dell'obbligazione tributaria.

L'arresto nomofilattico della Suprema Corte chiarisce che la qualificazione della misura ablatoria quale **confisca diretta del denaro** non opera in modo automatico sulla mera constatazione di una giacenza monetaria. Affinché il denaro presente su un conto corrente o depositato presso un istituto bancario possa essere attinto in forma diretta, è indispensabile la rigorosa dimostrazione del **nesso di derivazione causale** tra l'illecito penale e la disponibilità della specifica provvista al momento della consumazione del reato. Qualora il sequestro o la confisca intervengano a notevole distanza temporale dai fatti, la confisca diretta è consentita unicamente se gli importi aggrediti rappresentano il reimpiego tracciabile e documentalmente riscontrabile di quella specifica somma illecitamente trattenuta.

Ove difetti tale ricostruzione contabile o manchi la tracciabilità dei flussi finanziari originati dall'evasione fiscale, l'ablazione perde la sua valenza ripristinatoria dello status quo ante. La misura non si dirige più verso la res economicamente generata dall'illecito tributario, ma si trasforma

inevitabilmente in un'aggressione patrimoniale surrogatoria di valore, priva di quel collegamento funzionale che solo giustifica la natura reale della confisca diretta.

2.2 — L'incapienza societaria e l'aggressione sussidiaria al patrimonio dell'amministratore

Il tema assume una peculiare delicatezza applicativa quando la condotta di dichiarazione fraudolenta viene posta in essere dal legale rappresentante di una persona giuridica nell'interesse dell'ente. In siffatta ipotesi, il risparmio d'imposta si incardina in via immediata ed esclusiva nel **patrimonio della società**, che costituisce il soggetto beneficiario del mancato adempimento fiscale. L'estensione del provvedimento ablatorio ai beni personali dell'amministratore presuppone, secondo la linea interpretativa sviluppata sul [principio di sussidiarietà nell'ablazione patrimoniale nei reati tributari](#), l'impossibilità di reperire il profitto presso la persona giuridica o la prova positiva del trasferimento effettivo di quelle risorse sui conti della persona fisica.

Nel caso deciso dalla pronuncia in esame, i giudici di merito avevano disposto la misura sui beni di proprietà dell'imputata senza che fosse mai intervenuto un previo sequestro preventivo e senza alcun accertamento sull'esistenza di un rapporto di derivazione causale tra i cespiti personali e l'evasione societaria^[1]. La Suprema Corte ha dunque ribadito che, in assenza di un vincolo di pertinenzialità diretta, la misura adottata nei confronti dell'amministratrice si qualifica incontrovertibilmente come **confisca per equivalente** ai sensi dell'art. 12-bis, comma 2, del [D.Lgs. 74/2000](#).

A differenza di quanto accade nell'espropriazione diretta del profitto societario, la confisca per equivalente spiegata nei confronti della persona fisica riveste una natura afflittiva e prettamente sanzionatoria. Essa prescinde dalla pericolosità intrinseca dei beni colpiti e si atteggia a vera e propria pena patrimoniale sussidiaria, soggetta all'intero statuto delle garanzie penalistiche sostanziali sancite dall'art. 25 della Costituzione e dall'art. 7 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo.

Parametro Dogmatico	Confisca Diretta del Profitto	Confisca per Equivalente
Oggetto dell'ablazione	Somme o beni costituenti profitto immediato o reimpiego tracciato del reato.	Beni di valore corrispondente al profitto, privi di nesso causale con l'illecito.
Bersaglio patrimoniale	Patrimonio della società che ha tratto vantaggio dal risparmio di spesa.	Patrimonio personale dell'amministratore, previo riscontro di incapacità dell'ente.
Natura e garanzie	Misura ripristinatoria applicabile anche in sede di prescrizione ex art. 578-bis c.p.p.	Pena patrimoniale soggetta a irretroattività sfavorevole ex art. 25 Cost. e CEDU.

03. Prescrizione parziale e limiti dell'art. 578-bis c.p.p. nel giudizio di legittimità

3.1 — La natura sostanziale dell'art. 578-bis c.p.p. e l'irretroattività sfavorevole

L'introduzione dell'art. 578-bis del [Codice di Procedura Penale](#), avvenuta a opera dell'art. 6, comma 4, del [D.Lgs. 1 marzo 2018, n. 21](#), ha attribuito al giudice dell'impugnazione il potere di decidere ai soli effetti della confisca in caso di proscioglimento per estinzione del reato per amnistia o per intervenuta prescrizione, previo accertamento incidentale della responsabilità dell'imputato. L'estensione di tale potere alla confisca tributaria di cui all'art. 12-bis del [D.Lgs. 74/2000](#) ha tuttavia aperto un aspro dibattito in ordine alla successione delle leggi penali nel tempo, specialmente nelle vicende di **dichiarazione fraudolenta e confisca per equivalente** originate da condotte consumate prima dell'entrata in vigore della riforma.

La soluzione interpretativa è stata scolpita dall'intervento nomofilattico della Suprema Corte, la quale ha riconosciuto la **natura mista** — processuale e sostanziale — dell'art. 578-bis c.p.p.^[3]. La norma non si limita a dettare una regola procedimentale sull'ordine delle decisioni nei gradi di gravame, ma riveste portata costitutiva: essa conferisce al magistrato penale la potestà, in precedenza radicalmente

preclusa dal diritto vivente, di mantenere in vita una sanzione patrimoniale afflittiva a fronte dell'estinzione della potestà punitiva principale.

In virtù del principio di legalità e del **divieto di retroattività in malam partem** sanciti dall'art. 25, comma 2, della Costituzione e dall'art. 7 della Convenzione EDU, una disposizione che introduce o estende una conseguenza sanzionatoria non può trovare applicazione per fatti anteriori. Di conseguenza, mentre per la confisca diretta del profitto il meccanismo dell'art. 578-bis c.p.p. opera retroattivamente in forza della sua natura eminentemente ripristinatoria, la confisca per equivalente non può in alcun caso essere disposta o conservata per illeciti tributari consumati prima del 6 aprile 2018 ove il reato sia dichiarato estinto per prescrizione.

3.2 — I riflessi della prescrizione atomistica nei reati continuati e la riduzione della misura

L'affermazione dell'irretroattività della confisca di valore spiegata senza condanna assume rilevanza operativa fondamentale nelle contestazioni cumulative avvinte dal vincolo della continuazione ex art. 81 del [Codice Penale](#). Nelle violazioni fiscali a cadenza periodica, ciascuna dichiarazione annuale integra un reato autonomo, dotato di un proprio momento consumativo e di un indipendente corso della prescrizione. La natura atomistica dei singoli episodi delittuosi impedisce che l'unitarietà del disegno criminoso possa trascinare la punibilità delle annualità più risalenti già coperte dal decorso del tempo massimo.

Quando l'importo della misura ablatoria è stato determinato nel giudizio di merito attraverso la sommatoria analitica delle imposte evase nelle varie annualità, l'intervenuta prescrizione di uno dei periodi d'imposta impone la **riduzione aritmetica del vincolo**. Nella decisione n. 35184 del 2026, la Suprema Corte ha proceduto all'annullamento senza rinvio limitatamente alla dichiarazione presentata il 24 settembre 2015, disponendo la revoca della confisca per equivalente per la quota esattamente corrispondente al risparmio fiscale prescritto, quantificato in euro 55.000,00, e rideterminando l'importo finale residuo in euro 78.650,00^[1].

Sotto questo profilo emerge un significativo *distinguishing* rispetto a precedenti fattispecie di legittimità: a differenza dei casi in cui il profitto accertato per le sole annualità residue non prescritte risulta comunque superiore all'intero valore dei beni assoggettati a sequestro, l'esatta coincidenza tra il quantum confiscato e la somma delle singole imposte rende doverosa e inderogabile la parziale revoca della misura ablatoria, potendo la Corte di legittimità provvedere direttamente ai sensi dell'art. 620, comma 1, lett. I), c.p.p. senza necessità di rinvio al giudice di merito.

3.3 — Implicazioni difensive, onere della prova e preclusioni da inammissibilità parziale

Il quadro delineato dalla pronuncia offre cruciali indicazioni per la **strategia difensiva** nelle controversie penali d'impresa. Sul piano sostanziale, incombe sull'accusa e sull'amministrazione finanziaria l'**onere della prova** in ordine alla tracciabilità dei flussi finanziari e alla persistente esistenza del profitto diretto nel patrimonio del presunto autore del fatto. Qualora il difensore dimostri in giudizio che le somme vincolate sui conti personali dell'amministratore costituiscono patrimonio personale lecito non riconducibile a risparmi di spesa della società, la misura viene ricondotta alla categoria della confisca per equivalente, aprendo la strada all'eccezione di inapplicabilità dell'art. 578-bis c.p.p. per tutte le condotte anteriori all'aprile 2018.

Sul versante processuale, tuttavia, l'esperienza applicativa mette in guardia dal pericolo delle preclusioni nascenti dall'inammissibilità delle censure. La giurisprudenza di legittimità è costante nel ribadire che l'inammissibilità del ricorso per cassazione — dovuta a difetto di specificità dei motivi o a censure meramente di fatto — preclude la formazione di un valido rapporto d'impugnazione e impedisce di rilevare e dichiarare la causa estintiva ex art. 129 c.p.p., ivi compresa la **prescrizione del reato** maturata successivamente alla sentenza di secondo grado.

Tale effetto preclusivo opera in maniera atomistica anche nell'ipotesi di reato continuato: per i capi d'imputazione rispetto ai quali le doglianze difensive siano dichiarate inammissibili, si determina il giudicato parziale, con conseguente intangibilità della condanna e della correlata statuizione patrimoniale. Ne consegue che, per una piena tutela in tema di **dichiarazione fraudolenta e confisca per equivalente**, il patrocinatore deve formulare censure rigorosamente ancorate ai canoni dell'art. 606 c.p.p., curando di dedurre analiticamente l'eccezione di prescrizione e contestando specificamente la qualificazione della misura patrimoniale già nei motivi di appello.

Approfondimenti correlati su Metodo Giuridico

Reati tributari e prescrizione: cade la confisca per equivalente (Diritto Penale)

Confisca per equivalente nei reati tributari: la solidarietà (Diritto Penale)

Confisca equivalente e reati tributari: vincolo per l'intero (Diritto Penale)

Fonti Utilizzate

Normativa di riferimento

[D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74](#) — Disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, artt. 1, 2, 12, 12-bis e 17.

[Codice di Procedura Penale](#) — Artt. 129, 578-bis, 606 e 620 in materia di prescrizione e impugnazioni ai soli effetti della confisca.

[Codice Penale](#) — Artt. 25, 81 e 157 in materia di principio di legalità, concorso formale, reato continuato ed estinzione del reato per prescrizione.

[Costituzione della Repubblica Italiana](#) — Art. 25, comma 2 sul principio di legalità e di irretroattività della norma penale sfavorevole.

Giurisprudenza citata

1. [Cassazione Penale, sentenza 1 ottobre 2026, n. 35184](#) — Esito: annulla senza rinvio in parte e dichiara inammissibile nel resto. Punto: la prescrizione dell'annualità di dichiarazione fraudolenta anteriore al 2018 preclude il mantenimento della confisca per equivalente ex art. 578-bis c.p.p., imponendo la corrispondente riduzione della misura ablatoria.
2. [Cassazione Penale, sentenza 29 dicembre 2022, n. 49482](#) — Esito: rigetta il ricorso. Punto: il delitto di dichiarazione fraudolenta ha natura istantanea e si consuma con la presentazione della dichiarazione annuale, momento dal quale decorre il tempo necessario a prescrivere.
3. [Cassazione Penale, sentenza 31 gennaio 2023, n. 4145](#) — Esito: annulla senza rinvio in parte e dichiara inammissibile nel resto. Punto: la disposizione dell'art. 578-bis c.p.p. ha natura anche sostanziale con riguardo alla confisca per equivalente ed è inapplicabile ai fatti commessi prima della sua entrata in vigore.





Rivista di Diritto e Giurisprudenza

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