



24169-26

REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Gastone Andreazza - Presidente -
Stefano Corbetta - Relatore -
Alessio Scarcella
Massimo Battistini
Maria Sabina Calabretta

Sent. n. 945
CC - 19/05/2026
R.G.N. 10400/2026

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

[REDACTED]

avverso l'ordinanza del 20/01/2026 della Corte di appello di Milano

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Stefano Corbetta;
letta la requisitoria redatta dal Pubblico Ministero, in persona del Sostituto
Procuratore generale Pietro Molino, che ha concluso chiedendo il rigetto del
ricorso;
letta la memoria di replica redatta dai difensori, avv. [REDACTED] del foro di
Pisa e avv. [REDACTED] del foro di Foggia, che insistono per l'accoglimento
del ricorso.

4

4

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata ordinanza, la Corte di appello di Milano, in funzione di giudice dell'esecuzione, ha rigettato l'opposizione ex art. 667, comma 4, cod. proc. pen. proposta nell'interesse di [REDACTED] avverso l'ordinanza depositata in data 8 ottobre 2025 dalla Corte di appello di Milano, la quale aveva dichiarato inammissibile l'istanza di revoca della confisca per equivalente già disposta, nei confronti del predetto - condannato, quale consulente fiscale, per il concorso, unitamente agli amministratori delle società coinvolte, nei delitti di indebita compensazione mediante crediti inesistenti e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici - ai sensi dell'art. 12-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000, con sentenza emessa dal Tribunale di Milano il 15 gennaio 2019, confermata dalla Corte di appello il 17 dicembre 2020, irrevocabile il 31 agosto 2021 per effetto della sentenza della Corte di cassazione n. 10315, istanza con cui si invocava l'applicazione, in fase esecutiva, del principio enunciato dalle Sezioni Unite Massini, secondo cui, in caso di concorso di persone nel reato, esclusa ogni forma di solidarietà passiva, la confisca deve essere disposta nei confronti di ciascun concorrente limitatamente a quanto dal medesimo conseguito, il cui accertamento costituisce oggetto di prova nel contraddittorio fra le parti e, solo in caso di mancata individuazione della quota di arricchimento del singolo concorrente, è legittima la ripartizione in parti uguali (Sez. U, n. 13783 del 26/09/2024, dep. 2025, Massini, Rv. 287756 - 01).

2. Avverso l'indicato provvedimento, [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] per il ministero dei difensori di fiducia, ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

2.1. Con un primo motivo, deduce la violazione di legge in relazione agli artt. 12-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000, 676 cod. proc. pen., 25, comma 2, Cost. e 7 CEDU.

Rappresentano i difensori che la Corte di appello, nel negare l'applicazione dei principi fissati dalla sentenza Massini sul presupposto della intangibilità del giudicato, è incorsa in un errore di prospettiva, laddove, invece, la questione posta non solo presuppone il formarsi del giudicato, ma riguarda una mera modalità di esecuzione del vincolo, con riguardo all'allocazione del medesimo nel caso, come quello in esame, di titolo esecutivo a destinatario plurimo; essendo stati attinti dal provvedimento di confisca anche altri due soggetti.

Di conseguenza, ad avviso dei difensori, l'individuazione delle concrete modalità di attuazione della confisca nei confronti dei soggetti raggiunti dal provvedimento integra una questione propria della fase esecutiva, nella quale

possono trovare applicazione i principi della sopravvenuta sentenza Massini con riferimento a un comando, irrevocabile nell'*an debeat*, ma non ancora precisato nelle sue modalità soggettive.

2.2. Ove non venisse accolto il primo motivo, si chiede di sollevare questione di legittimità costituzionale degli artt. 676 cod. proc. pen. e 12-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000, in relazione agli artt. 3, 27 e 117 Cost.

Argomentano i difensori che l'interpretazione "solidaristica" è stata rigettata dalla sentenza Massini perché ritenuta gravemente lesiva dei principi ampiamente recepiti nella giurisprudenza costituzionale e sovranazionale, ponendosi in contrasto, in particolare, con il principio di colpevolezza e con il principio di proporzionalità della pena, essendo irragionevole un'ablazione totalizzante nei riguardi di un correo che non abbia conseguito alcun arricchimento.

Orbene, seguendo l'impostazione accolta nell'ordinanza impugnata, secondo cui l'applicazione al [] della confisca sarebbe ormai coperta dal giudicato, ciò comporterebbe la cristallizzazione di una compressione patrimoniale derivante dall'adozione di un paradigma esegetico manifestamente incostituzionale, che è stato disatteso dalla sentenza Massini, la quale, invece, ha convalidato l'unica prospettazione in grado di conciliarsi con i principi consacrati negli artt. 3 e 27 Cost. e nell'art. 7 CEDU; se, quindi, l'interpretazione dell'art. 12-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000 è stata incardinata in una trama ricostruttiva con i principi di proporzionalità della pena, le confische già eseguite o in corso di esecuzione restano ancorate all'interno di un quadro interpretativo giudicato costituzionalmente inidoneo.

Ad avviso dei difensori, in prima battuta, per porre fine all'esecuzione di pene in qualche modo disposte sulla base di norme, diverse da quella incriminatrice, che incidono sul trattamento sanzionatorio e successivamente dichiarate incostituzionali, deve farsi ricorso all'art. 30, comma 4, l. n. 87 del 1953.

Se è vero che, nel caso di specie, non si è in presenza di una pronuncia di incostituzionalità dell'art. 12-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000, si verifica una situazione paradossale, perché il ricorrente deve subire gli effetti dell'applicazione di una norma che, in presenza di una dichiarazione di incostituzionalità, fondata proprio sull'interpretazione in contestazione, travolgerebbe il giudicato a norma dell'art. 30 l. n. 87 del 1953.

Tale esegesi si pone però in contrasto sia con l'art. 3 Cost., perché, quando vi è la declaratoria di incostituzionale di una norma, il giudicato cede e, viceversa, quando, come nella specie, vi è un'unica interpretazione costituzionalmente conforme, il giudicato resiste anche all'applicazione della

medesima norma in senso difforme da quella costituzionalmente vincolata, perché è inammissibile la rimessione della questione alla Corte costituzionale per il limite dell'interpretazione conforme; sia con l'art. 27 Cost., perché la permanenza della misura nei confronti del ricorrente finisce per consolidare un vincolo ablativo avulso dalla situazione concreta e dal vantaggio effettivamente conseguito, con applicazione di una pena costituzionalmente illegittima.

Nella medesima direzione milita anche il parametro dell'art. 117 Cost., nella misura in cui impone la conformità alla CEDU, quale fonte interposta, che attrae nell'alveo delle sanzioni punitive, corredate dalle garanzie dell'art. 7 CEDU, tutte le misure che presentino connotati afflittivi.

Evidenziano, al proposito, i difensori che il ricorrente ha proposto ricorso alle Corte EDU, evidenziando i numerosi profili di contrasto con le garanzie sancite in sede sovranazionale, di talché la conservazione del vincolo ablativo rappresenta un inutile e grave prolungamento delle violazioni già perpetrate, esponendo lo Stato italiano a ulteriori profili di responsabilità internazionale dinanzi alla Corte EDU.

Poiché la disciplina vigente non appronta alcun rimedio idoneo a rimuovere gli effetti di una misura sostanzialmente penale applicata sulla base di un paradigma interpretativo ritenuto incompatibile con le garanzie di matrice costituzionale e convenzionale, ad avviso dei difensori non è perciò manifestamente infondata, oltre che rilevante nel presente procedimento, la questione di legittimità costituzionale degli artt. 676 cod. proc. pen. e 12-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000, in relazione agli artt. 3, 27 e 117 Cost., nella parte in cui tali norme non consentono al giudice dell'esecuzione di revocare o, comunque, non eseguire la confisca, ai sensi dell'art. 30, comma 4, l. n. 87 del 1953, allorché il giudicato risulti fondato su un'interpretazione di una norma (nel caso di specie, l'art. 12-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000) successivamente superata per manifesta incostituzionalità da una pronuncia delle Sezioni Unite, che abbia stabilito l'unica interpretazione costituzionalmente conforme, diversa da quella adottata nella sentenza di condanna.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso, nel complesso, è infondato.
2. Il primo motivo è infondato.

3. Si osserva, in primo luogo, che, diversamente da quanto opinato dal ricorrente, l'individuazione della misura del profitto, oggetto di confisca, non rappresenta affatto una mera quesitone esecutiva, essendo strettamente correlata all'accertamento del reato tributario, cui accede la misura ablativa.

Le "vere" questioni di carattere esecutivo attinenti alla confisca riguardano, invece, essenzialmente, le modalità di apprensione di beni, il cui valore sia già stato indicato nella sentenza definitiva di condanna, come, ad esempio, la concreta individuazione di detti beni, la verifica della corrispondenza del loro valore al *quantum* indicato nel provvedimento ovvero ancora la contestazione di titolarità rivendicata da un terzo estraneo, potendo le questioni relative al *quantum* rientrare tra quelle esecutive solo ove la rimodulazione del profitto sia la possibile conseguenza di "eventi fiscali" intervenuti successivamente al giudicato (come ad esempio, da ultimo, l'accordo tra contribuente e amministrazione finanziaria per la ristrutturazione del debito tributario o per la rateizzazione dello stesso: Sez. 3, n. 44519 del 17/09/2024, Recupero, Rv. 287272).

4. In ogni caso, è decisivo osservare che la questione circa l'asserita erronea applicazione dell'art. 12-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000 - sul presupposto che, a carico del [REDACTED] era stata disposta la confisca per un valore pari all'intero profitto illecito conseguito da tutti i correi, sino alla concorrenza della sommatoria di tutte le imposte evase - era stata dedotta con il ricorso per cassazione.

In risposta a tale motivo (il quarto), la Corte di cassazione, con la sentenza n. 10315 del 31 agosto 2021, aveva così motivato: «Ritiene il Collegio che in tal modo operando la Corte di merito abbia fatto buon governo delle regole e dei principi stratificati che regolano la materia. Come, infatti è stato più volte ritenuto dalla giurisprudenza di questa Corte, in caso di pluralità di illeciti plurisoggettivi la confisca di valore può interessare, indifferentemente, ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto accertato, essendo unico limite della somma confiscabile il *quantum* del profitto complessivo (Sezione V penale, 23 giugno 2020, n. 19091; idem Sezione II penale, 26 agosto 2018, n. 29395; idem Sezione II penale, 2 agosto 2016, n. 33755). E' stato infatti, altresì, precisato, proprio in una fattispecie in cui vi era stato concorso fra un consulente fiscale ed un contribuente, che la confisca prevista ai sensi dell'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 dell'illecito, essendo esso non ricollegabile all'arricchimento personale derivante da questo a ciascuno dei correi, ma alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito (Corte di cassazione, Sezione III penale, 18 gennaio 2018, n. 1999). Come è emerso



nella fattispecie il [] in quanto consulente fiscale, ha svolto una funzione determinante nella realizzazione di tutti i reati di carattere fiscale; egli, pertanto, tenuto conto anche, se non principalmente, della natura sanzionatoria che è propria della confisca per equivalente, tale da comportare la diretta incisione della misura sul patrimonio del soggetto responsabile dell'illecito tributario (fattore questo che in radice segnala la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale prospettata dalla difesa del ricorrente riguardo all'art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000 in relazione agli artt. 3, 27 e 117, comma 1, della Costituzione, quest'ultimo con riferimento all'art. 1, protocollo 1, della CEDU, incidendo a misura sanzionatoria non su di un terzo incolpevole ma su di uno dei soggetti responsabili dell'illecito) coerentemente e correttamente deve rispondere di tutti i profitti la cui realizzazione egli ha determinato, sebbene questi non siano andati nella stessa integralità a suo immediato vantaggio».

Orbene, il passaggio giudicato della sentenza di condanna copre il dedotto, sicché, essendo stata la questione circa il perimetro applicativo dell'art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000 posta dal ricorrente e decisa nel processo principale, essa non può essere nuovamente messa in discussione in sede esecutiva.

5. Il secondo motivo è inammissibile.

6. In primo luogo, si rileva che non può trovare applicazione l'art. 30, comma 4, l. n. 87 del 1953, a tenore del quale «Quando in applicazione della norma dichiarata incostituzionale è stata pronunciata sentenza irrevocabile di condanna, ne cessano la esecuzione e tutti gli effetti penali».

Come osservato dalla Corte costituzionale (cfr. sentenza n. 68 del 2021), l'art. 30, comma 4, l. n. 87 del 1953 prevede una disciplina, che, in omaggio al *favor libertatis* e al *favor rei*, è del tutto analoga a quella contemplata dall'art. 2, comma 2, cod. pen., ossia la retroattività favorevole illimitata, che implica il travolgimento del giudicato.

La portata della norma è stata progressivamente ampliata dalla giurisprudenza della Corte di cassazione a sezioni unite (sentenze 24 ottobre 2013-7 maggio 2014, n. 18821; 29 maggio-14 ottobre 2014, n. 42858; 26 febbraio-15 settembre 2015, n. 37107), nel senso che la rimozione del giudicato si configura non solo nel caso di declaratoria di illegittimità costituzionale che rimuova, in tutto o in parte, la norma incriminatrice, producendo un'*abolitio criminis*, ma anche essa quando essa incida, in senso mitigativo, sull'entità del trattamento sanzionatorio, ad esempio, eliminando una circostanza aggravante o rimodulando la cornice edittale; anche in casi del genere, il condannato in via definitiva può ottenere la sostituzione della pena inflittagli con quella conforme a

Costituzione tramite lo strumento dell'incidente di esecuzione, sempre che la pena stessa non sia già stata interamente eseguita.

In ogni caso, l'art. 30, comma 4, l. n. 87 del 1953 esige l'avvenuta dichiarazione di incostituzionalità di una norma: ciò costituisce il presupposto e, al tempo stesso, il limite per l'applicazione della norma in esame.

È agevole osservare che, nel caso in esame, difetta tale presupposto, in quanto viene invocata una più favorevole applicazione dell'art. 12-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000 in forza dell'interpretazione fornita dalle Sezioni Unite Massini, laddove come affermato dalla Corte costituzionale (sentenza n. 230 del 2012), la disciplina della successione di leggi non può essere estesa ai mutamenti giurisprudenziali, che non sono certamente assimilabili ad atti di produzione normativa: in virtù dei principi di riserva di legge in materia penale e di separazione dei poteri, nell'ordinamento l'abrogazione delle norme penali, al pari della loro creazione, può discendere solo da un atto di volontà del legislatore.

7. In secondo luogo - ammesso e non concesso che l'ecceputa questione di legittimità costituzionale possa essere nuovamente riproposta in sede esecutiva, assumendo come *novum* i principi enunciati dalla sentenza Massini, che avrebbero una portata retroattiva, a fronte dell'intervenuta pronuncia di manifesta infondatezza da parte dell'indicata sentenza della Corte di cassazione - essa è, in ogni caso, inammissibile per difetto di rilevanza.

7.1. Secondo il consolidato orientamento della Corte costituzionale, al giudice *a quo* si richiede una motivazione «sufficientemente chiara» (sentenza n. 110 del 2024) in punto di rilevanza, ossia una motivazione «non palesemente erronea o contraddittoria» quanto alla «valutazione, a lui riservata, del materiale allegatorio e probatorio» (sentenza n. 164 del 2023); ciò perché il requisito della rilevanza «implica necessariamente che la sollevata questione di legittimità costituzionale abbia nel procedimento *a quo* un'incidenza attuale e non meramente eventuale», ossia che «il dubbio di contrasto con la Costituzione investa una norma dalla cui applicazione, ai fini della definizione del giudizio dinanzi a lui pendente, il giudice *a quo* dimostri di non poter prescindere» (sentenza n. 269 del 2022; di recente, cfr. sentenza n. 55 del 2026).

7.2. Orbene, il ricorrente non spende alcuna considerazione circa le ragioni per le quali disposizione censurata è applicabile nel caso in esame, considerando che la confisca per equivalente ha carattere sussidiario ed eventuale, potendo essere eseguita solo nel caso in cui la confisca diretta, in tutto o in parte, non sia possibile.

Nel caso in esame, non è dato sapere - né il ricorrente l'ha allegato - l'esito della confisca diretta nei confronti delle numerose società coinvolte; invero, solo

l'accertata impossibilità di tale confisca è il presupposto della confisca per equivalente ex art. 12-*bis* d.lgs. n. 74 de 2000, la cui applicazione, pertanto, appare del tutto ipotetica ed eventuale.

Di qui l'inammissibilità della quesitone di legittimità costituzionale per difetto di rilevanza.

8. Per i motivi indicati, il ricorso deve perciò essere rigettato, con conseguente condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

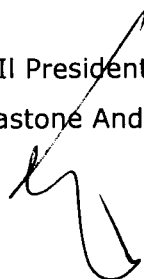
Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso il 19/05/2026.

Il Consigliere estensore
Stefano Corbetta



Il Presidente
Gastone Andreazza



Depositata in Cancelleria

Oggi, **01 LUG. 2026**



IL CANCELLIERE ESPERTO
Don.ssa Elisabetta Arrabito

