

## Osservatorio sulla Corte di cassazione

---

### Sequestro preventivo

#### La decisione

**Sequestro preventivo - Confisca per equivalente - Omesso versamento IVA - Sanzione - Responsabilità amministrativa degli enti - Sequestro - Profitto del reato - Società schermo** (Cost., art. 25; c.p.p., art. 321, co. 2; c.p., art. 322-ter; L. 6 novembre 2012, n. 190, art. 1, co. 75, lett. o); L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, co. 143; L. 16 marzo 2006, n. 146, art. 11; D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, art. 9, 19; D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-ter).

*Non è possibile il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti della persona giuridica quando non sia stato reperito il profitto del reato tributario commesso dall'organo della stessa persona giuridica, salvo che si tratti di una società schermo.*

CASSAZIONE PENALE, SEZIONI UNITE, 5 marzo 2014, 30 gennaio 2014 - SANTACROCE, *Presidente* - D'AVIGO, *Estensore* - DESTRO, *P.m.* (Avv. Gen.) - Gubert, *ricorrente*.

#### Il commento

##### **Le Sezioni unite sulla confisca per equivalente. Reati tributari e 231: una questione ancora irrisolta**

1. Con l'ordinanza n. 46726 del 2013 la Terza Sezione della Cassazione penale ha dato la parola alle Sezioni unite per risolvere l'ormai annoso contrasto giurisprudenziale sulla confisca per equivalente e la possibilità o meno di aggredire direttamente i beni di una persona giuridica per i reati tributari commessi dal rappresentante legale della stessa. In particolare il caso riguardava un'ipotesi di sequestro preventivo per equivalente in rapporto al reato *ex art. 10-ter* D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in tema di omesso versamento dell'iva. Dato che la possibilità di applicare la confisca per equivalente anche ai reati tributari di cui al suddetto decreto, già normativamente prevista dall'art. 322-ter c.p., è stata regolata dall'art. 1, co. 143, L. 24 dicembre 2007, n. 244, si chiedeva la terza Sezione se il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente potesse essere eseguito sui beni afferenti alla persona giuridica, nel caso di reati tributari commessi dal rappresentante legale<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Ai fini di una completa disamina della materia, appare utile la consultazione di alcuni contributi, tra i quali SANTORIELLO, *Confisca per equivalente e reati tributari. Le prime indicazioni della giurisprudenza*.

La questione, peraltro, si poneva anche in relazione al fatto che lo stesso art. 322-ter c.p. è stato da ultimo riformato dall'art. 1, co. 75, lett. o), L. 6 novembre 2012 n. 190 che ha espressamente previsto l'estensione al profitto da reato della disciplina della confisca per i delitti ex artt. 314 - 320 c.p. La Corte rimettente, sul punto, registrava un contrasto di giurisprudenza<sup>2</sup>.

Vale la pena, in questa sede, un breve *excursus* sulla natura della confisca per equivalente. In tempi recenti, infatti, una parte della dottrina ha sottolineato la natura ibrida e polivalente di tale istituto con riferimento, anche, ad una suo sempre più frequente utilizzo come forma di contrasto ai fenomeni di criminalità economica<sup>3</sup>. A tal proposito, non si può negare come l'istituto in esame, sia ormai da considerare uno strumento totalmente sanzionatorio: non soltan-

---

za, in *Il Fisco*, 2009, 234; ANTOLISEI, *I reati e gli illeciti amministrativi, societari e bancari, i reati di lavoro e previdenza, la responsabilità degli enti*, Milano, 2007, p. 898; FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale*, Bologna, 2007, pp. 5 ss.; BASSI, EPIDENDIO, *Enti e responsabilità da reato: accertamento, sanzioni e misure cautelari*, Milano, 2006, p. 301.

<sup>2</sup> Sul punto la terza Sezione ha sottolineato come secondo alcune pronunce il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente potrebbe eseguirsi nei confronti dei beni di una persona giuridica anche al di fuori dei casi in cui la sua creazione sia meramente finalizzata a farvi confluire al proprio interno i profitti dei delitti tributari. Il problema è stato sollevato anche con riferimento al fatto che, se da un lato il reato tributario è addebitabile all'indagato, gli effetti dello stesso, in particolar modo quelli patrimoniali andrebbero ad incidere in modo vantaggioso sulla situazione economica della società. In tal caso, ha fatto notare la terza Sezione, ben potrebbero essere bypassate le norme di *compliance* previste dal d.lgs. n. 231 del 2001, in tema di responsabilità degli enti: il solo fatto che il profitto da reato sia confluito nella disponibilità della società farebbe di questa non più una terza estranea al reato, dato che si è avvantaggiata degli incrementi patrimoniali discendenti da questo. Sul punto, ad esempio, si sottolineava come la legge abbia reso possibile la confisca dei beni profitto del reato anche quando rientrano nel patrimonio di soggetti terzi, indipendentemente dal fatto che il terzo sia un concorrente nel reato. In questo senso, però, appare davvero "pericolosa", o, quantomeno, "scivolosa" la sentenza n. 129/2014 del 7 gennaio scorso: i giudici di legittimità hanno da ultimo stabilito che il vincolo cautelare colpisce il bene immobile destinato al fondo patrimoniale, bene la cui proprietà, come previsto espressamente dalla legge civile, spetta ad entrambi i coniugi, salvo che sia diversamente stabilito nell'atto di costituzione, adducendo come motivazione il mero fatto che, ai fini dell'applicazione del vincolo cautelare, rilevi solamente la disponibilità al momento del disposto sequestro (e giustificando il proprio *decisum* nel senso che il bene in oggetto, al momento del compimento del reato, fosse nella disponibilità di entrambi i coniugi).

Per altro verso, la rimettente terza Sezione indicava un ulteriore e diverso orientamento della giurisprudenza vertente sull'inapplicabilità, nel caso *de quo*, della confisca per equivalente nel caso di violazioni finanziarie commesse dal legale rappresentante della società, non essendo tale possibilità stata annoverata nelle norme di riferimento in tema di responsabilità degli enti ex d.lgs. n. 231 del 2001. Secondo questa tesi, "tale principio sarebbe superabile solo nel caso in cui la struttura aziendale costituisca un apparato fittizio utilizzato dal reo per commettere gli illeciti, dato che ogni cosa fittiziamente intestata alla società è immediatamente riconducibile alla disponibilità dell'autore del reato".

<sup>3</sup> In proposito, si rimanda a BALDUCCI, *La confisca per equivalente: aspetti problematici e prospettive applicative*, in *Dir. pen. proc.*, 2011, 232; FIANDACA, *Diritto Penale, Parte generale*, Bologna, 2008, p. 816; SEMINARA, *La confisca allargata. Caratteristiche e limiti di configurabilità*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, 1774.

to esso è stato annoverato tra le sanzioni principali irrogabili nei confronti della persona giuridica, ma in molti casi la sua applicazione è risultata del tutto svincolata sia alla pericolosità della *res* che dalla pertinenza tra quest'ultima ed il reato. E peraltro, a ulteriore riprova di ciò, il combinato disposto degli artt. 9 e 19, d.lgs. 231 del 2001 ne conferma la vocazione sostanzialmente sanzionatoria-punitiva.

Sulla natura dell'istituto in relazione alla fattispecie concreta e ai contrasti di diritto insorti, il 05 marzo 2014 la Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha reso note le motivazioni sul caso "Gubert", sentenza n. 105614 del 2014, emessa in data 30 gennaio 2014.

**2.** Le Sezioni unite hanno immediatamente ricordato come, secondo recenti decisioni, il reato di omesso versamento d'iva vada considerato in un rapporto di progressione illecita con l'art. 13, co. 1, d.lgs. n. 471 del 1997, con la conseguenza che al reo debbano essere applicate entrambe le sanzioni<sup>4</sup>.

In ogni caso la Cassazione ha chiarito che in materia di reati tributari il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente può essere disposto anche per il profitto del reato<sup>5</sup>. A tal riguardo, le Sezioni unite hanno richiamato le precedenti pronunce sul tema, precisando che il suddetto principio rimane valido anche a seguito delle modifiche effettuate dalla legge del 2012 sull'art. 322-ter c.p.<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Sul punto si rinvia alle recentissime osservazioni di ordine pratico, del tutto critiche, e spinte da ragioni di opportunità, svolte in VITALE, Ad impossibilia nemo tenetur, *l'omesso versamento iva nell'anno 2005*, commento al Tribunale di Asti, 21 gennaio 2014, in *questa Rivista online*, 2014.

<sup>5</sup> Le Sezioni unite hanno rinviato a Cass., Sez. III, 7 luglio 2010, Bellonzi, in *Mass. Uff.*, n. 248618. In quell'occasione, la Corte aveva osservato che «*la specifica disciplina prevista per il reato ex art. 321 c.p., trova una chiara spiegazione nel fatto che si è in presenza di ipotesi che, a differenza di tutte quelle previste dagli artt. da 314 a 320, attiene alla condotta del privato e non di pubblici ufficiali o incaricati di pubblico servizio; solo tale differenza fa sì che nell'ipotesi ex art. 321 c.p., si abbia riguardo al "profitto" del reato e nelle altre si guardi al "prezzo" del reato stesso. Appare, dunque, evidente, che con riferimento ai reati tributari debba trovare applicazione l'intera disciplina prevista dall'art. 322 ter c.p. e non solo il primo comma dello stesso. Del resto, come ricordato dal Sig. Procuratore Generale, proprio le decisioni delle Sezioni Unite penali invocate dalle ricorrenti affermano l'applicabilità dell'art. 322 ter c.p., comma 2, al reato di truffa aggravata e forniscono una conferma indiretta della correttezza dell'interpretazione adottata con l'ordinanza oggi impugnata (la sentenza Caruso del 2009 richiama il citato art. 1, comma 143 e lamenta la irrazionalità della esclusione dalla confisca per equivalente prevista dalla legge per il delitto di peculato)*».

<sup>6</sup> Al riguardo si è fatto esplicito riferimento alla sentenza emessa dalla Cass., Sez. III, 11 ottobre 2013, Nacci, in *Mass. Uff.*, n. 255446, nella quale i giudici di legittimità avevano già sostenuto che «*plurime e conformi decisioni di questa Corte hanno statuito che, con riguardo ai reati tributari considerati dalla L. n. 244 del 2007, art. 1, co. 143, il sequestro preventivo, funzionale alla confisca "per equivalente", può essere disposto non soltanto per il prezzo, ma anche per il profitto del reato posto che l'integrale rinvio alle "disposizioni di cui all'art. 322-ter c.p.", contenuto nella L. n. 244 del 2007, art. 1, co. 143, consente*

Dalle precedenti riflessioni, così come dalle pronunce richiamate, si evince come, con riferimento alla determinazione dei proventi in tema di reati tributari, il profitto debba essere considerato come ogni vantaggio di ordine patrimoniale proveniente dalla consumazione del reato, possibilmente derivante anche dal cosiddetto “risparmio di spesa”, derivante dall’omesso versamento di un tributo, così come già rimarcato in una precedente decisione delle Sezioni unite<sup>7</sup>. Come giustamente rilevato dalla dottrina, con la previsione della confisca per equivalente, la determinazione del profitto suscettibile di confisca ha trasformato le proprie caratteristiche, divenendo il mezzo per determinare il *quantum* dell’utile proveniente dal delitto, e, proprio in considerazione di ciò, idoneo ad essere sottratto al reo, dato che in un contesto fattuale così de-

---

*di affermare che, con riferimento appunto a detti reati, trova applicazione non solo il primo ma anche il secondo comma della norma codicistica (tra le altre, la sopra richiamata Cass., Sez. III, 7 luglio 2010, Bellonzi e altri, in Mass. Uff., n. 248618; Id., Sez. III, 26 maggio 2010, Molon, ivi, n. 248058). Nè, proprio in ragione del rinvio all’art. 322 ter nella sua integrante, può lamentarsi che l’interpretazione in questione sarebbe, come in particolare lamentato con il secondo motivo, di natura estensiva e, dunque, non consentita». La Corte aggiungeva infine che «diverse conclusioni non può condurre neppure la modifica dell’art. 322 ter, comma 1, attuata dalla L. 6 novembre 2012, n. 190, art. 1, co. 75, lett. o), per effetto della quale la confisca di beni di cui il reo ha la disponibilità è consentita, per i delitti previsti dall’art. 314 c.p. all’art. 320 c.p., per un valore corrispondente non più solo al prezzo del reato ma anche al profitto di esso. Tale modifica è infatti, con ogni evidenza, stata introdotta proprio per consentire l’operatività del sequestro per equivalente del profitto in relazione a quelle ipotesi per le quali l’esclusivo riferimento al prezzo non consentiva di estendere al di là di esso l’oggetto della misura reale, in tal modo essendosi adeguato il sistema interno alle indicazioni in tema di confisca di valore desumibili da una serie di fonti internazionali ed europee tra cui la decisione quadro 2005/212/GAI del 24 febbraio 2005 del Consiglio dell’Unione Europea, che all’art. 2 impone agli Stati Membri di adottare “le misure necessarie per poter procedere alla confisca totale o parziale di strumenti o proventi di reati punibili con una pena della libertà superiore ad un anno o di beni il cui valore corrisponda a tali proventi”; è evidente pertanto come tale modifica, lungi dall’invalidare, come vorrebbe il ricorrente, l’interpretazione di questa Corte fondata, come detto, sul richiamo all’art. 322 ter operato dalla L. n. 244 del 2007, art. 1, co. 143, si inserisca, anzi, nella medesima direttrice volta a sanzionare compiutamente, attraverso lo strumento della confisca per equivalente, le condotte illecite volte a procurare all’agente illeciti profitti, senza irragionevoli distinzioni fondate sulla diversa tipologia dei reati posti in essere.*

<sup>7</sup> Ci si riferisce a Cass., Sez. un., 23 aprile 2013, Adami, in Mass. Uff., n. 255034. In quel caso la Corte ha evidenziato che, ad esempio con riguardo all’art. 11, d.lgs. n. 74 del 2000, è di tutta evidenza come non sia revocabile in dubbio che il profitto possa essere costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguente alla consumazione del reato e possa, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi e sanzioni dovuti a seguito dell’accertamento del debito tributario (sul punto si vedano le precedenti pronunce di legittimità della Cass., Sez. III, 16 gennaio 2012, Galiffo, in *Fisco on line*, 2012 e in *Riv. trim. dir. pen. economia*, 2012, 588, e Id., Sez. V, 10 novembre 2011, Mazzieri, in Mass. Uff., n. 253480. Gli Ermellini scrivevano anche, che «irrelevante, d’altronde, è il riferimento alla qualificazione del reato in termini di pericolo e non già di danno, posto che, nel caso di specie, emerge chiaramente dall’imputazione che il danno per l’Erario si era comunque già verificato, proprio nella misura ragguagliabile al quantum dell’imposta evasa».

lineato, il bene oggetto di confisca non è più quello direttamente derivante dal reato, ma la somma di denaro o di beni corrispondente a quello<sup>8</sup>.

In ogni caso, la Corte ha ritenuto di dover ribadire la differenza tra confisca diretta del profitto da reato e confisca per equivalente: infatti, nel caso in cui il profitto, derivante da un delitto per il quale è disposta la confisca per equivalente, sia costituito da denaro, ai fini del sequestro preventivo non è necessaria la prodromica verifica delle somme provenienti dal delitto stesso (e confluite nel patrimonio dell'indagato). In questo caso, infatti, la giurisprudenza ha sottolineato come è sufficiente che il *quantum* del denaro sottratto all'Erario, con riferimento, quindi, ai reati tributari, corrisponda all'importo del prezzo o del profitto del reato: *ratio* di ciò è che non sussiste alcun "nesso pertinenziale" tra il reato e il bene che dovrebbe essere oggetto di confisca<sup>9</sup>.

3. Così come definito dalla sentenza in commento, con riguardo al sequestro preventivo, la nozione di profitto finalizzato alla confisca ricomprende ogni utilità che sia conseguenza diretta o indiretta dell'attività criminosa: in questo senso, la "trasformazione" che abbia subito il profitto del reato da denaro a ogni altro tipo di bene non può considerarsi come ostacolo al sequestro preventivo, di tal che tale misura potrà applicarsi sul bene in cui lo stesso denaro è stato investito e, quindi, "convertito"<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> Si fa riferimento all'interessante definizione di profitto, in tale contesto, indicata in PERINI, *La nozione di "profitto del reato" quale oggetto della confisca per equivalente*, in *La giustizia patrimoniale penale*, a cura di Bargi, Cisterna, Torino, 2011, II, p. 910.

<sup>9</sup> In proposito, le Sez. un. hanno richiamato il precedente formulato in Cass., Sez. III, 10 gennaio 2013, Marseglia, in *Mass. Uff.*, n. 254175, in cui, per l'appunto, si era già affermato che «qualora il profitto tratto da taluno dei reati per i quali è prevista la confisca per equivalente sia costituito da denaro, l'adozione del sequestro preventivo non è subordinata alla verifica che le somme provengano dal delitto e siano confluite nella effettiva disponibilità dell'indagato, in quanto il denaro oggetto di ablazione deve solo equivalere all'importo che corrisponde per valore al prezzo o al profitto del reato, non sussistendo alcun nesso pertinenziale tra il reato e il bene da confiscare. (Fattispecie in tema di reati tributari)».

Tale impostazione era già stata proposta dai giudici di legittimità in Cass., Sez. II, 6 novembre 2008, Perino, in *Mass. Uff.*, n. 241973, la quale ha evidenziato come il concetto di profitto o provento di reato legittimante la confisca e, quindi, nelle indagini preliminari, il provvedimento di sequestro ai sensi dell'art. 321 c.p.p., co. 2, deve intendersi come comprensivo non soltanto dei beni che l'autore del reato apprende alla sua disponibilità per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma altresì di ogni altra utilità che lo stesso realizza come conseguenza anche indiretta o mediata della sua attività criminosa. Gli Ermellini, così proseguivano scrivendo come il supremo Collegio ritenesse di dover richiamare l'allora recente pronuncia delle Sezioni unite (sent. 25 ottobre 2007, Gallo, in *Corr. merito*, 2008, 7, 854 nota di PICCIALLI, in *Giur. it.*, 2008, 10, 2311, in *Dir. pen. proc.*, 2008, 573, *ibidem*, 2008, 1295 con nota di LOTTINI, in *Riv. polizia*, 2008, 679) nella quale è stato evidenziato come «il legislatore, infatti, sempre più consapevole che per aggredire il crimine è necessario eliminare la possibilità per l'agente di assicurarsi il profitto del reato, dal momento che scopo di gran parte dei più gravi reati è proprio l'arricchimento, ha inteso costruire un sistema complesso che consenta in primo luogo la confisca del profitto

La sentenza delle Sezioni unite ha, quindi, colto l'occasione per stabilire che la confisca del profitto di reato sia possibile anche nei confronti di una persona giuridica per i reati commessi dal legale rappresentante o da altro organo della persona giuridica, quando lo stesso profitto sia rimasto nella disponibilità patrimoniale della società: presupposto di ciò, secondo l'Alta Corte, ne è che a norma dell'art. 6, co. 5, d.lgs n. 231 del 2001 è in ogni caso disposta la confisca del profitto che l'ente ha tratto dal reato anche nella forma per equivalente, anche nei confronti degli enti per i quali non sia applicabile la disciplina della confisca-sanzione, alla luce di un efficace attuazione dei modelli organizzativi di *compliance*.

Tale disposizione, secondo la Corte, non deve essere interpretata alla stregua di una misura sanzionatoria, ma, piuttosto, come strumento di "ripristino dell'ordine economico perturbato dal reato": di più, si potrebbe dire, a riprova di ciò, che all'illegittimo arricchimento della società consegua una vergenza nella regolare prosecuzione del libero mercato, tale da falsare il gioco della concorrenza in ordine all'illecito vantaggio di cui l'ente si avvale per la condotta criminosa adottata al legale rappresentante<sup>11</sup>. In realtà, tale impostazione non appare del tutto coerente. Come già sopra rilevato, la letteratura giuridica sul punto sembra invece del parere che la confisca in questione rappresenti una vera e propria sanzione. Come tale, in ordine alla sua applicabilità, ne

---

*immediato, poi, sempre in base all'art. 240 c.p., la confisca del ed. profitto indiretto o mediato, ovvero dei beni che siano causalmente riconducibili alla attività del reo ed, infine, per quel che concerne i delitti contro la pubblica amministrazione, la confisca per equivalente di cui all'art. 322-ter c.p.».* Insomma è fuori dubbio che la previsione della obbligatorietà della misura per un rilevante numero di gravi reati, tra i quali quelli contro la Pubblica Amministrazione, abbia comportato una accentuazione sia della finalità generali – preventiva sia di quella sanzionatoria della confisca, come del resto è stato messo in evidenza anche dalla Suprema Corte (Cass., Sez. un., 8 giugno 1999, Bacherotti, in *Foro it.*, 1999, II, p. 571). La Corte così terminava il suo ragionamento: «*l'interpretazione evolutiva in subiecta materia, in linea con la ratio dell'istituto quale sopra delineata ed anche con la normativa internazionale che ha sempre considerato come oggetto della confisca il provento illecito, ovvero ogni vantaggio economico derivato dal reato, evidenzia la correttezza della determinazione adottata dal Tribunale del riesame nell'impugnata ordinanza, sotto il profilo che anche l'incremento dell'avviamento dell'impresa aggiudicataria, in termini di ritorno economico in considerazione della rilevanza della commessa, del cospicuo importo della stessa, della pubblicità che ne deriva alla società interessata, costituisce un vantaggio economico che la società ritrae, sia pure in forma indiretta e mediata, come conseguenza della attività criminosa alla stessa riferibile.*».

<sup>11</sup> In diversa sede si era già in passato sottolineato come la confisca assuma la fisionomia di uno strumento volto a ristabilire l'equilibrio economico alterato dal reato presupposto, i cui effetti economici sono stati vantaggiosi per l'ente collettivo. Senza tale strumento si finirebbe, in caso contrario, per conseguire (sia pure inconsapevolmente) un profitto che per sua stessa genesi risulterebbe illecito. Queste indicazioni sono note in Cass., Sez. un., 27 marzo 2008, Fisia Italimpianti S.p.A., in *Riv. trim. dir. pen. economia*, 2008, 4, 1082, in *Dir. pen. proc.*, 2008, 10, 1263 con nota di EPIDENDIO, ROSSETTI, in *Società*, 2009, 2, 16, in *Società*, 2009, 3, 351 con nota di LOTTINI.

dovrebbero essere quindi riscontrati i presupposti obiettivi e subiettivi: non riteniamo, infatti, che in mancanza di questi se ne possa fare un uso e, in certi casi, un abuso aprioristico. La questione, così offerta ed interpretata appare anche, in un certo senso contraddittoria, dato che, se la stessa confisca per equivalente deve essere considerata a tutti gli effetti sanzione, e stante la necessità di giustificare il suo uso, la semplice prova, da parte della persona giuridica, dell'adozione di un valido ed efficace modello di *compliance* dovrebbe, di per sé, già escluderne l'applicazione, a maggior ragione della confluenza dei beni oggetto del reato commesso dall'amministratore nelle case della stessa persona giuridica: ne verrebbe meno, infatti, il presupposto oggettivo.

4. La Corte, inoltre, sullo stimolo del giudice rimettente, ha altresì affermato il principio secondo cui «*il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente è legittimo solo quando il reperimento dei beni costituenti il profitto del reato sia impossibile, sia pure transitoriamente, ovvero quando gli stessi non siano aggredibili per qualsiasi ragione*».

Così ha risolto l'altra questione giuridica proposta dalla terza Sezione. A tal proposito, le Sezioni unite hanno ritenuto di specificare che quando la misura del sequestro viene azionata in una fase preliminare rispetto all'istaurando procedimento, la prassi insegna che non è agevole determinare se sia già opportuna e possibile la confisca dei beni costituenti il prezzo o il profitto del reato. A riprova di ciò è stato assunto che il sequestro preventivo funzionale alla confisca del profitto proveniente da reato di cui all'art. 322-ter c.p. può essere effettuato anche solo in parte nella forma cosiddetta "per equivalente" nel caso in cui non siano esattamente individuabili tutti i beni oggetto di vantaggio economico derivante dall'attività criminosa<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> A tal proposito la sentenza in commento richiama due importanti pronunce. In ordine alla prima, Cass., Sez. III, 5 maggio 2009, Pierro, in *Mass. Uff.*, n. 244934, i giudici sottolineavano come «*il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente è legittimo solo quando il reperimento dei beni costituenti il profitto del reato sia impossibile, sia pure transitoriamente, ovvero quando gli stessi non siano aggredibili per qualsiasi ragione*». La seconda sentenza richiamata è Cass., Sez. II, 21 gennaio 2009, Schiattarella, in *Mass. Uff.*, n. 242653, con cui è stato affermato che «*è legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di beni costituenti profitto illecito anche quando l'impossibilità del loro reperimento sia transitoria e reversibile, purché sussistente al momento della richiesta e dell'adozione della misura*». È necessario, inoltre, rappresentare un raccordo con un'altra sentenza della Cass., Sez. II, 9 febbraio 2011, Sciammetta, in *Mass. Uff.*, n. 249883, in cui i giudici di legittimità spiegavano che «*la ratio dell'art. 322-ter c.p. è quella di far sì che, attraverso il sequestro, all'indagato/imputato venga sottratto l'intero profitto ricavato dal reato contestatogli. Di conseguenza, sono del tutto irrilevanti le modalità con le quali il sequestro venga eseguito, ben potendo, come nel caso di specie, essere disposto in parte sui beni che costituiscono profitto del reato e, per la differenza, ove non sia possibile su altri beni qualificabili come profitto, per equivalente fino alla concorrenza dell'intero profit-*

D'altro lato, la sentenza in commento si è pronunciata anche sul rapporto intercorrente tra la persona giuridica e i suoi organi in relazione alla confisca per equivalente, stabilendo che tale misura non possa essere adottata nei confronti della società per i reati commessi dagli organi che la compongono, salvo il caso della cosiddetta società-schermo: in questo caso, infatti, l'ente rappresenta un vero e proprio vetro smerigliato al di là del quale l'amministratore, indisturbato, agisce come effettivo titolare accumulando introiti confluenti direttamente nelle casse dell'ente stesso. Questo flusso di introiti, e quindi di profitto, all'interno del patrimonio della persona giuridica, però, ha sottolineato la Corte, non corrisponde e non può corrispondere ad un effettivo trasferimento di valori: semmai si tratta di un vero e proprio espediente fraudolento assimilabile, in parte, ad un'interposizione fittizia. Risultato finale ne è che, in realtà, il denaro trasferito nelle casse dell'ente inerte alla piena disponibilità del rappresentante legale<sup>13</sup>. In effetti, se da un lato tale soluzione ermeneutica appare anche coerente, dall'altro si registra un distacco dalle norme penalistiche sul principio della personalità della responsabilità, ed inoltre sulle norme civilistiche relative all'autonomia patrimoniale dell'ente giuridico di riferimento. Il problema potrebbe porsi ancor più concretamente nel caso di fallimento<sup>14</sup> della società. Si pensi al caso in cui, suc-

---

to». La Seconda Sezione, quindi affermava che «può enunciarsi il seguente principio di diritto: "il sequestro preventivo finalizzato alla confisca ex art. 322ter c.p., può essere disposto, in parte sui beni qualificabili come profitto del reato ed in parte, ove altri beni di tal natura non siano individuabili, per equivalente fino alla concorrenza dell'intera somma corrispondente all'utilità economica che l'indagato/imputato ha ricavato dalla consumazione del reato addebitatogli».

<sup>13</sup> Sul punto, la pronuncia in commento si pone in continuità con un orientamento ormai consolidato dei giudici di legittimità. Tra le altre, si richiamano in particolare Cass., Sez. III, 20 settembre 2013, Salvatori, in *Mass. Uff.* n. 257353; Id., Sez. III, 10 luglio 2013, Stigelbauer, in *Corr. trib.*, 2014, 115, con nota di CORSO, e in *Dir. pen. proc.*, 2013, 1277; Id., Sez. III, 22 novembre 2013, Unicredit S.p.A., *ivi*, 2013, 464, con nota di D'AVIRRO, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 886, con nota di BOFFELLI, in *Corr. trib.*, 2013, 625, con nota di CORSO, e in *Giur. it.*, 2013, 1379, con nota di TRUCANO.

<sup>14</sup> Su tale orientamento interpretativo si registra un preoccupante orientamento in base al quale «la confisca per equivalente disposta con sentenza divenuta definitiva non può essere revocata in sede esecutiva, né il sopravvenuto fallimento della società a cui i beni erano stati confiscati, può essere considerato "caso eccezionale" o "fatto nuovo" rivalutabile dal giudice dell'esecuzione ed idoneo alla rimozione del provvedimento ablativo. (Fattispecie in cui la Suprema Corte, in applicazione del suddetto principio di diritto, ha ritenuto la nullità del provvedimento con cui il giudice dell'esecuzione aveva disposto la restituzione parziale dei beni in favore della curatela della società fallita)», in Cass., Sez. I, 22 ottobre 2012, B.C., in *Mass. Uff.*, n. 254565, tesi confermata anche in alcune altre pronunce di legittimità, *ex pluribus* Id., Sez. VI, 10 gennaio 2013, Te. Ho. Ta. Rl., in *Società*, 2013, 7, 864, la quale ha peraltro negato la possibilità, per il curatore, di configurarsi come terzo estraneo al reato in quanto il concetto di appartenenza ha una portata più ampia del diritto di proprietà, sì che deve intendersi per terzo estraneo al reato soltanto colui che non partecipi in alcun modo alla commissione dello stesso o all'utilizzazione dei profitti derivati, e Cass., Sez. III, 11 gennaio 2012, C.A.N., in *Mass. Uff.*, n. 251873. Su questo tema,

cessivamente alla commissione, da parte dell'amministratore, del reato tributario, la società cui egli appartenga fallisca: consentire nell'ambito del fallimento (in cui i beni dell'impresa entrano nella disposizione del curatore, a seguito dello spossessamento, tali da garantire i creditori ex art. 2740 c.c.) la confisca per equivalente significherebbe far gravare la misura sanzionatoria non sull'amministratore, non sulla società, che sia di mero schermo o effettivamente e compiutamente esistente, ma sui creditori. Su questi soggetti graverebbe la misura, che a nostro parere, risulta decisamente afflittiva.

5. Sul punto le Sezioni unite, inoltre, si sono confrontate anche con il diverso orientamento a fondamento del quale una parte della giurisprudenza sosteneva che, nel caso di specie, esistesse, tra la società ed il suo rappresentante legale, un rapporto organico: tanto che andrebbe applicata la disciplina del concorso di persone nel reato ex art. 110 c.p., in ordine alla considerazione secondo cui alla persona fisica imputata del reato e alla persona giuridica dovranno addebitarsi le conseguenze della violazione. Tale orientamento propendeva anche, ed in conseguenza alle suddette argomentazioni, per la possibilità di disporre la confisca per equivalente sui beni della società nel caso in

---

un parziale spiraglio era stato aperto dalla pronuncia di Cass., Sez. V, 8 luglio 2008, F.D., in *Mass. Uff.*, n. 240559, la quale ha statuito che «*in tema di responsabilità da reato degli enti, è ammissibile il sequestro preventivo a fini di confisca di beni in misura equivalente al profitto derivante dal reato anche quando la società cui gli stessi appartengono sia fallita, ma spetta al giudice dare conto della prevalenza delle ragioni sottese alla confisca rispetto a quelle che implicano la tutela dei legittimi interessi dei creditori nella procedura fallimentare*» prevedendo, così, quantomeno un obbligo più stringente di motivazione in capo al giudice in un'ottica di maggior tutela dei creditori ammessi al passivo. Va anche aggiunto che in tempi recenti la Cassazione è sembrata voler invertire il *trend* sostenuto dalla giurisprudenza che in Cass., Sez. V, 5 dicembre 2013, Infrastrutture e Servizi s.r.l., in *plurisonline.it*, con nota di AMATO, *Confisca dei beni societari: il curatore può intervenire in giudizio?*, da ultimo i giudici di legittimità hanno stabilito che il curatore della società fallita possa intervenire giudizialmente nella procedura della confisca dei beni prevista dalle norme in materia di responsabilità amministrativa degli enti, a sostegno dei diritti vantati in buona fede dai creditori sulla massa attiva fallimentare. In particolare la Cassazione ha annullato con rinvio il provvedimento con cui il tribunale della libertà aveva confermata l'ordinanza del g.i.p. con cui si respingeva l'istanza di revoca del sequestro preventivo ai fini della confisca per equivalente sui beni della società fallita, non riconoscendo alcun ruolo partecipativo al curatore della società. La Corte ha giustificato la sua decisione spiegando come, nel caso in cui al curatore non fosse riconosciuta la capacità di intervenire in giudizio, nella procedura relativa alla confisca dei beni in tutela dei diritti vantati dai creditori ammessi al passivo, si escluderebbe illegittimamente questi ultimi dalla tutela dei diritti acquisiti dai terzi in buona fede, tutela prevista proprio dall'art. 19 d.lgs. 231 del 2001. Ne è derivato che il curatore debba sempre essere ritenuto rappresentante di interessi qualificabili come diritti di terzi in buona fede sui beni oggetto della confisca: di conseguenza la sua posizione deve essere valutata dal giudice nella prospettiva della prevalenza o no, rispetto agli stessi, delle esigenze cautelari proprie della confisca.

cui l'autore del reato ne avesse disponibilità<sup>15</sup>. A tali tesi gli Ermellini nella loro più importante composizione hanno già opposto che non si può trascurare l'effettivo rapporto che c'è tra l'ente e l'organo, che basandosi su specifiche norme giuridiche (si pensi a quelle norme che consentano alla stessa persona giuridica attraverso i suoi organi di agire per responsabilità contro l'amministratore che l'ha esposta a responsabilità civile derivante da reato), non sarebbe suscettibile di fondare l'estensione della misura della confisca per equivalente. Hanno sostenuto i giudici di legittimità che vale la pena di ricordare che il concorso tra l'ente e il suo rappresentante legale non può essere dato come presupposto presunto, ma come, eventualmente, condizione necessaria, e come tale da dimostrare: resta comunque il dato di fatto della mancata espressa indicazione dei reati tributari tra le condotte criminose per cui la legge prevede la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche; in ogni caso, come già espresso, salvo il caso delle società schermo, deve sempre considerarsi che il profitto derivante dall'illecito tributario entri a far parte direttamente del patrimonio dell'ente.

Le Sezioni unite hanno colto l'occasione per ribadire una volta di più come nessuna norma dell'ordinamento consenta tale "estensione" o, piuttosto, "ponte" tra il patrimonio (e la correlativa responsabilità penale) del singolo organo e quello dell'ente; hanno, inoltre, aggiunto che, come già stabilito in

---

<sup>15</sup> In proposito, appare utile ai fini di una più completa disamina di tale tesi, richiamare la sentenza di Cass., Sez. III, 7 giugno 2011, Soc. Coop. P.R.B. S.r.l., in *Fisco*, 2011, 31, 5042 con nota di BORGOGLIO. La pronuncia e il relativo commento possono essere ritrovati anche in *Giur. it.*, 2012, 669 con nota di MORONE, e in *Società*, 2011, 11, 1348. Anche in caso di contestazione della fattispecie di occultamento o distruzione di documenti contabili al fine di evadere le imposte o di consentire a terzi l'evasione, ex art. 10 del d.lgs. n. 74 del 2000, è legittimo il sequestro per equivalente del profitto del reato (in funzione della successiva confisca) su beni della società legalmente rappresentata dall'autore dello stesso. Ciò, sia perché la società non può considerarsi terzo estraneo, partecipando agli incrementi economici che ne sono derivati, sia perché l'indagato, per la sua posizione, ha la disponibilità dei beni in questione, dal momento che li gestiva. La decisione desta notevole perplessità, dal momento che la confisca (e il sequestro) per equivalente è utilizzabile solo per determinate fattispecie. È vero, quindi, che il principio in base al quale le conseguenze patrimoniali ricadono sulla società a cui favore la persona fisica ha agito non richiede che l'ente sia responsabile ex d.lgs. n. 231 del 2001, ma solo in tale contesto è possibile ricorrere al sequestro ed alla confisca per equivalente, in connessione a specifici reati presupposto, tra i quali non figurano quelli tributari. Occorre, peraltro, evidenziare come, al fine di legittimare il ricorso al sequestro (ed alla confisca) per equivalente del profitto dei reati tributari, il legislatore abbia avvertito la necessità di un intervento specifico tramite l'art. 1, co. 143, della legge n. 244 del 2007. Ma tale disposizione consente il ricorso alla misura in questione per tutti i reati tributari ad eccezione proprio della fattispecie contestata, probabilmente a causa della difficoltà di configurare in relazione ad essa un profitto.

passato, la confisca per equivalente introdotta per i reati tributari dall'art. 1, co. 143, legge 244 del 2007 abbia natura eminentemente sanzionatoria<sup>16</sup>.

Si è notato come la situazione normativa presente, sul tema, presenti dei gravi caratteri di irrazionalità, primo fra tutti il non aver inserito i reati tributari tra quelli del d.lgs. 231 del 2001 rischia di privare di tutela il flusso delle entrate tributarie<sup>17</sup>. In tale contesto è apparso come la normativa di *compliance* prevista per gli enti risulti in qualche modo “monca” mancando un decisivo riferimento proprio a quei delitti in materia di fiscalità. La sentenza in commento, infatti, ha sottolineato come sia possibile, intestando alla persona giuridica beni che non siano direttamente riconducibili al profitto del reato, sottrarre tali beni alla confisca per equivalente: tale situazione rende difficile o vano il recupero dei beni finalizzati alla confisca per equivalente, nel caso in cui l'oggetto del profitto del reato venga prontamente occultato e i soggetti autori delle condotte criminose siano nullatenenti.

Su tale omissione, le Sezioni unite non hanno potuto fare altro se non auspicare un intervento del Legislatore con il quale si faccia sì da annoverare i reati tributari fra i delitti-presupposto della disciplina in materia di responsabilità amministrativa degli enti, al fine di riempire i vuoti causati dall'attuale disciplina.

In realtà, e per concludere, a fronte della decisione in oggetto, certamente i giudici di legittimità pretendono “la botte piena e la moglie ubriaca”. La stessa irrazionalità addotta nei confronti della vigente disciplina si giustifica da se, probabilmente in una scelta di opportunità operata dal Legislatore sul punto.

---

<sup>16</sup> Si veda, sul punto, la richiamata pronuncia delle Sezioni unite, Adami, in *Dir. pen. proc.*, 2013, 532 e *ibidem*, 2013, 7, 793, con nota di FASANI.

<sup>17</sup> In realtà, mi si permetta su questo punto una critica. Sebbene fino al 2006 il Legislatore abbia portato avanti un sistema, che recava vantaggi al cittadino imprenditore da una parte, dall'altra all'Erario, per cui, proprio con riferimento ai tributi, si era creato un vero e proprio sistema in circolo per cui il contribuente, dovendo far fronte alla crisi di liquidità, si “autofinanziava” con l'imposta non versata (possibilmente già fatturata ma, purtroppo, non ancora incassata) per poi adempiere l'obbligazione tributaria in ritardo, ma con una importante sanzione amministrativa (di cui, evidentemente, si avvantaggiava l'Erario), dal 2006 alcune norme hanno introdotto nuovi illeciti penali, creando un vero e proprio cortocircuito nel sistema-impresa. Sembra, perciò, che sotto certi aspetti lo Stato abbia assunto una diversa veste rispetto al passato, già più rigida, e sotto certi aspetti, cerchiobottista, dato che alla già pesante sanzione amministrativa adesso accompagna sanzioni penali (peraltro, cumulandole). A nostro parere, sarebbe anche interessante una riflessione sull'opportunità, per l'Autorità Statale, di promuovere la sfera penalistica sul versante dei tributi: la pericolosa dinamica creata, infatti, prevede una normativa dalle pene più o meno blande (una fra tutte, la sanzione per il reato di omesso versamento d'iva), dall'altro una perenne scontro tra il cittadino e l'Erario. Sul punto, si rinvia a un precedente articolo in questa stessa rivista, VITALE, *Ad impossibilia nemo tenetur, l'omesso versamento iva nell'anno 2005*, cit., 5. In proposito si veda anche NARDELLI, *Le interferenze tra l'accertamento penale e quello tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, 285.

Ancora una volta le Sezioni unite, invece di risolvere una questione di diritto ne hanno acuito gli angoli. Le soluzioni pratiche, affidate agli operatori della giustizia, si spera, si dotino di raziocinio nelle scelte che vanno ad incidere sul tessuto imprenditoriale<sup>18</sup>. E di una grossa dose di buona volontà.

**FRANCESCO VITALE**

---

<sup>18</sup> *Ex pluribus*, si vedano SOLDI, *Rassegna di giurisprudenza sul tema del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, con particolare riferimento al concetto di "disponibilità" dei beni da parte dell'autore del reato: il caso Unicredit e altri*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 795; ALESSANDRI, *Criminalità economica e confisca del profitto*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, a cura di Dolcini, Paliero, III, Milano, 2006, p. 2129; MANES, *Nessuna interpretazione conforme al diritto comunitario con effetti in malam partem*, in *Cass. pen.*, 2010, 90; MAZZACUVA, *Confisca per equivalente come sanzione penale: verso un nuovo statuto garantistico*, in *Cass. pen.*, 2009, 3420.