

Osservatorio sulla Corte di cassazione

Sequestro preventivo/Confisca

La decisione

Sequestro preventivo a fini di confisca - Confisca diretta - Confisca per equivalente - Reati tributari - Nozione di profitto - Responsabilità amministrativa delle persone giuridiche (d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, artt. 9, 53; d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-ter; C.p., art. 322-ter).

È consentito nei confronti di una persona giuridica il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto (o beni direttamente riconducibili al profitto) sia nella disponibilità di tale persona giuridica. Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti di una persona giuridica qualora non sia stato reperito il profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa, salvo che la persona giuridica sia uno schermo fittizio. Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti degli organi della persona giuridica per reati tributari da costoro commessi, quando sia possibile il sequestro finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa in capo a costoro o a persona (compresa quella giuridica) non estranea al reato. La impossibilità del sequestro del profitto di reato può essere anche solo transitoria, senza che sia necessaria la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto di reato.

CASSAZIONE PENALE, SEZIONI UNITE, 5 marzo 2014 (c.c.31 gennaio 2014) - SANTACROCE, *Presidente* - DAVIGO, *Estensore* - DESTRO, *P.G. (diff.)* - Gubert, *ricorrente*.

“Essere o non essere?": reati tributari, sequestro preventivo e confisca del profitto (di nuovo) al vaglio delle Sezioni unite

1. La pronuncia delle Sezioni unite n. 10561 del 2014 affronta il tema del sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta o per equivalente con riferimento alla questione rimessa dalla terza Sezione della Cassazione, sul tema «se sia possibile o meno aggredire direttamente i beni di una persona giuridica per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa»¹.

La decisione, nel tentativo di comporre il contrasto giurisprudenziale in esse-

¹ Cass., Sez. III, 30 ottobre 2013, Gubert, in www.penalecontemporaneo.it.

re, presenta molti profili di interesse, a partire dal caso *sub iudice*, che riguarda l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto punita dall'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, dichiarato parzialmente illegittimo dalla Corte costituzionale²: fattispecie controversa anche per la censurabile tecnica legislativa, oltre che per i limiti di applicazione della norma in concreto, con particolare riguardo all'esclusione della rilevanza dello stato di necessità consistente nella crisi economica o nell'inadempimento di terzi, ammessa in sentenza *incidenter tantum* dalle Sezioni unite³.

2. La motivazione, poco fluida e in taluni passaggi apodittica, si incentra su due punti: la linea di demarcazione tra confisca diretta e confisca per equivalente; i limiti di estensibilità della confisca ai beni riconducibili alla persona giuridica.

Sullo sfondo, la congenita aticipità del «fatto» ascritto, in relazione al quale si verifica uno scollamento tra “soggetto IVA” e soggetto responsabile dell'adempimento imposto dalla norma: sintomatico l'art. 1, lett. e) d.lgs. n. 74 del 2000, che, in caso di fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore e o rappresentante di società, enti o persone fisiche, «riferisce» il dolo specifico di evasione e il fine di sottrarsi al pagamento delle imposte «alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce».

La sentenza, nell'addentrarsi nei meandri della confisca (e del sequestro preventivo a fini di confisca) di cui all'art. 322-ter c.p., deve fare i conti con la disciplina vigente, che esclude l'applicazione dell'ablazione del profitto ex d.lgs. n. 231 del 2001 in relazione ai reati tributari.

Le Sezioni unite constatano desolatamente l'inammissibilità di una «pronuncia additiva che comporti effetti costitutivi o peggiorativi della responsabilità penale, trattandosi di interventi riservati in via esclusiva alla discrezionalità del legislatore» ex art. 25 Cost.: da qui l'accorato appello al legislatore, affinché inserisca i reati tributari fra quelli per i quali è configurabile la responsabilità amministrativa dell'ente ai sensi del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231.

Nelle more di una inerzia destinata a perdurare nonostante gli «evidenti profi-

² Corte cost. n. 80 del 2014: cfr. FLORA, *Il legislatore penale tributario a lezione di ragionevolezza dalla corte costituzionale*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, 707.

³ Sul punto la pronuncia non accenna al tema dell'eventuale insussistenza della condotta, né a quello della carenza del coefficiente soggettivo doloso, ovvero alla configurabilità degli estremi della causa di caso fortuito o forza maggiore ex art. 45 c.p.: sul punto cfr. LANZI, ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Roma, 2014, 348 ss., n. 264. Nel caso *sub iudice* l'amministratore aveva sostenuto la mancanza di liquidità della società a causa della perdita di un cliente importante, in conseguenza della quale aveva privilegiato il pagamento di fornitori e dipendenti rispetto all'adempimento verso l'erario.

li di irrazionalità» della normativa, la pronuncia sembra non rassegnarsi allo *statu quo nunc*, e a fronte del contrasto giurisprudenziale sorto in relazione alla estensione del sequestro e della confisca per equivalente a beni della società⁴, in caso di reato commesso dal suo legale rappresentante, accede ad interpretazioni non condivisibili.

Ad esempio, scarsamente persuasivo pare il richiamo dell'art. 6, co. 5, d.lgs. n. 231 del 2001 («è comunque disposta la confisca del profitto che l'ente ha tratto dal reato, anche nella forma per equivalente»)⁵, a giustificazione del fatto che la confisca del profitto del reato sarebbe «possibile anche nei confronti di una persona giuridica per i reati commessi dal legale rappresentante o da altro organo della persona giuridica, quando il profitto sia rimasto nella disponibilità della stessa» (par. 2.6).

A riguardo, nella motivazione, in forza della consolidata ibridazione dell'istituto della confisca, divenuta ormai una vischiosa gelatina informe, più che un istituto polimorfo e polifunzionale, l'asserzione circa la natura eminentemente sanzionatoria della confisca per equivalente introdotta per i reati tributari dall'art. 1, co. 143 l.n. 244 del 2007⁶ contraddice la (peraltro censurabile) lettura della stessa Corte in merito all'art. 6, co. 5, d.lgs. n. 231 del 2001, il quale conterrebbe «una previsione di carattere generale che impone la confisca, diretta o per equivalente, del profitto derivante da reato, secondo una prospettiva non di tipo sanzionatorio, essendo fuori discussione la “irresponsabilità” dell'ente, ma di ripristino dell'ordine economico perturbato dal reato, che comunque ha determinato una illegittima locupletazione per l'ente, ad “obiettivo” vantaggio del quale il reato è stato commesso dal suo rappresentante».

Sin dalla pronuncia n. 31989 del 2006 la Corte di cassazione ha rilevato la “varia natura giuridica” della confisca, che «è sempre privazione di beni economici», ma «può essere disposta per diversi motivi e indirizzata a varie finalità», sicché ciò che «spetta di considerare non è una astratta e generica figura di confisca, ma, in concreto, la confisca così come risulta da una determinata legge».

Insomma, la pluralità delle “confische” che affastellano il sistema vigente, in

⁴ Per una ricostruzione degli orientamenti giurisprudenziali precedenti alla sentenza cfr. BORSARI, *Reati tributari e confisca di beni societari. Ovvero, di un'occasione perduta dalle Sezioni Unite*, in *Società*, 2014, 862 ss.

⁵ Tra l'altro, come da tempo evidenziato in dottrina, non richiamato dall'art. 53 d.lgs. n. 231 del 2001 in materia di sequestro preventivo, e, quindi, comunque eccentrico rispetto al *thema decidendum*.

⁶ Così come già affermato da Cass., Sez. un., 23 aprile 2013, Adami e altro, in www.penalecontemporaneo.it.

attesa della attuazione della Direttiva 2014/42/UE⁷, osta alla globalizzazione di singole previsioni, soprattutto se calate in particolari assetti normativi, come quello di cui al d.lgs. n. 231 del 2001.

Peraltro, non si adduce alcun indice specifico da cui possa dedursi la portata generale dell'art. 6, co. 5, d.lgs. n. 231 del 2001, che consacra la responsabilità oggettiva dell'ente per il fatto dell'«apicale» e mina l'impianto normativo, fondato sul principio della contropinta all'acquisizione di profitti indebiti⁸.

In primis per il fatto che la previsione del co. 5 dell'art. 6 d.lgs. n. 231 del 2001 non può essere letta se non in combinato disposto con i commi che la precedono, i quali concernono i presupposti dell'esclusione della responsabilità amministrativa dell'ente per fatto colpevole rispetto al reato-presupposto.

La disposizione *de qua*, a ben vedere, assume carattere tutt'altro che generale persino nell'opinione del Supremo Collegio: lo riconoscono implicitamente le stesse Sezioni unite nella decisione n. 26654 del 2008, ove sottolineano la «peculiarità» della figura, che «in questo specifico caso (...) assume più semplicemente la fisionomia di uno strumento volto a ristabilire l'equilibrio economico alterato dal reato-presupposto, i cui effetti, appunto economici, sono comunque andati a vantaggio dell'ente collettivo, che finirebbe, in caso contrario, per conseguire (sia pure incolpevolmente) un profitto geneticamente illecito».

La mancata inclusione dei delitti tributari tra i reati-presupposto elencati dal d.lgs. n. 231 del 2001, o a questo rinviati⁹, esclude in radice la possibilità di estendere l'applicabilità della previsione, inserita in un microsistema, dal perimetro normativamente definito.

Il secondo elemento di perplessità delle argomentazioni addotte in sentenza è dato dall'inciso (par. 2.8) secondo cui «comunque la società non è mai autore del reato e concorrente nello stesso», poiché «nel vigente ordinamento, è prevista solo una responsabilità amministrativa e non una responsabilità penale degli enti (ai sensi del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231)».

Statuizione che sorprende da più punti di vista.

Per un verso, le Sezioni unite, in modo assertivo, negano la natura penale della responsabilità dell'ente, con buona pace del prevalente orientamento nel

⁷ MAUGERI, *La direttiva 2014/42/ue relativa alla confisca degli strumenti e dei proventi da reato nell'unione europea tra garanzie ed efficienza: un "work in progress"*, in www.penalecontemporaneo.it.

⁸ FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale*, Bologna, 2007, 332.

⁹ Inaccettabile il recupero surrettizio dei reati tributari tra i reati-presupposto attraverso la mediazione dei delitti di criminalità organizzata ed il reato transnazionale (ovvero del delitto di autoriciclaggio): sul punto, pienamente condivisibile la censura di violazione del principio di tassatività del sistema sanzionatorio contemplato dal d.lgs. n. 231 del 2001 rimarcata da Cass., Sez. VI, 24 gennaio 2014, Riva Fi.Re s.p.a. e Riva Forni s.p.a., in www.ambientediritto.it.

senso della natura (quanto meno) parapenale (o di *tertium genus*) di tale responsabilità¹⁰.

Per altro verso, la sentenza sembra tenere in non cale la giurisprudenza della stessa Corte di cassazione che, proprio in virtù del concorso tra società e persona fisica autrice del reato-presupposto, ha avuto agio di ribadire, alla stregua di un orientamento ormai consolidato, l'applicazione del principio solidaristico nel caso di concorso tra la responsabilità personale dell'autore e quella dell'ente ex d.lgs. n. 231 del 2001: il "sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente del profitto del reato di corruzione può incidere contemporaneamente o indifferentemente sui beni dell'ente che dal medesimo reato tratto vantaggio e su quelle della persona fisica che lo ha commesso"¹¹.

Ma non solo. Sono le medesime Sezioni unite, nella motivazione in commento, ad evocare l'art. 25, co. 2 Cost., garanzia del principio di legalità in materia penale, per escludere una pronuncia additiva della Corte costituzionale che possa interpolare l'elenco dei reati-presupposto, aggiungendo quelli tributari: segno palese della reale natura punitiva attribuita alla responsabilità degli enti ex d.lgs. n. 231 del 2001, cristallizzata anche nell'art. 2 dello stesso Decreto.

3. La pronuncia ricostruisce il perimetro del «profitto» delineato dalla giurisprudenza di legittimità, includendo in tale nozione non soltanto i beni che l'autore del reato apprende per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma altresì ogni altra utilità che lo stesso realizza come conseguenza anche indiretta o mediata della sua attività criminosa. Da questo punto di vista, la trasformazione che il denaro abbia subito in beni di altra natura (fungibili o infungibili, quali, ad esempio, un bene immobile) non preclude la confisca diretta.

La Corte ritiene che quest'ultima si configuri sempre quando il profitto è costituito da denaro o beni fungibili.

Un ulteriore elemento di valutazione appena accennato dalle Sezioni Unite fa leva sul concetto di «disponibilità» (si afferma, ad esempio, che la disponibilità del bene non può essere presunta in capo all'amministratore, il quale agisce per conto dell'ente, poiché in tale ipotesi essa è ricollegabile all'interesse di quest'ultimo, e non a quello dell'organo societario stesso): qui il principio di

¹⁰ Sterminata la puntuale letteratura in materia, alla quale si rinvia. In giurisprudenza cfr. Cass. Sez. VI pen., 17 settembre 2009, n. 36083, M. altri, in *www.rivista231.it*; Id., Sez. VI, 16 luglio 2010, S.B. e altro, in *olympus.uniurb.it*.

¹¹ Cass., Sez. II, 31 maggio 2012, n. 20976, P.E. e altro, in *www.penalecontemporaneo.it*. Per alcune note critiche in merito alla sostenibilità del principio solidaristico fondato sull'istituto del concorso cfr. FONDAROLI, *La "strana coppia": sequestro e confisca per equivalente, c.d. solidarietà passiva tra i correi*, in *questa Rivista*, 2011, 629 ss.

diritto è enunciato, ma non sviluppato, lasciando irrisolti i numerosi dubbi ermeneutici concernenti la questione.

In proposito è giudicato ammissibile il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente ricollegabili al profitto di reato tributario nei confronti di una persona giuridica quando essi siano rimasti nella «disponibilità» di tale persona giuridica¹².

A sostegno viene addotto l'argomento, già esaminato e sottoposto a valutazione critica, della efficacia generale del co. 5 dell'art. 6 d.lgs. n. 231 del 2001.

Con riferimento, invece, al tema dei presupposti di ammissibilità della confisca per equivalente, di acclarata natura penale, la sentenza conferma la residualità della confisca di valore rispetto a quella diretta, che può trovare spazio anche nei confronti della persona giuridica, la quale non sia estranea al reato: «non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti degli organi della persona giuridica per reati tributari da costoro commessi, quando sia possibile il sequestro finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa in capo a costoro o a persona (compresa quella giuridica) non estranea al reato».

Si tratta di una *actio finium regundorum* apparentemente significativa, ma di fatto destinata ad essere compressa tra l'alveo della nozione di profitto, in magnifica espansione nonostante alcuni meritori tentativi di *self restraint*¹³, e quello della definizione di «persona estranea al reato», progressivamente eroso a favore della dilatazione del perimetro dei beni assoggettabili ad ablazione¹⁴.

Ancora. Le Sezioni unite ritengono legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di beni costituenti profitto illecito anche quando l'impossibilità del loro reperimento sia soltanto transitoria e reversibile, purché sussistente al momento della richiesta e dell'adozione della misura¹⁵.

¹² Le Sezioni unite non si soffermano sulla *vexata quaestio* dei presupposti di operatività del sequestro preventivo: a riguardo cfr. TODARO, *Il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, di beni di una persona giuridica: il rebus dei reati tributari*, in *Cass. pen.*, 2014, 2826.

¹³ Cass., Sez. V, 4 marzo 2014, n. 10265, in *www.rivista231.it*.

¹⁴ Si consenta ancora di rinviare ancora al nostro *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale*, cit., 363 ss.

¹⁵ Cass., Sez. V, 8 gennaio 2015, in *www.fiscoediritto.it*, ha tuttavia ribadito che, «se il giudice il quale applica la cautela reale nella forma per equivalente non ha alcun onere di indicare i beni da assoggettare al vincolo ma solo il valore fino alla concorrenza del quale il sequestro deve essere operato (*ex multis* Cass., Sez. III, 12 luglio 2012, Falchero, in *Mass. Uff.*, n. 254918), ben diverso è il compito di quello

Attesi tali presupposti, viene assunto acriticamente il principio della riconducibilità del risparmio di spesa («come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario») alla nozione di «profitto»¹⁶, senza soffermarsi né sulle diverse componenti dello stesso, né sui limiti imposti alla confisca dal «principio del lordo», così come enucleato dalla stessa giurisprudenza di legittimità.

In relazione al fatto concreto, la Corte condivide la soluzione adottata dal Tribunale del riesame in ordine alla quantificazione del profitto (rispetto al quale era stato disposto il sequestro per equivalente di un immobile abitativo di proprietà del legale rappresentante della società), ritenuto ammontare non all'intera imposta evasa, bensì alla minore cifra risultante dalla decurtazione dell'ammontare delle somme già corrisposte all'Agenzia delle entrate nell'ambito del piano di rientro.

Infine, in linea con l'orientamento di recente prevalente in giurisprudenza, si conferma l'ammissibilità del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di beni della persona giuridica per reati tributari commessi da suoi organi nell'ipotesi in cui la persona giuridica stessa sia in concreto priva di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso cui l'amministratore agisca come effettivo titolare:¹⁷ in tal caso, infatti, sulla falsariga della figura dell'interposizione fittizia, «il denaro o il valore trasferito devono ritenersi ancora pertinenti, sul piano sostanziale, alla disponibilità del soggetto che ha commesso il reato, in "apparente" vantaggio dell'ente ma, nella sostanza, a favore proprio».

del riesame ovvero di quello investito di una richiesta di revoca (o dell'appello sul suo mancato accoglimento) quando il profilo della effettiva equivalenza tra il valore dei beni sequestrati e quello del profitto gli venga sottoposto, atteso che allo stesso è rimesso lo specifico dovere di verificare il rispetto del principio di proporzionalità nell'esecuzione della misura, giacché è proprio nel momento della sua esecuzione che nel particolare caso del sequestro finalizzato alla confisca di valore ne viene definito in concreto il contenuto (Id., Sez. VI, 18 febbraio 2014, Giacchetto, *ivi*, n. 259678; Id., Sez. VI, 10 gennaio 2013, Curatela fall. Soc. Tecno Hospital s.r.l., *ivi*, n. 255256; Id., Sez. VI, 8 aprile 2013, Rolli, *ivi*, n. 255441; Id., Sez. III, 7 ottobre 2010, Giordano, *IVI*, n. 248697)».

¹⁶ Così anche Cass., Sez. un., 23 aprile 2013, n. 18374, Adami e altro, in *www.penalecontemporaneo.it*; contra Cfr. CARACCIOLI, *L'incerta definizione del reato di autoriciclaggio*, in *Fisco*, 2015, 354.

¹⁷ VARRASO, *Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni "inespresse" delle sezioni unite in tema di sequestro a fini di confisca e reati tributari*, in *Cass. pen.*, 2014, 2809.