

**Confisca per equivalente e disponibilità dei beni in capo all'autore del reato**

**Andrea Perini**

**Le decisioni**

**Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici - Società beneficiaria dei proventi derivanti dall'evasione fiscale - Sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente in capo alla società - Legittimità - (D.Lgs. art. 3, 10 marzo 2000, n. 74; C.p., art. 322 ter)**

*La confisca per equivalente è certamente sganciata dalla esistenza di un titolo di proprietà dell'imputato sui beni destinati alla confisca e dunque la indicazione di elementi sintomatici utilizzati dal provvedimento impugnato per individuare la relazione di fatto (disponibilità) esistente tra imputati e beni assoggettati a sequestro preventivo in funzione di confisca per equivalente, è indicazione adeguata, coerente ai fatti e agli indici selettivamente indicati, e utilizza congrua misura di ragionevolezza nell'impiego di criteri di interpretazione e qualificazione dei fatti ritualmente acquisiti al processo.*

CASSAZIONE PENALE, QUARTA SEZIONE, 21 marzo 2012 (c.c. 4 ottobre 2011) - BRUSCO, *Presidente* - ZECCA, *Relatore* - P.M, LETTIERI (parz. diff.)- Tonelli e altro, ricorrenti

**Decreto di sequestro preventivo - Beni - Patrimoni da colpire - Requisiti (C.p.p., 324; D. Lgs. art. 3, 10 marzo 2000, n. 74)**

*E' possibile procedere alla confisca per equivalente in quanto si colpisca un bene rientrante nel patrimonio del reo o in quello di soggetti diversi, tra cui persone giuridiche, che siano del tutto riconducibili allo stesso (è l'ipotesi delle c.d. società schermo utilizzate dalla persona fisica per realizzare un profitto personale e per porsi al riparo da provvedimenti ablativi dello stesso).*

TRIBUNALE DI MILANO, 15 dicembre 2011 (c.c. 22 novembre 2011) - MICARA, *Presidente* - TACCONI, *Relatore* - Profumo e altri, ricorrenti

## Il commento

### 1. La divergenza tra autore del fatto e contribuente beneficiario dell'evasione come banco di prova per la confisca di valore

Le due pronunce in commento intervengono, offrendo soluzioni differenti, su di una questione particolarmente delicata che attiene all'applicazione della confisca per equivalente in presenza di reati tributari.

Il banco di prova più efficace sul quale analizzare il fenomeno in esame è offerto dal caso esaminato dalla Cassazione, la quale conferma un'ordinanza del Tribunale di Bergamo -pronunciata in sede di riesame- avente ad oggetto un provvedimento di sequestro di beni finalizzato alla confisca per equivalente a carico di una società lussemburghese. Ciò in quanto tale società sembrerebbe essere stata strumentale all'emissione di fatture per operazioni inesistenti utilizzate da società italiane interamente controllate dalla stessa lussemburghese.

Per vero, sul punto la motivazione della sentenza non appare del tutto chiara, ma il meccanismo frodatorio utilizzato sembra essere quello che potremmo qualificare come "classico", nel quale una società "cartiera" collocata oltre confine è dedicata all'emissione di fatture per operazioni inesistenti che vengono poi utilizzate da società residenti onde abbattere il loro carico fiscale. Il pagamento di tali fatture da parte delle società residenti comporta, infine, il trasferimento di somme di denaro sui conti della società estera "cartiera" che, quindi, diviene il forziere deputato a raccogliere i proventi della frode fiscale.

Pertanto, nel caso di specie non è dato comprendere se il disegno frodatorio fosse volto all'evasione delle imposte dirette, dell'Iva o di ambedue i tributi, anche se in questa sede l'accertamento di tale circostanza contingente appare tutto sommato superfluo: ciò che interessa, infatti, è tentare di fare luce sul tema relativo all'applicazione della confisca di valore a beni appartenenti non al soggetto *autore* del fatto di reato ma ad un ulteriore e diverso soggetto giuridico che, tuttavia, risulta essere destinatario dei proventi derivanti dal reato stesso.

La questione, com'è noto, trae origine dalla possibilità di applicare l'art. 322 *ter* c.p. a tutte le fattispecie incriminative contemplate dal Decreto n. 74 del 2000, con l'unica eccezione del delitto di cui all'art. 10 (cfr. L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma n. 143). In buona sostanza, quindi, con la

cosiddetta “Finanziaria 2008” è stata introdotta anche nel sistema penale tributario la confisca di valore, così da aggredire il *quantum* evaso attraverso la commissione di reati fiscali.

Di certo sarebbe stato preferibile se il legislatore, anziché fare ricorso alla tecnica del rinvio, si fosse fatto carico di disciplinare in modo autonomo una tale, importante, innovazione, magari inserendola nel tessuto dello stesso Decreto n. 74 del 2000. Ed infatti, la lettera dell’art. 322 *ter* c.p. ha prontamente dato esca ad alcune asperità applicative allorquando si è trovata ad essere brutalmente calata in quel *milieu* tributario che ora la contorna.

In particolare, sarebbe stato certamente opportuno considerare la peculiare circostanza, tipica degli illeciti fiscali, che vede assai spesso *l'autore del reato* fiscale non coincidere affatto con *il beneficiario dell'evasione*, come accade ogniqualvolta il contribuente sia una persona giuridica: in tali casi, infatti, *l'autore del reato* (persona fisica) diverge dal *contribuente* che incamera il profitto del reato fiscale, di talché ci si domanda *se ed in quali circostanze* una tale divergenza possa incidere sull’individuazione del soggetto destinato ad essere bersaglio della misura ablativa.

La regola prevista dall’art. 322 *ter* c.p., sotto questo profilo, è duplice. Se è possibile individuare i beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato, allora questi saranno sottoposti direttamente a confisca, salva la tutela dei diritti di quelle che il legislatore definisce come persone estranee al reato. Laddove non sia possibile individuare un tale vincolo di pertinenzialità (vale a dire assai di frequente, nella prassi, soprattutto in presenza di illeciti tributari), allora la confisca dovrà aggredire “beni, di cui il reo *ha la disponibilità*, per un valore corrispondente” al prezzo del reato.

Ben si comprende, allora, come il rapporto di disponibilità dei beni da parte dell’autore del reato sia l’autentico baricentro della confisca di valore, finendo però con l’innescare questioni di non poco momento allorquando ci si debba confrontare con il suddetto sdoppiamento che, in presenza di illeciti tributari, si manifesta così frequentemente tra l’autore del fatto ed patrimonio del contribuente-evasore.

## **2. Il caso oggetto di pronuncia della Cassazione: una vicenda “a tre soggetti”**

E’ proprio su tale nervo scoperto del tessuto normativo che interviene la fattispecie concreta oggetto dell’intervento della Cassazione, nella quale la situazione fattuale presenta un ulteriore elemento di complicazione: i proventi derivanti dall’evasione, ossia i denari utilizzati per pagare le fatture relative ad

operazioni inesistenti, sembrerebbero essere confluiti in seno ad una ulteriore e distinta società, ossia una “cartiera” lussemburghese a propria volta controllante i contribuenti/utilizzatori residenti in Italia.

Dunque, a prospettarsi è una vicenda “a tre soggetti”, nella quale coesistono la persona fisica autrice del fatto di reato, la società/contribuente italiana che evade le imposte e la società lussemburghese che funge da collettore dei proventi dell’evasione fiscale.

In una tale cornice fattuale, diviene allora interessante verificare come la giurisprudenza faccia governo della disciplina contenuta nell’art. 322 *ter* c.p. e, per fare ciò, occorre prendere le mosse dal primo dei lati di una tale triangolazione, ossia dal rapporto che corre tra la *persona fisica* autrice del reato ed il *contribuente* che beneficia dell’evasione (nel nostro caso, la società italiana che utilizza le fatture per operazioni inesistenti). Può dirsi, in un tale scenario, che sia corretto applicare la confisca per equivalente anche ai beni di codesta società siccome beneficiata dall’evasione fiscale realizzata dal proprio amministratore?

In altri termini, collocandosi nella prospettiva della confisca di valore prevista dalla seconda parte del co. 1, art. 322 *ter* c.p., può affermarsi che il reo abbia comunque “la disponibilità” dei beni del contribuente – evasore proprio in quanto amministratore (al limite, anche solo *di fatto*) della società-contribuente?

### **3. La pronuncia del Tribunale di Milano e la “disponibilità mediata” dell’amministratore**

A tale quesito risponde negativamente la seconda pronuncia in commento, resa dal Tribunale di Milano in sede di riesame.

Il caso oggetto di analisi da parte della Corte territoriale è, anch’esso, alquanto emblematico, atteso che interessa un importante istituto di credito ritenuto beneficiario di una condotta di evasione fiscale, penalmente rilevante, realizzata dai suoi amministratori, uno dei quali (peraltro proprio l’amministratore delegato) aveva nel frattempo dismesso la carica.

Investito di tale questione, il Tribunale di Milano ha ritenuto che, nel caso di specie, gli amministratori avessero una disponibilità solo “mediata” dei beni della società-contribuente, diversamente da quanto sarebbe accaduto, invece, in presenza di mere “società schermo”. Quindi, nel caso deciso dal Tribunale, si realizzerebbe uno scollamento tra la società/contribuente ed i suoi amministratori tale da escludere che i beni della società possano essere anno-

verati tra quei beni dei quali l'autore (o gli autori) del reato ha (hanno) *la disponibilità* e, che, dunque, possono essere aggrediti dalla confisca di valore.

Al riguardo, è importante osservare che lo stesso Tribunale di Milano ha comunque ritenuto che la società beneficiaria dell'evasione non possa essere considerata quale terzo estraneo alla commissione del reato, cosicché l'affermata "disponibilità mediata" dei beni della banca in capo ai suoi amministratori assurge ad unico argomento sul quale si fonda la decisione di escludere l'applicabilità del provvedimento di sequestro finalizzato alla confisca.

Come ben si può comprendere, il tema appare di importanza centrale: seguendo il percorso interpretativo inaugurato dal Tribunale di Milano, la possibilità di aggredire il patrimonio del contribuente-persona giuridica che beneficia dell'evasione fiscale sembra divenire funzione del grado di "effettività" della persona giuridica stessa.

Da un lato, quindi, strutture societarie gracili, di peso specifico ridotto, con compagini poco nutrite e con *governance* "caserecce", nelle quali magari proprietà ed amministrazione finiscono con il coincidere, sarebbero considerate quali appendici del patrimonio dell'amministratore autore del reato fiscale e, quindi, passibili di subire la misura ablativa di cui all'art. 322 *ter* c.p.

All'opposto, organismi societari più strutturati, con *governance* articolata e scollamento tra proprietà ed amministrazione, vedrebbero il provento dell'evasione posto al sicuro grazie all'operatività di codesta "disponibilità mediata" che l'amministratore avrebbe del patrimonio della società.

Conclusioni opposte, quindi, a seconda che si sia al cospetto -esasperando l'argomento- di piccole società a responsabilità limitata a base familiare o di società quotate in borsa.

Sennonché, una tale distinzione non convince.

Già *prima facie*, infatti, risulta arduo tracciare una linea di demarcazione che valga a separare, con la nettezza imposta dalla norma penale, le strutture societarie da ritenere impalpabili da quelle che, invece, sarebbero sufficientemente consistenti da arginare la disponibilità dell'amministratore, trasformandola da "diretta" a "mediata".

Ma, soprattutto, una tale distinzione appare del tutto aliena alle categorie del diritto societario, il quale -giova ricordarlo- non tollera, ad esempio, che una società di capitali possa essere costituita in modo simulato<sup>1</sup> e, quindi, fun-

---

<sup>1</sup> Nella giurisprudenza si veda -ad esempio- Cass., Sez. I, 9 luglio 1994, Jore, in *Giur. Comm.*, 1995, II, 625; peraltro, è significativo il fatto che il tema della simulazione della società sia stato affrontato in presenza di società *immobiliari*, rispetto alle quali si è sollevata la questione dell'assenza di una finalità imprenditoriale. Del tutto diverso è il tema concernente l'esistenza di strumenti societari del tutto in-

gere da “schermo” –per utilizzare la terminologia impiegata dal Tribunale- nei rapporti con i terzi. Di talché, la stessa categoria della “*società schermo*” rischia di risolversi in un ossimoro, sotto il profilo concettuale, e di evocare, sotto l’aspetto fenomenologico, realtà concrete il cui accertamento sarebbe destinato a pagare un prezzo (troppo) elevato all’arbitrio del giudice.

Breve: i *topoi* di società previsti dal nostro legislatore contemplano graduazioni dell’autonomia patrimoniale definite normativamente ed impermeabili, almeno così ci pare, alla evanescente categoria della “*società schermo*”; ciò tanto più laddove la società candidata ad essere un mero “schermo” sia – come non a caso avviene nella prassi- una società di capitali.

D’altro canto, appare arduo ritenere che gli amministratori di una società non abbiano la disponibilità dei beni della società stessa, specie laddove si tenga conto che l’art. 322 *ter* c.p. non richiede affatto una disponibilità *assoluta* o *esclusiva* di tali beni. Ed evocare, come fa il Tribunale, situazioni nelle quali l’autore del reato dovrebbe aver conservato “*un potere di disporre in modo diretto ed autonomo del bene, senza limitazioni, interventi di terzi soggetti e senza che il soggetto agente debba, sostanzialmente, rendere conto e rispondere del proprio operato ad altri*” significa, in sostanza, escludere l’applicabilità della confisca nei confronti di qualsivoglia contribuente diverso dalla persona fisica. Basti osservare, per ricorrere ad una esemplificazione estrema, che neppure un amministratore di condominio o un amministratore che sia anche socio unico di una società a responsabilità limitata godono di tali, incontrollati, poteri di disposizione: anch’essi, infatti, devono pur rendere conto del loro operato attraverso il rendiconto di cui all’art. 1130, ult. co., c.c. o il bilancio di esercizio.

Sotto altra prospettiva, una persona giuridica destinata ad assumere contorni tanto inconsistenti quali quelli tracciati dal Tribunale di Milano, in realtà

---

consistenti in quanto mero strumento di operatività di un altro soggetto. Di qui la maggior significatività, rispetto alle pronunce giurisprudenziali, dei contributi provenienti dalla dottrina, la quale tende ad escludere, in siffatte situazioni, la possibilità di ravvisare sia una *simulazione di società* che l’*applicabilità* della disciplina contenuta nell’art. 2362 c.c. nella sua versione antecedente alla riforma del 2003: cfr. GALGANO, *La società per azioni*, in *Trattato di diritto commerciale*, vol. VII, Padova, 1984, p. 100; COTTINO, *Le società*, vol. I, tomo II, Padova, 1999, p. 203, il quale sottolinea la differenza tra la simulazione della società e la semplice presenza di soggetti “prestanome”, dietro i quali vi sarebbero i “veri” soci: in tal caso, infatti, la società non sarebbe simulata e si dovrebbe semplicemente procedere all’individuazione dei “veri” soci, impregiudicata l’effettività della società stessa. Diverso è invece il tema della *effettiva pluralità* dei soci, questione che attiene alla eventuale presenza di soci simulati al fine di celare lo *status* di unico azionista assunto da un socio. Nondimeno, anche in tale situazione, la società sarebbe comunque “effettiva”, ossia dotata di una sua soggettività giuridica. Sul tema, WEIGMANN, *Oltre l’unico azionista*, in *Giur. comm.*, 1986, II, 538 e ss.

non sarebbe neppure soggetto di imposta in quanto i redditi da questa apparentemente prodotti dovrebbero essere “ribaltati” *ex art. 37, co. 3, DPR n. 600 del 1973* in capo al *dominus*-persona fisica. Di talché, in un tale scenario, il soggetto evasore sarebbe direttamente la persona fisica e neppure si porrebbe un problema di individuazione del patrimonio cui applicare la confisca.

Certo, è comprensibile il timore del Tribunale di Milano di incidere su beni appartenenti a soggetti che non hanno preso parte alla vicenda penale, ma la valvola di sicurezza che si oppone ad un tale pericolo è rinvenibile proprio in quel divieto di incidere sui diritti di persone “estrane al reato”<sup>2</sup> che, tuttavia, non può trovare applicazione nel caso di specie: infatti, come ammette condivisibilmente lo stesso Tribunale, pare davvero arduo ritenere che il contribuente-società sia un soggetto estraneo al reato allorquando ha tratto beneficio dalla sua commissione<sup>3</sup>. A tale proposito, peraltro, è ben vero che la previsione di non aggredire beni di soggetti estranei al reato è contemplata espressamente per la confisca “classica” di cui alla prima parte del comma 1, ma si tratta dell’applicazione di un principio di portata generale che, senza troppa difficoltà, appare estensibile anche alla confisca di valore di cui alla seconda parte del comma medesimo<sup>4</sup>.

D’altro canto, una diversa lettura del dato normativo finirebbe con l’aprire vuoti di tutela non solo difficilmente accettabili, sotto il profilo della politica criminale, ma, soprattutto, ardui da contemperare con i principi di ragionevolezza e di proporzionalità che presiedono al governo del sistema sanzionatorio. Proprio i fenomeni di maggiore evasione fiscale, infatti, vedrebbero fortemente spuntata l’applicazione di una confisca di valore destinata a scaricare la propria funzione riequilibratrice e di deterrenza esclusivamente su patrimoni -quelli personali degli amministratori- di regola infinitamente meno cipienti di quelli dei contribuenti-persone giuridiche, per giunta ulteriormente incrementati dall’evasione stessa. La contraddittorietà del sistema non potrebbe essere più evidente.

---

<sup>2</sup> In argomento, si vedano FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale*, Bologna, 2007, 371 e ss.; MAUGERI, *Le moderne sanzioni patrimoniali tra funzionalità e garantismo*, Milano, 2001, 128 e ss.

<sup>3</sup> Si veda, sul punto, Corte Cost., 29 gennaio 1987, n. 2, in *Cass. pen.*, 1987, p. 867, la quale ha affermato che “l’art. 27, co. 1, Cost. non può consentire che si proceda a confisca di cose pertinenti a reato ove chi ne sia proprietario al momento in cui la confisca debba essere disposta non sia l’autore del reato o non ne abbia tratto in alcun modo profitto” (corsivo aggiunto).

<sup>4</sup> Per tutti, ARDITURO, CIOFFI, *La confisca ordinaria, per sproporzione e per equivalente nel processo di cognizione e di esecuzione*, in *La giustizia patrimoniale penale*, a cura di Bargi, Cisterna, Torino, 2011, 734 e ss.

Non si deve dimenticare, a tale riguardo, che il paradosso di colpire il patrimonio dell'amministratore con una sanzione calibrata sull'evasione e, quindi, sulle dimensioni reddituali del contribuente, aveva già indotto il legislatore del 1997 -pur spinto dalla dichiarata volontà di colpire la *persona fisica* autrice dell'illecito *amministrativo* tributario- a prevedere dei tetti a tale responsabilità e ad affiancarvi comunque la responsabilità della persona giuridica-contribuente (cfr. art. 5, co. 2 e art. 11, D.Lgs. n. 472 del 1997). Peraltro, non a caso, nel breve torno di qualche anno, una tale scelta di politica sanzionatoria fu del tutto rinnegata per ritornare ad un regime volto a colpire esclusivamente il contribuente-evasore<sup>5</sup>, come già accadeva prima della riforma del 1997.

#### 4. La società "cartiera" destinataria dei proventi dell'evasione

In realtà, il tema sembra trovare corretta soluzione proprio nella presa di posizione della Corte di legittimità, la quale -come si è detto- si occupa di un caso diverso da quello deciso dal Tribunale di Milano ma che, per certi versi, può essere ritenuto ancora più estremo.

Infatti, la Cassazione interviene sul secondo lato della triangolazione, ossia sul rapporto sussistente tra il soggetto *autore* del reato fiscale e la società -estera- che funge da collettore dei proventi dell'evasione fiscale in quanto "cartiera" deputata ad incassare i pagamenti disposti a fronte di fatture per operazioni inesistenti.

Si noti come, in un tale contesto, la società contribuente italiana non benefici affatto dell'evasione d'imposta, che pure realizza *ex art. 2, D.Lgs. n. 74 del 2000*, nella misura in cui essa *corrisponde realmente il prezzo* indicato nella fattura falsa senza che avvenga alcuna restituzione "sotto banco" di una parte della provvista, destinata a rimanere sui conti della "cartiera" lussemburghese. Così facendo, l'*autore del reato* differisce dall'*evasore* che, a propria volta, è soggetto diverso da colui che *beneficia dell'evasione*. Ecco perché abbiamo dianzi qualificato la vicenda come "a tre soggetti".

Ebbene, in un tale contesto, la Corte ritiene comunque suscettibili di confisca per equivalente anche i beni appartenenti alla società lussemburghese

---

<sup>5</sup> cfr. l'art. 7, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito nella L. 24 novembre 2003, n. 326, a norma del quale "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica".



sotto l'unica condizione che sussista una "relazione di fatto" tra la persona fisica autrice del reato ed i beni assoggettati a sequestro.

Dunque, nessuno scrutinio in ordine al tipo, "diretto" o "mediato", di disponibilità, nessuna analisi dello spessore della struttura organizzativa della "società forziere" che dava ricetto ai proventi dell'evasione, ma mera constatazione della sussistenza di un tale legame fattuale per dar luogo alla misura ablativa.

Una simile presa di posizione non è affatto nuova nella giurisprudenza della Corte<sup>6</sup> e pare, piuttosto, rappresentare un ulteriore passo verso il consolidamento di un orientamento che, in fondo, sembra fare buon governo della regola affermata, pur con enunciazione perfettibile, dall'art. 322 *ter* c.p.

D'altro canto, come si accennava, anche a livello di sistema il legislatore è da tempo consapevole della dicotomia che sussiste assai di frequente, in sede tributaria, tra colui che commette il fatto illecito e colui che dall'illecito trae beneficio economico. E tale scollamento trova sempre soluzione nel senso di focalizzare gli effetti sanzionatori e *lato sensu* risarcitori sul *contribuente* che beneficia dell'evasione: è il *contribuente*, infatti, che -se accertato- dovrà corrispondere le imposte in precedenza evase; soprattutto, è il *contribuente* ad essere responsabile della sanzione amministrativa comminata in presenza di un fatto di evasione fiscale (cfr. il già ricordato art. 7, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito nella L. 24 novembre 2003, n. 326).

Anzi, a ben vedere, è tale la determinazione del legislatore nel colpire il soggetto giuridico che beneficia dell'evasione da perseguire un tale obiettivo anche a costo di derogare all'applicazione di un principio generale di sistema quale quello di specialità: inequivoco, sotto questa prospettiva, è quanto previsto dall'art. 19, co. 2, D.Lgs. n. 74 del 2000 che, al di là dell'infelice ricorso alla tecnica del rinvio, non fa altro che affermare l'applicabilità *congiunta* della sanzione penale e di quella amministrativa allorquando un reato fiscale sia commesso in seno ad un contribuente-persona giuridica. E, in tale evenienza, mentre la sanzione penale è ascritta solamente alla persona fisica -vista la non applicabilità ai reati fiscali del D.Lgs. n. 231 del 2001- la sanzione amministrativa è destinata a trovare comunque applicazione ed a colpire proprio il contribuente- persona giuridica.

---

<sup>6</sup> Si veda Cass., Sez. III, 7 giugno 2011, Soc. coop. P.R. Burlando S.r.l., in *Giur. it.*, 2012, 669, secondo la quale solo in presenza di una "rottura del rapporto organico" sarebbe possibile escludere il coinvolgimento dell'ente. Ma si veda altresì Cass., Sez. III, 1 dicembre 2010, Cavana, in *Cass. pen.*, 2011, 3529.

Sotto questo profilo, infatti, ci era parso corretto osservare come proprio il co. 2 dell'art. 19, D.Lgs. n. 74 del 2000, finisca con lo svolgere, in qualche modo, un ruolo di supplenza rispetto alla opzione di politica criminale di non estendere alla materia penale tributaria la sfera di operatività del D.Lgs. n. 231 del 2001<sup>7</sup>.

Vero ciò, non pare che l'orientamento che si va consolidando in tema di applicazione dell'art. 322 *ter* c.p. dia vita ad una aporia del sistema. Piuttosto, il profilo delicato che pare affacciarsi attiene al sovrapporsi degli strumenti di intervento aventi natura patrimoniale, atteso che l'applicazione di sanzioni amministrative parametricate all'imposta evasa (come avviene in ambito tributario), la riscossione dell'imposta evasa e l'intervento della confisca, calibrata anch'essa sull'imposta evasa, finiscono per innescare un vero e proprio meccanismo di moltiplicazione delle conseguenze patrimoniali derivanti dall'evasione fiscale. E tutto ciò solleva qualche interrogativo sia rispetto alla proporzionalità della risposta sanzionatoria e sia sotto il profilo della concreta possibilità, per il contribuente scoperto, di attivare quei meccanismi risarcitori che gli consentirebbero di avvalersi della circostanza attenuante di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 74 del 2000.

In tale prospettiva, purtroppo, il disordinato intervento legislativo dell'agosto 2011 deve davvero essere segnalato come un'occasione mancata per mettere ordine nel campo delle conseguenze patrimoniali derivanti dagli illeciti fiscali, un terreno sul quale i provvedimenti legislativi si sono affastellati nel corso degli anni senza non solo una coerenza di sistema ma neppure, sembrerebbe, un chiaro disegno di politica criminale.

Ciò tanto più allorquando si consideri che la confisca per equivalente, a norma dell'art. 322 *ter* c.p., può trovare applicazione esclusivamente in presenza di un *prezzo* da ricondurre alla commissione del reato, laddove l'evasione fiscale -invece- rappresenta innegabilmente il *profitto* del reato fiscale<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> PERINI, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali*, in *La resp.amm. degli enti*, 2006, fasc. 2, 79 e ss.

<sup>8</sup> cfr. Cass., Sez. Un., 25 giugno 2009, Caruso, in *Riv. it. dir.proc.pen.*, 2011, 777, con nota di MAUGERI, *La confisca per equivalente -ex art. 322 ter- tra obblighi di interpretazione conforme ed esigenze di razionalizzazione*, ivi, 791 e ss., alla quale si rinvia anche per gli ulteriori riferimenti, cui *adde* GIOVANNIELLO, *Confisca (e sequestro) per equivalente: recenti sviluppi giurisprudenziali e problematiche applicative*, in *Giur. merito*, 2011, 2505. Con specifico riferimento ai reati fiscali si veda, altresì, SANTORIELLO, *Confisca per equivalente e reati tributari. Le prime indicazioni della giurisprudenza*, in *Il fisco*, 2009, 238.

Una tale constatazione squarcia il velo sulla superficialità del legislatore di fine 2007 che, allorquando si risolse ad introdurre la confisca per equivalente nel sistema penale tributario, fece ricorso ad uno strumento tecnico certamente infelice come il rinvio ad una disposizione normativa che, in realtà, appare inidonea ad applicare la confisca di valore proprio al *profitto* derivante dal reato.

Di qui la secca alternativa che oggi si para innanzi all'interprete: dilatare la lettera dell'art. 322 *ter* c.p. oppure svuotare di contenuto la scelta normativa che venne compiuta con l'art. 1, comma n. 143 della L. 24 dicembre 2007, n. 244.

Per ora la giurisprudenza sembra orientata a percorrere la prima via<sup>9</sup>, per quanto una tale opzione interpretativa sia già stata censurata dalle Sezioni Unite in sede di applicazione della disciplina dei reati contro la Pubblica Amministrazione<sup>10</sup>. Ciò fa sì che, in presenza di reati tributari, il patrimonio del reo, quello del contribuente-evasore e quelli di eventuali ulteriori ricettori dei proventi dell'evasione (la società lussemburghese, nel caso deciso dalla Cassazione) finiscano con il costituire un indistinto coacervo di beni ai quali attingere per apprendere il *quantum* sottratto al prelievo fiscale.

Si tratta, indubbiamente, di una soluzione che attribuisce notevole efficacia al sistema; nondimeno, l'auspicio è che un intervento opportuno del legislatore faccia in modo che codesta efficacia possa trovare rinforzo, altresì, in un pieno rispetto del principio di legalità.

---

<sup>9</sup> Molto nettamente, in tale direzione, Cass., Sez. III, 27 gennaio 2011, Scaglia, in *Foro. it.*, 2011, 546. cfr., in argomento, ARDITURO, CIOFFI, *La confisca ordinaria, per sproporzione*, cit., in *La giustizia patrimoniale penale*, a cura di Bargi, Cisterna, cit., 743, ove ulteriori riferimenti.

<sup>10</sup> Si veda la già citata Cass., Sez. Un., 25 giugno 2009, Caruso, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2011, 777. Tuttavia, si vedano anche le pronunce Cass., Sez. Un., 25 ottobre 2005, Muci, in *Cass. pen.*, 2006, 4, 1563; Id., Sez. III, 7 luglio 2010, Bellonzi, in *Cass. pen.*, 2011, 6, 2366, in tema di art. 640 *quater* c.p.: in sede di interpretazione di tale fattispecie, che presenta profili di criticità analoghi a quelli rilevati, tali pronunce hanno ritenuto che la confisca potesse avere ad oggetto anche *il profitto* (e non solo *il prezzo*) del reato. Emblematico, al riguardo, il riferimento alla natura "indubbiamente stonata" che, anche ad avviso delle Sezioni Unite, assumerebbe comunque il rinvio fatto dall'art. 640 *quater* all'art. 322 *ter* c.p.