

RASSEGNE

LUIGI CUOMO

Problemi di giustizia penale tributaria: la confisca per equivalente del profitto

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Il “*fumus*” quale presupposto del sequestro preventivo funzionale alla confisca. - 3. Il profitto nei reati tributari quale oggetto della confisca di valore. - 4. Il sequestro e la confisca a carico dei concorrenti nel reato. - 5. il valore dei beni. - 6. I beni nella disponibilità dell’indagato. - 7. L’individuazione dei beni. - 8. La natura giuridica della confisca per equivalente e il principio di irretroattività. - 9. I presupposti di mantenimento del sequestro preventivo. - 10. Il sequestro dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi dagli amministratori. - 11. La confisca per equivalente nel rito del patteggiamento.

1. Premessa.

L’ambito di applicazione della confisca per equivalente inizialmente previsto per alcuni reati del codice penale è stato esteso anche ai reati tributari dall’art. 1, co. 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008), secondo il quale «*nei casi di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, omesso versamento di ritenute certificate, omesso versamento di Iva, indebita compensazione e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all’art. 322-ter c.p.*»¹.

La confisca per equivalente può riguardare (a differenza dell’ordinaria confisca prevista dall’art. 240 c.p. avente ad oggetto soltanto cose direttamente riferibili al fatto illecito) beni che, oltre a non avere nessun rapporto con la pericolosità individuale dell’agente o della cosa in sé, non hanno alcun collegamento diretto con il singolo reato: difatti, tale provvedimento non ricade direttamente sui beni costituenti il profitto del reato, ma ha per oggetto il controvalore di essi².

¹ PULITO, *Profili problematici del sequestro preventivo per equivalenze finalizzato alla confisca del profitto del reato*, in *Arch. nuova proc. pen.*, 2013, 2, 225 ss.; FRUSTAGLI, *Il sequestro e la confisca per equivalente nei reati tributari nazionali e transazionali e la schermatura dei patrimoni*, in *Riv. pen.*, 2013, 2, 139 ss.; CAMPAGNA, *L’interpretazione della nozione di profitto nella confisca per equivalente*, in *Dir. pen. proc.*, 2007, 12, 1638 ss.

² SERVIDIO, *La confisca per equivalente in ambito penal-tributario*, in *Boll. trib. inf.*, 2013, 7, 492 ss.;

Il fondamento del citato art. 1, co. 143, della legge n. 244 del 2007 è stato individuato nell'opportunità di consentire l'applicazione di misure ablativo patrimoniali anche a quelle fattispecie di reato inequivocabilmente caratterizzate dal conseguimento di un profitto o vantaggio economico realizzato attraverso un "risparmio" di spesa in grado di diminuire o pregiudicare il flusso delle entrate tributarie³.

Attraverso la confisca si è inteso privare il reo di un qualunque beneficio economico derivante dall'attività criminosa, anche di fronte all'impossibilità di aggredire l'oggetto principale, nella convinzione della capacità dissuasiva e disincentivante di tale strumento, che assume i tratti distintivi di una vera e propria sanzione in quanto non è commisurata né alla colpevolezza dell'autore del reato, né alla gravità della condotta⁴.

Per rafforzare gli strumenti di contrasto all'evasione fiscale il legislatore ha introdotto una vera e propria "misura sanzionatoria" che si affianca alla pena detentiva per le violazioni più gravi delle norme tributarie a causa della sostanziale inoperatività della confisca ordinaria.

Infatti, le ipotesi di confisca obbligatoria e facoltativa, che presuppongono l'accertamento di un necessario rapporto di pertinenzialità tra prodotto, profitto, prezzo e reato, avevano trovato un ridotto margine di applicazione in relazione ai reati tributari specialmente nelle ipotesi in cui i vantaggi illeciti erano costituiti da un risparmio di spesa per il mancato versamento di imposte o da un arricchimento derivante da indebiti rimborsi; e ciò in quanto il profitto, per esigenze processuali discendenti da difficoltà probatorie, poteva difficilmente adattarsi al concetto di provenienza da reato delle risorse e dei beni già presenti nel patrimonio del colpevole⁵.

POTETTI, *Sulla compatibilità della confisca tributaria (per equivalente) dei beni sociali con l'art. 27, co. 1, Cost.*, in *Cass. pen.*, 2013, 305 ss.; GOLINO, *Confisca per equivalente in materia di reati tributari - Una sentenza chiarificatrice della Cassazione*, in *Fisco*, 2013, 830 ss.

³ BORASI, *Le confische penali*, in *Riv. pen.*, 2011, 137 ss.; MIGNOSI, *La confisca per equivalente nella lotta all'evasione fiscale*, in *Fisco*, 2011, 3011 ss.; PISANI, *Reati tributari del rappresentante legale della persona giuridica e sequestro per equivalente*, in *Fisco*, 2011, 4696 ss.; RUGGIERO, *Inquadramento dogmatico e questioni applicative della confisca per equivalente in materia penal-tributaria*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2011, 886 ss.; SANTORIELLO, *Confisca per equivalente e reati tributari. Le prime indicazioni della giurisprudenza*, in *Fisco*, 2009, 234 ss.; CHICONE, *La confisca di valore e i reati tributari*, in *Riv. pen.*, 2009, 483 ss.

⁴ È evidente come il nesso eziologico tra i beni oggetto di confisca e il fatto-reato dimostri una tendenza ad allentarsi fino a scomparire, in quanto la misura colpisce i beni indipendentemente dal loro collegamento, diretto o mediato, con il reato: la provenienza dei beni da reato non rappresenta più oggetto di prova, dal momento che scompare ogni relazione di tipo causale (Cass., Sez. VI, 29 aprile 2013, Attianese, in *Mass. ull.*, n. 255164).

⁵ GIANGRANDE, *La confisca per equivalente nei reati tributari: tra legalità ed effettività*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 173 ss.; BERSANI, *Sequestro per equivalente nei reati tributari: attuabilità della confisca al venir*

Per il mutamento del regime normativo è stato abbandonato il precedente orientamento giurisprudenziale che aveva ritenuto non assoggettabile a sequestro preventivo, finalizzato alla successiva confisca, il saldo liquido di conto corrente in misura corrispondente all'imposta evasa, per l'assenza del necessario rapporto di derivazione diretta tra l'evasione dell'imposta e la giacenza della liquidità non essendo dimostrabile che la disponibilità del denaro fosse frutto dell'indebito arricchimento derivante dall'omesso versamento del tributo⁶.

Al fine di tutelare l'integrità patrimoniale dello Stato e di ampliare la base imponibile, sono mutati i presupposti applicativi dell'istituto e, pertanto, la prova del «nesso di pertinenzialità» che deve ordinariamente sussistere nel sequestro preventivo, non è più richiesta per il sequestro finalizzato alla confisca dell'equivalente, che esiste solo in senso astratto come rapporto tra l'ipotizzato profitto del reato e la fattispecie tributaria⁷.

La giurisprudenza di legittimità ha quindi stabilito che qualora il profitto tratto dai reati tributari 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 proprio dal delitto e siano confluite nella effettiva disponibilità dell'indagato, in quanto l'ammontare oggetto di ablazione deve solo equivalere all'importo che corrisponde per valore al prezzo o al profitto del reato⁸.

Nei casi in cui non sia possibile agire direttamente sui beni costituenti il profitto o il prezzo del reato a causa del loro mancato reperimento è consentito, attraverso il trasferimento del vincolo dall'oggetto diretto all'equivalente, di apprendere utilità patrimoniali di valore corrispondente di cui il reo abbia comunque la disponibilità⁹.

Anzi, costituisce proprio una condizione di operatività della confisca per equivalente la circostanza che nella sfera giuridico-patrimoniale della persona colpita dalla misura non sia rinvenuto il prezzo o il profitto del reato per cui si

meno del "profitto", in Fisco, 2013, 4163 ss.; POTETTI, Confisca per equivalente ex art. 322-ter c.p., sequestro preventivo e reato plurisoggettivo, in Rivista pen., 2013, 608 ss.; MORONE, La confisca per equivalente: normative a confronto, in Giur. it., 2013, 937 ss.

⁶ Cass., Sez. III, 3 maggio 1996, Centofanti, in *Giust. pen.*, 1997, 43. GAITO, *Sequestro e confisca per equivalente. Prospettive d'indagine*, in *Giur. it.*, 2009, 2065 ss.; FURFARO, *La confisca per equivalente tra norma e prassi*, in *Giur. it.*, 2009, 2079 ss.; CAPOLUPO, *La confisca per equivalente in materia tributaria*, in *Corr. trib.*, 2008, 2015 ss.

⁷ Cass., Sez. III, 23 febbraio 2012, Cerato, in *Mass. Uff.*, n. 252103.

⁸ Cass., Sez. III, 10 gennaio 2013, Marseglia, in *Mass. Uff.*, n. 254175.

⁹ ESCUROLLE, *Sulla confisca dell'equivalente nei reati tributari*, in *Giur. it.*, 2012, 1408 ss.; PRETE, *Reati tributari e confisca per equivalente: la posizione delle società*, in *Cass. pen.*, 2012, 1895 ss.

procede, ma di cui sia ovviamente certa l'esistenza.

Il presupposto e la stessa ragion d'essere della confisca per equivalente risiedono nel fatto che quel prezzo o profitto non sia rinvenuto e tale circostanza autorizza lo spostamento della misura dal bene costituente prezzo o profitto del reato ad altro di valore equivalente ricadente sempre nella libera disponibilità dell'indagato¹⁰: in sostanza, la sua caratteristica fondamentale è che può essere adottata solo se, per una qualsivoglia ragione, i proventi dell'attività illecita, di cui pure sia certa l'esistenza, non siano rinvenuti nella sfera giuridico-patrimoniale dell'autore del reato, perché consumati, confusi o trasformati, in tali casi intervenendo l'ablazione su beni svincolati dal collegamento fisico con il reato stesso: ma una volta accertata la sussistenza dei presupposti - tra cui l'equivalenza di valore tra beni confiscati e prezzo o profitto del reato - tale forma di confisca ha natura obbligatoria¹¹.

2. Il “*fumus*” quale presupposto del sequestro preventivo funzionale alla confisca.

Sul piano cautelare spetta al sequestro preventivo assicurare l'apprensione del bene in funzione della successiva confisca, che viene disposta solo all'esito del giudizio.

Per quanto riguarda i presupposti applicativi del sequestro a fini di confisca è necessaria la configurabilità del "*fumus commissi delicti*", che, inizialmente, è stata ritenuta coincidente con l'astratta configurabilità dell'ipotesi criminosa senza che potesse rilevare la sussistenza di gravi indizi di colpevolezza, né la loro gravità, richiesta invece per le misure cautelari personali.

La disciplina processuale dedicata ai presupposti della coercizione reale è alquanto generica e offre garanzie dal punto di vista difensivo estremamente ridotte rispetto a quelle previste per le cautele personali: il legislatore si è nella sostanza limitato a predeterminare i casi di adozione della misura e a riservare la decisione all'autorità giudiziaria, il cui intervento in funzione preventiva non inerisce tanto all'autore del reato, quanto ai beni o ai cespiti suscettibili di determinare situazioni di pericolo per la collettività o l'ordine economico¹².

Tuttavia, in materia di misure cautelari reali va registrata la graduale tendenza della giurisprudenza a omologare i sequestri alle misure limitative della libertà personale e a non ritenere più adeguato, sotto il profilo applicativo, un regime probatorio circoscritto all'astratta e generica configurabilità dell'ipotesi crimi-

¹⁰ Cass., Sez. V, 1 ottobre 2002, Silletti, in *Diritto e giust.*, 2002, 41, 78 ss.

¹¹ Cass., Sez. VI, 2 maggio 2013, Curatela fall. Soc. Tecno Hospital s.r.l., in *Giur. it.*, 2013, 6, 1253 ss.

¹² TODARO, *Il fumus delicti richiesto per il sequestro preventivo: un'ipotesi ricostruttiva*, in *Cass. pen.*, 2009, 10, 3887 ss.

nosa attribuita all'indagato, essendo invece necessaria la presenza di un livello indiziario di spessore maggiormente consistente.

L'insufficienza di un vaglio di tipo sommario del giudice, teso a verificare la sola congruità degli elementi indiziari raccolti, può cogliersi nell'applicabilità anche alle misure cautelari reali dei principi di proporzionalità, adeguatezza e gradualità, dettati dall'art. 275 c.p.p. per i provvedimenti limitativi delle libertà personale, in relazione ai quali il giudice deve motivare adeguatamente la impossibilità di conseguire il medesimo risultato attraverso altri e meno invasivi strumenti di intervento¹³.

Questa impostazione consente di pervenire a soluzioni più attente all'esigenza, implicita in ogni circostanza nella quale l'ordinamento attribuisce all'autorità l'uso della forza, di non consentire impieghi arbitrari o incontrollabili del potere coercitivo.

Tali principi di garanzia assecondano l'ineludibile esigenza di imporre una misura connotata da un contenuto totalmente ablativo o da un elevato grado di afflittività sul patrimonio e sui beni dell'indagato, solo quando la sua colpevolezza sia ben delineata¹⁴.

Valorizzando la natura sanzionatoria della confisca di valore, talune recenti decisioni hanno espressamente preteso l'esistenza di un compendio indiziario a carico dell'indagato maggiormente consistente.

Si è così rimarcato che gli indizi del reato ipotizzato devono essere coerenti con gli elementi fattuali integranti l'ipotesi criminosa e che, altresì, rientra tra i doveri del tribunale del riesame la necessità di esaminare la sussistenza del "fumus" del reato ipotizzato¹⁵.

Se anche il compendio probatorio non deve avere la consistenza dei gravi indizi di colpevolezza richiesti per l'applicazione delle misure cautelari persona-

¹³ Cass., Sez. V, 20 febbraio 2013, Caruso, in *Mass. Uff.*, n. 254712; Id., Sez. III, sent. n. 38411 del 29 ottobre 2010, Valenzi, *ivi*, n. 248560; Id., Sez. III, 3 aprile 2012, Sartori, in *Cass. pen.*, 2012, 4166 ss.; Sez. III, 7 giugno 2012, Iacono, in *Mass. Uff.*, n. 253143. Per spunti in materia v. MILANI, *Proporzionalità, adeguatezza e gradualità come presupposti applicativi del sequestro preventivo*, in *Cass. pen.*, 2012, 12, 4168 ss.: "La possibilità di immaginare una valutazione di proporzionalità e adeguatezza del sequestro preventivo permetterebbe di stabilire se il provvedimento impositivo della cautela rappresenti la modalità più idonea a garantire, in presenza di un "fumus delicti", il contrasto dei fattori che determinano la sussistenza di un "periculum in mora", senza risultare ingiustamente vessatorio per l'interessato".

¹⁴ La conformazione della disciplina di proporzionalità e adeguatezza delle cautele "de libertate" in questi termini costituirebbe una «naturale applicazione processuale» del principio di non colpevolezza ex art. 27, co. 2, Cost. In questo senso DE CARO, *Libertà personale e sistema processuale penale*, Esi, 2000, 84 ss.

¹⁵ In tal senso v. Cass., Sez. III, 13 febbraio 2013, Piccolo, in *Corriere trib.*, 2013, 1091 ss.; Sez. III, 10 gennaio 2013, Marseglia, in *Mass. Uff.*, n. 254175.

li, non può nemmeno essere del tutto assente e deve configurarsi quale prospettiva da parte del pubblico ministero dell'esistenza di concreti elementi per riferire il reato alla persona dell'indagato¹⁶.

Le libertà che possono essere comprese dall'applicazione di una misura cautelare reale riguardano una sfera rilevante di diritti di rilevanza costituzionale (come la proprietà e l'iniziativa economica) che, oltre ad interferire con le garanzie individuali, possono comportare conseguenze che potrebbero porsi in conflitto anche con altri interessi collettivi o diffusi.

Ma se la misura ablativa ha natura sanzionatoria, una interpretazione della norma processuale che ne consenta l'immediata esecuzione senza alcun riferimento all'analisi approfondita di un quadro indiziario, finirebbe per risultare in aperto contrasto con il dettato costituzionale¹⁷.

Per la particolare natura afflittiva e sanzionatoria della confisca di valore, in cui il reato degrada a mero presupposto per l'ablazione dei beni per un valore corrispondente al profitto del reato, al giudice non sarebbe consentito prescindere da una valutazione di colpevolezza, che potrà eventualmente essere apprezzata con minor rigore rispetto alle previsioni sulle misure cautelari, ma che dovrà in ogni caso sussistere.

In materia di responsabilità da reato delle persone giuridiche, la giurisprudenza di legittimità ha richiesto un "*fumus delicti*" allargato, che sostanzialmente finisce per coincidere con l'accertamento della sussistenza di gravi indizi di responsabilità dell'ente indagato.

Poiché, quindi, il sequestro nei confronti degli enti è prodromico all'irrogazione di una sanzione principale, sarebbe proprio la natura sanzionatoria della misura ablatoria ad imporre una più approfondita valutazione del presupposto del "*fumus delicti*", non limitata alla sola verifica della sussumibilità del fatto attribuito in una determinata ipotesi di reato, ma estesa al controllo sulla concreta fondatezza dell'accusa¹⁸.

La verifica dei presupposti per l'applicazione delle misure cautelari reali, pur non dovendosi estendere all'accertamento del merito dell'azione penale, non può consistere in un controllo formale e cartolare, ma può spingersi fino a sindacare l'eventuale difetto dell'elemento soggettivo purché di immediato

¹⁶ Cass., Sez. III, 28 maggio 2012, Curcio, inedita.

¹⁷ CANESCHI, *Connotazione "oggettiva" o "soggettiva" del sequestro preventivo e valutazione del fumus commissi delicti dopo il rinvio a giudizio*, in *Cass. pen.*, 2011, 595 ss.

¹⁸ Cass., Sez. VI, 10 settembre 2012, Codelfa S.p.a., in *Cass. pen.*, 2013, 794 ss. In dottrina v. AURIEMMA, *Sequestro preventivo ai fini della confisca nella responsabilità da reato degli enti collettivi*, in *Giur. it.*, 2013, 661 ss.

rilievo¹⁹.

Nei reati tributari, ove spesso si ricorre a presunzioni legali, la giurisprudenza ha affermato che tali elementi assumono esclusivamente il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente a elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa: tuttavia, il valore indiziario di tali presunzioni, ovvero dei dati di fatto che le sottendono, ben possono giustificare l'applicazione di misure cautelari reali come il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente dell'importo corrispondente all'imposta evasa²⁰.

3. Il profitto nei reati tributari quale oggetto della confisca di valore.

Il sequestro preventivo strumentale alla confisca per equivalente deve ricadere sui beni di cui il reo ha la disponibilità per un valore corrispondente a quelli costituenti il prezzo o il profitto del reato, che sia stato realmente lucrato dall'indagato²¹.

Nei reati tributari il profitto del reato, generalmente coincidente con il vantaggio economico ricavato in via immediata e diretta dal reato, si identifica con l'ammontare delle ritenute o dell'imposta sottratta al fisco, che costituisce un vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita, anche se consistente in un risparmio di spesa²².

L'ammontare della imposta evasa è certamente riconducibile alla nozione di "profitto del reato", in quanto sostanzialmente si traduce in un risparmio economico derivante dalla effettiva sottrazione degli importi non versati in conformità alla loro destinazione fiscale di cui direttamente beneficia l'autore²³.

Il profitto, dunque, quale risparmio del contribuente, non può che essere calcolato con riferimento alla totalità del credito vantato dall'erario (comprensivo degli interessi e delle sanzioni), essendo del tutto indifferente la natura delle voci che lo compongono, dato che la condotta illecita è finalizzata ad evitare

¹⁹ Cass., Sez. III, 13 giugno 2011, Gargiulo, inedita.

²⁰ Cass., Sez. III, 13 febbraio 2013, Piccolo, in *Guida dir.*, 2013, 12, 38 ss.; in dottrina v. IORIO e MEC-CA, *Le presunzioni legali tributarie legittimano la confisca per equivalente nel procedimento penale*, in *Corr. trib.*, 2013, 14, 1091 ss.; AMATO, *Durante la fase cautelare serve una verifica sul valore dei beni da sottoporre a vincolo*, in *Guida al diritto*, 2013, 12, 38 ss.

²¹ Cass., Sez. VI, 5 novembre 2012, Diddi, in *Guida dir.*, 2013, 42 ss.; per approfondimenti v. FONTANA, *Misura della confisca per equivalente e problemi di prova*, in *Riv. giur. trib.*, 2013, 208 ss.

²² Cass., Sez. III, 22 novembre 2012, Bastianelli, in *Mass. uff.*, n. 253999; Id., Sez. III, 7 luglio 2010, Molon, *ivi*, n. 248058; Id., Sez. III, 18 gennaio 2012, Manfellotto, *ivi*, n. 251797; Id., Sez. III, 6 ottobre 2010, Bellonzi, *ivi*, n. 248618.

²³ Cass., Sez. III, 16 gennaio 2012, Galiffo, in *Mass. uff.*, n. 251893.

complessivamente il pagamento delle imposte, che non esclude il conseguimento di vantaggi ulteriori riflessi per il soggetto evasore²⁴.

Il giudice penale è però dotato di una propria sfera di autonomia discrezionale e, ai fini della prova della fattispecie tributaria, non è vincolato, nella determinazione del tributo evaso, all'imposta risultante a seguito dell'accertamento con adesione o del concordato fiscale tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente²⁵.

La confisca di valore, tutelando il bene giuridico patrimoniale della percezione dei tributi, è applicabile solo alle imposte sui redditi in senso tecnico e non è estensibile all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)²⁶.

Per quanto riguarda il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, se anche l'art. 1, co. 143, della legge n. 244 del 2007 richiami tra le fattispecie per le quali è possibile applicare la confisca per equivalente anche il reato previsto dall'art. 8 del d.lgs n. 74 del 2000, è possibile l'apprensione del profitto generato dall'illecito solo nel caso in cui l'indagato abbia conseguito un vantaggio economico in via immediata e diretta.

La giurisprudenza di legittimità ha precisato che se l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti generalmente non produce alcun profitto da apprendere per soddisfare le esigenze dell'Erario, il risparmio di spesa aggredibile con la confisca per equivalente può derivare solo dall'utilizzo di tali documenti nella dichiarazione annuale.

Pertanto solo l'eventuale commissione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs n. 74 del 2000) può legittimare la confisca di valore²⁷.

4. Il sequestro e la confisca a carico dei concorrenti nel reato.

La commissione del reato in forma plurisoggettiva pone la problematica relativa alla possibilità di disporre la misura per intero o "pro quota" sui beni delle persone sottoposte ad indagini.

²⁴ Cass., Sez. V, 17 gennaio 2012, Mazzieri, in *Cass. pen.*, 2012, 4251 ss. La nozione di profitto elaborata dalle Sezioni semplici nella materia tributaria è stata integralmente recepita da un recente pronunciamento delle Sezioni Unite, secondo cui «il profitto confiscabile può essere costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguente alla consumazione del reato e può, 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» (Cass., Sez. un., 23 aprile 2013, Adami, in *Cass. pen.*, 2013, 2913 ss.).

²⁵ Cass., Sez. III, 14 febbraio 2012, Manco, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 9, 52 ss.; NARDELLI, *Le interferenze tra l'accertamento penale e quello tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, 285 ss.

²⁶ Cass., Sez. III, 22 marzo 2012, Prati, in *Riv. pen.*, 2012, 761 ss.

²⁷ Cass., Sez. II, 03 dicembre 2013, Lenzi, inedita. FONTANA, *Emissione di fatture per operazioni inesistenti: delineati i confini del sequestro per equivalente*, in *Dir. giust.*, 2013, 1467 ss.

La questione riguarda, nel caso di corresponsabilità nella commissione dell'illecito, l'imposizione del sequestro preventivo fino a coprire l'intero importo del profitto del reato sui beni di ciascuno o le modalità di ripartizione interna della cautela reale qualora sia possibile stabilire l'entità dell'arricchimento individuale.

La giurisprudenza, con riferimento alla responsabilità da reato degli enti (ma il principio ha una validità più generale) ha chiarito che nel caso di illecito plurisoggettivo, una volta perduta l'individualità storica del profitto illecito, la confisca e il sequestro preventivo ad essa finalizzato possono interessare indifferentemente ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto accertato, ma l'espropriazione non può comunque eccedere nel "*quantum*" l'ammontare complessivo dell'imposta evasa²⁸.

Tale regola fa applicazione del principio solidaristico, che informa la disciplina del concorso di persone nel reato, in ragione del quale è consentita l'imputazione dell'intera azione delittuosa e dell'effetto conseguente in capo a ciascun concorrente, nonostante le somme illecite siano state incamerate in tutto o in parte agendo sul patrimonio degli altri coindagati. Tuttavia, il principio solidaristico non può oltremodo giustificare, neppure a livello cautelare, che il vincolo d'indisponibilità ecceda il valore stesso del profitto, addirittura determinando ingiustificate duplicazioni²⁹.

In altri termini, si ammette che il sequestro preventivo possa essere applicato nei confronti di ciascun concorrente del reato anche per l'intera entità del valore accertato come profitto o prezzo, con il limite di non poter eccedere, con riferimento alla globalità dei concorrenti, l'ammontare complessivo del valore del prezzo o del profitto³⁰.

Per la funzione strumentale del sequestro preventivo e per i principi generali del diritto processuale, con il provvedimento cautelare non è possibile ottenere più di quello che potrebbe essere conseguito con il provvedimento definitivo, in quanto uno degli aspetti che il giudice deve valutare ai fini dell'emissione della misura cautelare è costituito proprio dalla corrisponden-

²⁸ Cass., Sez. un., 2 luglio 2008, Fisia Italimpianti Spa, in *Cass. pen.*, 2008, 4544 ss.; MONGILLO, *La confisca del profitto nei confronti dell'ente in cerca d'identità: luci e ombre della recente pronuncia delle Sezioni Unite*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 1738 ss.

²⁹ Cass., Sez. VI, 17 maggio 2013, S.i.s.me.r. S.r.l., in *Mass. Uff.*, n. 256545. ROMANELLI, *Confisca per equivalente e concorso di persone nel reato*, in *Dir. pen. proc.*, 2008, 865 ss.

³⁰ LUCIANI, *Riflessi applicativi della confisca per equivalente nei reati tributari: un istituto ancora in via di definizione*, in *Rass. avv. st.*, 2012, 324 ss.; MORONE, *Confisca per equivalente*, in *Giur. it.*, 2012, 2367 ss.; BALDUCCI, *La confisca per equivalente: aspetti problematici e prospettive applicative*, in *Dir. pen. proc.*, 2011, 230 ss.; GALLERANO, *Sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente*, in *Cass. pen.*, 2011, 1112 ss.

za tra il valore dei beni oggetto della futura ablazione e l'entità del profitto o del prezzo del reato³¹.

5. Il valore dei beni.

In giurisprudenza ha formato oggetto di esame e di approfondimento il tema relativo al valore delle cose sequestrate in rapporto all'entità dell'importo del credito garantito per giustificare l'imposizione e il mantenimento della misura cautelare.

Sul punto va sottolineata l'introduzione del principio di «*adeguatezza e proporzionalità*» tra il credito garantito e il patrimonio assoggettato a vincolo cautelare, già applicato per le misure restrittive della libertà personale, secondo il quale rientra nei poteri del tribunale del riesame l'apprezzamento del valore dei beni in rapporto all'importo del credito che giustifica l'adozione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, al fine di evitare che il provvedimento si riveli "eccessivo" nei confronti del destinatario³².

Il giudizio relativo al valore dei beni deve costituire oggetto di una ponderata valutazione preventiva da parte del giudice nell'applicazione della misura cautelare reale, al fine di scongiurare un'esperata compressione del diritto di proprietà e di libera iniziativa economica privata, non essendo oltremodo consentito differire l'adempimento estimatorio alla fase esecutiva della confisca³³, anche per evitare il pericolo che la stima sia rimessa alla discrezionalità di soggetti non legittimati al di fuori di qualsiasi controllo giurisdizionale³⁴.

Poiché l'oggetto del sequestro è rappresentato dai beni di cui il reo ha la disponibilità per un ammontare corrispondente a quello costituente il prezzo o profitto del reato, si ritiene legittima la determinazione del valore economico degli immobili desunta dagli estimi catastali, che costituiscono parametri determinati in virtù di specifiche procedure disciplinate dalla normativa di settore³⁵.

È stata anche considerata legittima la determinazione del valore economico di beni immobili effettuata sulla base della rendita catastale, che costituisce un parametro maggiormente oggettivo rispetto all'andamento del mercato immobiliare³⁶.

In ogni caso, le divergenze sulla esatta determinazione del valore dei beni og-

³¹ Cass., Sez. VI, 28 giugno 2013, Anemone, in *Dir. giust.*, 2013, 654.

³² Cass., Sez. III, 10 maggio 2012, Crisci, in *Mass. Uff.*, n. 252380.

³³ Cass., Sez. III, 25 novembre 2010, Giordano, in *Cass. Pen.*, 2012, 2651 ss.

³⁴ Cass., Sez. III, 22 gennaio 2013, Currò, inedita.

³⁵ Cass., Sez. III, 16 marzo 2012, Genovese, in *Cass. pen.*, 2013, 792 ss.

³⁶ Cass., Sez. III, 3 maggio 2013, Di Vora, in *Guida dir.*, 2013, 85 ss.

getto dell'ablazione costituiscono una "quaestio-facti" il cui esame è precluso in sede di legittimità³⁷.

Se anche sia necessario rispettare il principio di «proporzionalità della misura», in sede di riesame del provvedimento cautelare emesso per i reati tributari, il tribunale non è tenuto ad accertare l'imponibile e l'imposta evasa contestata al contribuente, in quanto il giudizio incidentale non prevede l'esercizio di poteri istruttori³⁸.

In riferimento ai rimedi finalizzati a garantire il rispetto del principio di proporzionalità vigente anche per le misure cautelari reali, il soggetto destinatario del provvedimento di coercizione reale, nel caso di sproporzione tra il valore economico dei beni da confiscare indicato nel decreto di sequestro e l'ammontare delle cose effettivamente sottoposte a vincolo, può contestare tale eccedenza al fine di ottenere una riduzione della garanzia, presentando apposita richiesta al pubblico ministero, al G.i.p., ovvero appello al tribunale del riesame³⁹.

6. I beni nella disponibilità dell'indagato.

La misura in esame può essere imposta, per un valore corrispondente al prezzo o al profitto del reato, sui beni di cui l'indagato abbia la disponibilità e, quindi, non solo sul denaro o sui cespiti di cui il soggetto sia formalmente titolare, ma anche su quelli rispetto ai quali egli possa vantare un potere informale, ma diretto ed oggettivo⁴⁰.

La definizione di disponibilità dell'indagato, al pari della nozione civilistica del possesso, è riferibile a tutte quelle situazioni nelle quali i beni ricadano nella sfera degli interessi economici del reo, ancorché il potere dispositivo su di essi venga esercitato per il tramite di terzi⁴¹.

È necessario, però, che venga dimostrata dal pubblico ministero, secondo la nozione sopra delineata, la disponibilità del bene da parte dell'indagato e che quindi vi sia discrasia rispetto alla intestazione formale.

Ai fini dell'operatività della confisca per equivalente, non è di ostacolo

³⁷ Cass., Sez. II, 17 aprile 2013, Iaia, in *Mass. Uff.*, n. 255965.

³⁸ Cass., Sez. III, 25 novembre 2011, Bacio, Terracina, Coscia, in *Mass. Uff.*, n. 251329.

³⁹ Cass., Sez. III, 7 marzo 2013, Falchero, in *Guida dir.*, 2013, 55 ss.

⁴⁰ POTETTI, *La disponibilità dei beni nella confisca per equivalente per i reati tributari*, in *Riv. pen.*, 2012, 1071 ss.

⁴¹ Cass., Sez. III, 20 aprile 2012, Costagliola, in *Mass. Uff.*, n. 252378. Cfr. A. GAITO e FURFARO, *Disponibilità del bene e confisca "per equivalente"*, in *Giust. pen.*, 2007, 601 ss. Per beni anche solo nella disponibilità dell'indagato si intende la relazione effettuale con il bene, connotata dall'esercizio dei poteri di fatto corrispondenti al diritto di proprietà (Cass., Sez. II, 23 maggio 2013, Ucci, in *Mass. Uff.*, n. 255950).

all'ablazione dei beni il deposito di una somma di denaro su conto corrente bancario cointestato con un soggetto estraneo al reato⁴², l'inclusione dei beni nel fondo patrimoniale familiare⁴³, l'intestazione di un bene in comproprietà tra l'indagato ed un terzo estraneo⁴⁴ o l'esistenza di ipoteca sul bene a tutela dei diritti di terzi⁴⁵.

Il sequestro preventivo può riguardare nella loro interezza anche i beni in comproprietà con un terzo estraneo al reato, qualora essi siano indivisibili o sussistano inderogabili esigenze per impedirne la dispersione o il deprezzamento, essendo altrimenti assoggettabile alla misura cautelare soltanto la quota appartenente all'indagato⁴⁶.

A differenza del sequestro preventivo previsto dall'art. 321 c.p.p., il sequestro funzionale alla confisca "per equivalente" ha natura sanzionatoria, per cui non sono sottoponibili a tale vincolo i beni meramente futuri, come quelli direttamente derivanti dalla gestione delle cose in sequestro⁴⁷.

7. L'individuazione dei beni

Il provvedimento cautelare non deve necessariamente indicare, già all'atto della sua emissione, i singoli cespiti sui quali deve ricadere, né deve esserne fissato il relativo valore⁴⁸.

Le norme di settore non pongono nessun obbligo di previa individuazione dei beni da colpire a carico del giudice del sequestro, né all'omissione di siffatto adempimento è ricollegabile alcuna lesione di diritti soggettivi, posto che il provvedimento cautelare ha natura provvisoria che rinviene la sua necessità nell'esigenza di assicurare, col vincolo posto sul bene, la futura esecuzione della confisca.

L'individuazione specifica dei beni da colpire risulterebbe comunque ultra-nea posto che, non sussistendo alcun vincolo di pertinenzialità tra il bene e l'illecito, trattandosi di sequestro di valore, non è sempre possibile prevedere quali dei beni preventivamente individuati dal pubblico ministero al momento della richiesta della misura sarà poi effettivamente presente nel patrimonio dell'indagato durante l'esecuzione⁴⁹.

⁴² Cass., Sez. III, 6 dicembre 2011, Calgaro, in *Mass. Uff.*, n. 251317.

⁴³ Cass., Sez. III, 15 ottobre 2012, Chiodini, in *Mass. Uff.*, n. 253681.

⁴⁴ Cass., Sez. III, 23 febbraio 2011, Panozzo, in *Cass. pen.*, 2012, 1013 ss.

⁴⁵ Cass., Sez. III, 27 giugno 2013, Papini, in *Diritto e giust.*, 2013, 28 ss.

⁴⁶ Cass., Sez. III, 12 luglio 2013, Giorgiani, in *Mass. Uff.*, n. 256438.

⁴⁷ Cass., Sez. III, 31 maggio 2013, D'Addario, in *Mass. Uff.*, n. 256164.

⁴⁸ Cass., Sez. III, 31 marzo 2010, Baruffa, in *Mass. Uff.*, n. 246444.

⁴⁹ LOTTINI, *La nozione di profitto e la confisca per equivalente ex art. 322-ter c.p.*, in *Dir. pen. proc.*, 2008, 1295 ss.; SANTORIELLO, *La confisca per equivalente e la determinazione del valore dei beni og-*

Il giudice deve specificamente indicare quali siano i beni vincolabili soltanto se disponga in atti degli elementi per stabilirlo, in caso contrario detta individuazione incombe al pubblico ministero quale organo demandato all'esecuzione del provvedimento⁵⁰.

In ogni caso l'autorità giudiziaria non è vincolata dalle preferenze eventualmente espresse dall'indagato ai fini della scelta dei beni da sottoporre concretamente al sequestro: l'individuazione dei beni da apprendere rientra nell'ambito della discrezionalità del giudice della fase esecutiva del provvedimento cautelare, con l'unico limite - applicabile analogicamente anche al settore penale - di dover preferire comunque il denaro (art. 517, co. 2, c.p.c.)⁵¹.

8. La natura giuridica della confisca per equivalente e il principio di irretroattività.

In giurisprudenza ha formato oggetto di dibattito la questione relativa alla possibilità di applicare retroattivamente ai reati tributari la disciplina del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente.

Sul punto va premesso che la confisca, a seconda delle ragioni e delle finalità per le quali viene disposta, può assumere le caratteristiche di misura di sicurezza o di pena ovvero di misura civile o amministrativa: ciò che occorre considerare non è un'astratta e generica figura di confisca, ma il concreto provvedimento ablatorio così come risulta da una determinata legge⁵².

La risoluzione della problematica è subordinata ad un approfondimento della natura giuridica della confisca di valore, che viene ad assolvere una funzione sostanzialmente ripristinatoria della situazione economica modificata in favore del reo dalla commissione del fatto illecito.

L'imposizione di un sacrificio patrimoniale di corrispondente valore a carico del responsabile è essenzialmente connotata da un carattere afflittivo e da un rapporto di consequenzialità tipico della sanzione penale, senza soddisfare alcuna funzione di prevenzione che costituisce la principale finalità delle mi-

getto del provvedimento, in *Fisco*, 2008, 4337 ss. MORELLI, *Sul sequestro in funzione di confisca per equivalente*, in *Giur. it.*, 2007, 987 ss.

⁵⁰ Cass., Sez. III, 28 febbraio 2012, Maione, in *Mass. Uff.*, n. 252095; in senso conforme è stato chiarito che il giudice che emette il provvedimento cautelare è tenuto soltanto ad indicare l'importo complessivo da sequestrare, mentre l'individuazione specifica dei beni da apprendere e la verifica della corrispondenza del loro valore con il "quantum" indicato nel sequestro è riservata alla fase esecutiva demandata al pubblico ministero (Cass., Sez. III, 7 marzo 2013, Falchero, in *Riv. dott. Commercialisti*, 2013, 426 ss.).

⁵¹ Cass., Sez. II, 11 novembre 2011, Cappa, in *Mass. Uff.*, n. 251515.

⁵² Corte cost., n. 29 del 1961.

sure di sicurezza⁵³.

L'assenza di un rapporto di pertinenzialità fra il reato e i beni confiscati, implicando il venir meno della connotazione di pericolosità della cosa confiscata rispetto all'equivalente profitto o prezzo del reato, fa assumere al provvedimento ablatorio non già la fisionomia della misura di sicurezza, ma di una misura a preminente carattere sanzionatorio⁵⁴.

Pertanto, l'applicazione retroattiva del provvedimento ablatorio patrimoniale a connotazioni sanzionatorie, senza che sia dato riscontrare alcun elemento di pericolosità degli specifici beni da sottoporre a confisca, finirebbe per porsi in contrasto con i principi costituzionali e con l'art. 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, per i quali non può essere inflitta una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è stato commesso⁵⁵.

Per le ragioni illustrate, la confisca per equivalente può trovare applicazione solo per i reati tributari commessi a partire dal 1° gennaio 2008, data di entrata in vigore dell'art. 1, co. 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244⁵⁶, poiché all'istituto non è estensibile la regola dettata dall'art. 200 c.p., in forza della quale le misure di sicurezza sono regolate dalla legge in vigore al tempo della loro applicazione⁵⁷.

9. I presupposti di mantenimento del sequestro preventivo.

Il sequestro preventivo persegue lo scopo di tutelare l'integrità del patrimonio dello Stato, per cui l'adempimento dell'obbligazione tributaria incide sulla persistenza dei presupposti per il mantenimento della misura cautelare reale.

Si è al riguardo posta la questione se l'intervenuta sanatoria della posizione tributaria del contribuente possa determinare il venir meno dei presupposti della confisca e, quindi, consentire la revoca del sequestro preventivo disposto in funzione della futura esecuzione della misura ablativa.

Va rammentato che il versamento tardivo dell'imposta ed il pagamento successivo del debito tributario non ha effetti estintivi della fattispecie penale, ma

⁵³ Cass., Sez. VI, 25 marzo 2009, Molon, in *Mass. Uff.*, n. 243127.

⁵⁴ Cass., Sez. II, 10 luglio 2008, Chinaglia, in *Riv. pen.*, 2008, 1142 ss. L'indirizzo segue l'orientamento già tracciato dalle Sezioni Unite (sent. n. 41936 del 2005) per il quale la confisca per equivalente «costituendo una forma di prelievo pubblico a compensazione di prelievi illeciti viene ad assumere un carattere eminentemente sanzionatorio», costituendo una pena secondo l'interpretazione fornita dalla Corte europea dei diritti dell'Uomo.

⁵⁵ In argomento v. Cass., Sez. VI, 20 ottobre 2008, Tiraboschi, in *Mass. Uff.*, n. 241034.

⁵⁶ Cass., Sez. III, 20 ottobre 2008, CANISTO, in *Dir. e prat trib.*, 2009, 173 ss.; MAZZACUVA, *Confisca per equivalente come sanzione penale: verso un nuovo statuto garantistico*, in *Cass. pen.*, 2009, 3417 ss.

⁵⁷ Cass., Sez. II, 28 maggio 2008, Puzella, in *Il fisco*, 2008, 5077 ss.; Cass., Sez. un, 23 aprile 2013, Adami, in *Cass. pen.*, 2013, 2913 ss.

integra solo gli estremi della circostanza attenuante prevista dall'art. 13 del d.lgs 10 marzo 2000, n. 74.

Sul presupposto che con il versamento dell'imposta evasa viene meno la funzione sanzionatoria della confisca, la giurisprudenza è pervenuta alla conclusione che la misura di coercizione reale può essere legittimamente mantenuta fino a quando permane l'indebito arricchimento derivante dall'azione illecita, che cessa definitivamente solo con l'adempimento dell'obbligazione tributaria⁵⁸.

Se il reo provvede, sia pur tardivamente al pagamento dell'imposta, poiché il profitto suscettibile di confisca corrisponde all'ammontare dell'imposta evasa, con il versamento e con la restituzione all'erario dell'utilità derivante dal reato verrebbe meno qualsiasi indebito vantaggio da aggredire col provvedimento ablatorio e cesserebbe la stessa ragione giustificatrice della confisca, che intende evitare che il conseguimento dell'indebito profitto del reato si consolidi in capo al reo: se così non fosse si assisterebbe ad una inammissibile duplicazione sanzionatoria e ad un ingiustificato ricorso alla misura afflittiva in quanto l'indagato, oltre ad aver adempiuto al suo debito verso l'amministrazione finanziaria, si vedrebbe privato, all'esito dell'accertamento della responsabilità penale, anche dei beni equivalenti per valore al profitto del reato, ormai dismesso con il versamento dell'imposta evasa.

Per tali ragioni è stata dichiarata manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 322-ter c.p. ed 1, co. 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 per la parte in cui, nel prevedere la confisca per equivalente anche per i reati tributari previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, contrasterebbero, nel caso di sanatoria della posizione debitoria con l'Amministrazione finanziaria, con gli artt. 23 e 25 Cost., in quanto la restituzione all'Erario del profitto del reato fa venir meno lo scopo principale perseguito con la confisca, escludendo la temuta duplicazione sanzionatoria⁵⁹.

È inidoneo a costituire presupposto per la revoca anche l'eventuale accordo transattivo concluso con l'Amministrazione finanziaria per il versamento rateale dell'imposta evasa, che presuppone il pagamento graduale di somme nel tempo secondo un piano di estinzione del debito.

Il pagamento rateizzato dell'imposta, poiché non prevede l'estinzione dell'obbligazione tributaria in un'unica soluzione, potrebbe non essere puntualmente adempiuto alle singole scadenze con l'ulteriore effetto di produrre

⁵⁸ Cass., Sez. III, 3 dicembre 2012, Lanzalone, in *Corr. trib.*, 2013, 591 ss.; IORIO e MECCA, *Il tardivo pagamento dei tributi evasi esclude la confisca per equivalente*, in *Corr. trib.*, 2013, 591 ss.

⁵⁹ Cass., Sez. III, 11 marzo 2011, Provenzale, in *Riv. dott. Comm.*, 2012, 471 ss.

una ulteriore lievitazione del debito fiscale⁶⁰.

Poiché le ragioni del sequestro vengono meno solo con il completamento del pagamento rateale concordato con l'Erario, fino a quel momento la misura cautelare rimane legittima, ma il contribuente può ottenerne una riduzione proporzionale in ragione degli importi già versati, che non possono comunque essere confiscati⁶¹.

Non costituisce presupposto per la revoca del sequestro nemmeno il provvedimento del giudice tributario di sospensione della esecutività della cartella esattoriale che, per la sua natura "precaria", lascia immutata la doverosità del debito: si è così stabilito che il profitto del reato oggetto del sequestro preventivo per equivalente è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, che rimane inalterato anche nella ipotesi di sospensione della esecutività della cartella esattoriale da parte della Commissione tributaria⁶².

L'applicazione della confisca di valore non è impedita nemmeno dall'attivazione di una garanzia fideiussoria, che la giurisprudenza ha ritenuto confliggente con la finalità di impedire che l'autore del reato continui a usufruire del profitto illecito.

Le somme di denaro assoggettate a vincolo non sono suscettibili di sostituzione mediante rilascio di garanzia fideiussoria per un ammontare corrispondente al profitto del reato, atteso che, altrimenti, verrebbe frustrata la finalità della misura cautelare, diretta a sottrarre all'indagato la disponibilità del patrimonio, che invece resterebbe invariata per lo spostamento del vincolo sul denaro del garante⁶³.

Se così non fosse verrebbe a sostituirsi, quale oggetto della futura confisca, a un bene certo di pertinenza del condannato e di immediata escussione, una semplice garanzia personale di pagamento, non ancora costituita, da parte di un terzo e, quindi, non immediatamente convertibile in un bene di valore corrispondente al profitto del reato⁶⁴.

La natura sanzionatoria dell'istituto impedisce che la confisca per equivalente

⁶⁰ Cass., Sez. III, 13 marzo 2013, Bardazzi, in *Mass. Uff.*, n. 254737.

⁶¹ Cass., Sez. III, 31 agosto 2012, Paulin, in *Bollettino trib. inf.*, 2012, 1488 ss.; RAGGI, *La pace con il Fisco blocca il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente?*, in *Corr. trib.*, 2012, 3124 ss.

⁶² Cass., Sez. III, 28 febbraio 2013, Tanghetti, in *Corr. trib.*, 2013, 1363 ss.; IORIO e MECCA, *La sospensione della riscossione concessa dal giudice tributario non ferma la confisca per equivalente.*, in *Corr. trib.*, 2013, 1363 ss.

⁶³ Cass., Sez. III, 31 agosto 2012, Paulin, in *Corriere trib.*, 2012, 3124; SERVIDIO, *Rateazione dell'omesso versamento IVA e sequestro per equivalente*, in *Boll. trib. inf.*, 2012, 1488 ss.

⁶⁴ Cass., Sez. VI, 17 settembre 2009, Fezia, in *Cass. pen.*, 2011, 1112 ss.

possa trovare applicazione in relazione al prezzo o al profitto derivante da un reato estinto per prescrizione: una volta che questo tipo di confisca venga accostata ad una sanzione di natura penale è indispensabile che sia preceduta da una pronuncia di condanna e dall'accertamento della responsabilità dell'autore del reato, non potendo trovare applicazione il regime sulle misure di sicurezza patrimoniali (artt. 200, 210 e 236 c.p.), che derogano ai principi penalistici della irrevocabilità e della inapplicabilità della sanzione penale in caso di estinzione del reato⁶⁵.

10. Il sequestro dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi dagli amministratori.

Ha formato oggetto di ampio dibattito in dottrina e giurisprudenza la questione relativa alla possibilità di disporre la confisca per equivalente dei beni appartenenti alla società per i reati tributari commessi nel suo interesse dagli amministratori.

L'art. 19 del d.lgs. n. 231 del 2001 prevede la confisca, anche per equivalente, come una delle sanzioni principali applicabili alla persona giuridica ritenuta responsabile per uno dei reati presupposto inseriti nel catalogo degli illeciti penali espressamente previsti dalla normativa che disciplina la responsabilità amministrativa dell'ente (artt. 24 e ss.).

Nella materia del diritto penale tributario la possibilità di applicare la misura ablatoria è impedita dalla mancata inclusione dei reati fiscali previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 nell'elenco degli illeciti penali richiamati dagli artt. 24 e seguenti del d.lgs. n. 231 del 2001.

La giurisprudenza ha affermato che la confisca di valore non può essere disposta sui beni appartenenti alla persona giuridica ove si proceda per le violazioni finanziarie commesse dal legale rappresentante della società, atteso che i delitti fiscali non figurano tra le fattispecie dei reati presupposto che possono determinare la responsabilità dei soggetti collettivi e che, conseguentemente, sono in grado di giustificare l'adozione del provvedimento cautelare reale⁶⁶.

⁶⁵ Cass., Sez. VI, 29 aprile 2013, Attianese, in *Mass. Uff.*, n. 255164; Id., Sez. VI, 17 maggio 2013, Barla, in *Guida dir.*, 2013, 76 ss.

⁶⁶ Cass., Sez. III, 10 gennaio 2013, Unicredit, in *Giur. it.*, 2013, 1379 ss.; Id., Sez. III, 4 luglio 2012, Amoddio, in *Cass. pen.*, 2013, 1, 305 ss.; TRUCANO, *Sulla confisca dell'equivalente in caso di reato tributario commesso nell'interesse o vantaggio di una società per azioni*, in *Giur. it.*, 2013, 1379 ss.; CORSO, *Reati tributari e persone giuridiche: ancora un forte richiamo al principio di legalità*, in *Corr. trib.*, 2013, 619 ss.; CARACCIOLI, *Reati tributari contestati a dirigenti di istituto bancario ed inapplicabilità della confisca per equivalente*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 12, 349 ss.; VANNINI, *La confisca per equivalente nella sistematica sulla responsabilità amministrativa degli enti*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, 854 ss.

La responsabilità degli enti per i reati tributari non potrebbe essere fatta derivare da quella assegnata alle persone giuridiche nel diritto tributario: infatti, il sistema del diritto penale tributario deve essere letto ed interpretato nell'ambito del complessivo sistema del diritto penale e non può essere ritenuto un mero apparato sanzionatorio di disposizioni tributarie, avente vita a sé stante ed avulso dal generale sistema punitivo, quasi fosse una sorta di "sistema speciale"⁶⁷.

In effetti, solo un intervento legislativo che preveda espressamente la responsabilità della persona giuridica per i reati tributari commessi a vantaggio e nell'interesse dell'ente potrebbe rendere possibile la confisca di valore nei suoi confronti.

Gli illeciti penali tributari, invece, possono rientrare nella categoria dei reati-fine di una organizzazione criminale transnazionale in grado di consentire la confisca di valore per l'ammontare del prezzo o del profitto del reato sul patrimonio della persona giuridica: la confisca per equivalente, prevista dall'art. 11 della legge 16 marzo 2006, n. 146 per i reati transnazionali, è applicabile anche al profitto dei reati di frode fiscale o di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte rientranti nel programma di un'organizzazione criminale transnazionale⁶⁸.

Il sistema, così strutturato, presenta profili di irragionevolezza per la scelta che finisce per far dipendere la confiscabilità per equivalente del profitto derivante dai reati tributari, commessi nell'interesse della persona giuridica, dal carattere transnazionale dell'illecito compiuto nell'ambito di fenomeni associativi non limitati al territorio nazionale: al contrario un analogo intervento non sarebbe invece possibile nei confronti di una persona giuridica che, magari a fronte di un ammontare maggiore di imposte evase, non si connota per la natura transnazionale dell'organizzazione criminale.

Tuttavia, la confisca di valore può attingere i beni della persona giuridica solo nell'ipotesi in cui la struttura aziendale costituisca un apparato fittizio utilizzato dal reo per commettere gli illeciti, perché in tal caso il reato non risulterebbe commesso nell'interesse o a vantaggio di una persona giuridica, ma a beneficio diretto del reo attraverso lo schermo dell'ente.

Questa impostazione è coerente con il principio secondo il quale possono essere colpiti i beni inclusi nel patrimonio della persona giuridica, quando

⁶⁷ Cass., Sez. III, 6 giugno 2013, Morini, in *Mass. Uff.*, n. 2013.

⁶⁸ Cass., Sez. III, 24 marzo 2011, Rossetti, in *Guida dir.*, 2011, 83 ss.; Id., Sez. un., 23 aprile 2013, Adami, in *Cass. pen.*, 2013, 9, 2913 ss.; SANTORIELLO, *Reati transnazionali, confisca per equivalente ed illeciti fiscali in una decisione della Corte di cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 106 ss.

quest'ultima sia stata appositamente utilizzata come apparato fittizio per commettere gli illeciti, sicché ogni cosa simulatamente intestata alla società sarebbe immediatamente riconducibile alla disponibilità dell'autore del reato⁶⁹.

Per ampliare la possibilità di aggredire i beni della persona giuridica, tentando di superare la questione della natura del provvedimento ablatorio come misura sanzionatoria, è stata ritenuta ammissibile la "confisca diretta" delle somme non versate al fisco, che si trovino interamente nella disponibilità della società.

In argomento è stato considerato legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto del reato di omesso versamento di ritenute certificate commesso dall'amministratore, consistente nell'imposta non versata la cui somma corrispondente sia rimasta nelle casse della società⁷⁰.

Sebbene il reato tributario sia addebitabile all'indagato, le conseguenze patrimoniali ricadrebbero comunque sulla società a favore della quale l'amministratore ha agito, salvo che si dimostri che vi è stata una rottura del rapporto organico, cosicché non sarebbe richiesto che l'ente sia responsabile ai sensi del d.lgs. 231 del 2001; né la persona giuridica potrebbe considerarsi terzo estraneo al reato in quanto parteciperebbe all'utilizzazione degli incrementi economici derivati dalla commissione dell'illecito⁷¹.

Per la sussistenza di un contrasto giurisprudenziale è stata rimessa alle Sezioni Unite della Corte di cassazione la risoluzione della questione relativa alla possibilità di aggredire direttamente i beni di una persona giuridica per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante⁷².

11. La confisca per equivalente nel rito del patteggiamento.

La confisca di valore, per la sua natura sanzionatoria e per l'obbligatoria ablazione del profitto del reato, deve sempre essere disposta anche con la sentenza di patteggiamento.

⁶⁹ Cass., Sez. III, 3 aprile 2013, Gimeli, in *Mass. Uff.*, n. 254739; Id., Sez. un, sent. n. 18374, 23 aprile 2013, Adami, in *Cass. pen.*, 2013, 2913 ss.

⁷⁰ Cass., Sez. III, 4 ottobre 2012, Sgarbi, in *Mass. Uff.*, n. 254795.

⁷¹ Cass., Sez. III, 19 luglio 2011, S. Coop. Burlando, inedita; Id., Sez. III, 6 luglio 2011, Occhipinti, in *Mass. Uff.*, n. 250679. In linea generale, la legge consentirebbe la confisca diretta dei beni costituenti profitto del reato indipendentemente dalla qualifica di concorrente nel reato e, nel caso si tratti di una società, prescindendo dalla previsione o meno di responsabilità amministrativa per il reato medesimo.

⁷² Cass., Sez. III, 22 novembre 2013, Gubert, in *www.penalecontemporaneo.it*; TRINCHERA, *Confisca per equivalente di beni appartenenti alla società e reati tributari: la parola passa alle Sezioni Unite*, in *www.penalecontemporaneo.it*.

Il riferimento testuale all'art. 322-ter c.p. nel quale si prevede che la confisca sia "sempre ordinata" equivale ad affermare che, in presenza delle condizioni previste dalla legge, l'ablazione del profitto del reato resta comunque obbligatoria.

La natura obbligatoria della confisca di valore prescinde dall'accordo delle parti, posto che la sentenza di applicazione concordata della pena è vincolata al solo profilo del trattamento sanzionatorio, ma non a quello relativo all'ablazione del profitto illecito, in relazione al quale la discrezionalità del giudice si riepanda come in una normale sentenza di condanna⁷³.

È irrilevante che nella richiesta di applicazione concordata della pena non sia stato fatto alcun riferimento all'irrogazione della misura ablatoria, trattandosi di materia sottratta alla libera disponibilità delle parti per la previsione di un provvedimento a carattere sanzionatorio aggiuntivo rispetto alla pena detentiva.

Tale soluzione è coerente con la natura della sentenza di patteggiamento, in ragione dell'equiparazione legislativa ad una sentenza di condanna, che, in mancanza di un'espressa previsione di deroga, non impedisce l'applicazione della confisca per equivalente⁷⁴.

Qualora le parti abbiano limitato il loro accordo al profilo attinente l'applicazione della pena principale, il giudice dovrà anche d'ufficio disporre la confisca per equivalente del profitto del reato, riempiendo di contenuto il provvedimento ablatorio.

La possibilità di applicare d'ufficio la confisca per equivalente non è impedita dall'assenza di una preventiva imposizione del vincolo del sequestro sui beni e dalla mancata individuazione dei cespiti da apprendere⁷⁵, essendo ben specificato il profitto del reato (commisurato all'imposta evasa ed alla relative sanzioni) senza dover nemmeno attivare alcuna forma di contraddittorio tra le parti.

⁷³ Cass., Sez. III, 4 novembre 2013, Cruciani, in *Dir. e giust.*, 2013, 2013.

⁷⁴ Sulla natura della sentenza di patteggiamento si rinvia a Cass., Sez. un, 23 maggio 2006, Diop, in *Cass. pen.*, 2006, 2769 ss.; CREMONESI, *Marcia indietro sul patteggiamento. Gli ermellini: è sentenza di condanna. Revirement sulla natura del provvedimento ex articolo 444 c.p.p.*, in *Dir. giust.*, 2006, 24 ss.

⁷⁵ Cass., Sez. III, 15 aprile 2013, Volpe, in *Mass. Uff.*, n. 255113.