

QUESTIONI APERTE

Sequestro preventivo - Confisca

La decisione

Sequestro preventivo finalizzato alla confisca - Confisca diretta e per equivalente - Beni della persona giuridica - Reati tributari commessi dal legale rappresentante - Ammissibilità - Profitto - Nozione (artt. 240, 322-ter c.p.; artt. 321, 322, 324 c.p.p.; d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-ter; l. 24 dicembre 2007, n. 244 art. 1, co. 143).

Nei confronti di una persona giuridica, è ammesso il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dai rappresentanti dell'ente, quando tale profitto sia nella disponibilità di tale persona giuridica, mentre non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente.

La confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto (che è diretta e non di valore) non ha una funzione sanzionatoria, ma quella di ripristinare l'ordine economico violato dal reato.

Nel profitto direttamente confiscabile rientrano i beni appresi per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma anche ogni altra utilità che sia conseguenza, anche indiretta e immediata dell'attività criminosa, compresi i c.d. risparmi di spesa.

CASSAZIONE PENALE, SEZIONI UNITE, 5 marzo 2014, (ud. 9 gennaio 2014) - SANTACROCE, *Presidente* - DAVIGO, *Relatore* - DESTRO, *P.M.* (diff.) - Guibert, *Ricorrente*.

Il commento

Il senso del profitto: la confisca dei beni dell'ente per il reato tributario commesso dal legale rappresentante

1. Premessa

Con la sentenza in esame, le Sezioni unite della Corte di cassazione sono intervenute per dirimere un contrasto giurisprudenziale in tema di applicabilità della confisca (constateremo poi, diretta o per equivalente) «nei confronti di beni di una persona giuridica per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante o da altro organo della stessa». La questione è stata risolta attraverso una nuova interpretazione del concetto di profitto, nell'ambito dello strumento ablatorio, la cui *ratio* ispiratrice coincide, come noto, con l'«inespresso assunto

di politica criminale che il “delitto non deve pagare”»¹.

2. L'ordinanza di rimessione

Prima di procedere all'analisi della decisione, vale la pena di ripercorrere, se pur brevemente, i punti (di fatto e di diritto) dell'ordinanza di rimessione. Quest'ultima risulta infatti “differente” rispetto alle sentenze che avevano dato vita al contrasto interpretativo sulla possibilità di applicare la confisca per equivalente, ai sensi dell'art. 322-ter c.p., alle persone giuridiche, quando l'illecito penale tributario è commesso da un amministratore della società.

Il caso proposto dalla terza Sezione della Corte di cassazione riguardava infatti il sequestro (per equivalente) di un immobile abitativo di proprietà di una persona indagata per il reato di cui all'art. 10-ter, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 perché, come rappresentante legale della società Trento *Pack* s.r.l., aveva omesso di versare l'imposta sul valore aggiunto per un valore di circa 300.000 euro.

Contro il decreto del Tribunale di Trento, che aveva ordinato il sequestro dell'immobile (la cui richiesta era stata precedentemente rigettata dal Gip²), l'indagato aveva proposto ricorso per Cassazione.

In particolare, il ricorrente deduceva, tra gli altri motivi, la violazione dell'art. 606, co. 1, lett. b), c) ed e) perché il Tribunale non aveva:

- a) verificato, prima, la possibilità di procedere a sequestro diretto del profitto del reato sui beni della società;
- b) laddove non fosse stato possibile il sequestro diretto, provveduto al sequestro per equivalente nei confronti dei beni della società.

Il ricorrente sottolineava infatti di non aver tratto alcun vantaggio dalla commissione del reato; il risparmio di spesa era servito per pagare i dipendenti della società; quest'ultima, infine, non poteva considerarsi estranea al reato, essendo rimasto il profitto nelle casse dell'ente stesso.

Vale la pena di ricordare che tra i motivi di ricorso l'indagato aveva anche sollevato l'assenza del c.d. *periculum* poiché la società aveva predisposto un piano rateale di reintegro del debito riconosciuto; il ricorrente non aveva ottenuto alcun profitto personale dall'illecito e la società versava in grave situazione di crisi economica.

La terza Sezione ha rimesso il ricorso alle Sezioni unite, richiedendo se fosse

¹ ALESSANDRI, *Criminalità economica e confisca del profitto*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, a cura di Dolcini, Paliero, III, Milano, 2006, 2107.

² Il Giudice per le indagini preliminari di Trento aveva rigettato la richiesta del P.M. ritenendo assente il requisito del *periculum*.

«possibile o meno aggredire direttamente i beni di una persona giuridica per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa»³. Leggendo l'ordinanza si nota subito un contrasto tra il quesito proposto, riguardante l'ablazione diretta del profitto, e il conflitto che si era sviluppato in giurisprudenza, riportato dalla decisione in esame e relativo invece al sequestro e alla successiva confisca per equivalente.

Non è infatti un caso che le Sezioni unite abbiano in parte modificato il *thema decidendum* nella seguente formula: «Se sia possibile o meno disporre il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta o per equivalente nei confronti di beni di una persona giuridica per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante o da altro organo delle stesse». Insomma, se il contrasto giurisprudenziale precedente riguardava soltanto la confisca per equivalente, attraverso il quesito dalla terza Sezione, il massimo consesso della Cassazione si è trovato a decidere su entrambi gli strumenti ablativi, diretto e di valore.

L'annotazione non è soltanto formale, in quanto l'aver esteso il giudizio anche alla confisca diretta ha avuto, come constateremo, rilevanti effetti sulla decisione e ha condizionato (non di poco) la scelta interpretativa delle Sezioni unite.

3. I temi sul tappeto

Prima di analizzare il contrasto giurisprudenziale e la decisione in commento, vale la pena di soffermarci, soltanto per brevi cenni e senza pretese di completezza, su alcune delle complesse questioni che la vicenda e il quesito pongono all'attenzione dell'interprete, soffermandoci, in particolare, sul delitto contestato e sull'istituto della confisca (anche nell'ambito della responsabilità degli enti).

3.1 Il reato di omesso versamento IVA

Anzitutto va ricordato che il reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000 è stato introdotto soltanto con l'art. 35, co. 7, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv. con modificazioni dalla l. 4 agosto 2006, n. 248. L'articolo punisce l'omesso versamento dell'Imposta sul Valore Aggiunto e richiama per struttura del divieto, pena edittale e soglia di punibilità l'art. 10-bis, vale a dire l'omesso versamento

³ Cass., Sez. III, 30 ottobre 2013, Gubert, in *www.penalecontemporaneo.it*, con osservazioni di TRINCHERA e note di DELLA RAGIONE, *La confiscabilità per equivalente dei beni dell'ente per i reati tributari commessi dal legale rappresentante: in attesa delle Sezioni unite* e EPIDENDIO, *Reati tributari e sequestro a fini di confisca di beni societari: un appunto a futura memoria, in attesa delle Sezioni unite*.

di ritenute certificate. La norma è stata introdotta per colpire i fenomeni di evasione da riscossione, nelle ipotesi, come quelle delle “frodi carosello”, in cui i contribuenti assolvono a tutti i compiti dichiarativi ma non adempiono all’obbligo di versare l’IVA a debito delle fatture emesse nei confronti dei cessionari⁴. Si tratta di un reato omissivo proprio che può essere commesso soltanto da chi riveste la qualità di soggetto IVA, vale a dire chi ha presentato la dichiarazione con saldo debitorio superiore ai 50.000 euro⁵.

Si tratta di una fattispecie che ha ricevuto non poche critiche, non richiedendo, a differenza degli altri reati tributari, un’attività fraudolenta del soggetto attivo né un dolo specifico⁶.

Il delitto in esame rientra tuttavia tra quelli cui è applicabile la confisca ai sensi dell’art. 322-ter c.p. che prevede l’ablazione diretta del profitto e del prezzo del reato e quella per equivalente. La possibilità di applicare la confisca di valore anche ad alcuni reati tributari è stata prevista con l’art. 1, co. 143, l. 24 dicembre 2007, n. 244 che ha così eluso gli stretti limiti di operatività dell’art. 240 c.p.⁷. Quest’ultima disposizione si era rivelata infatti inadeguata a consentire, per tutti i reati volti a conseguire un vantaggio economico, l’ablazione del profitto, prodotto o prezzo⁸ e ciò soprattutto perché strettamente legata a quei beni che hanno una relazione con il reato.

Le difficoltà applicative dell’art. 240 c.p. si ponevano *a fortiori* per i reati tributari, nei quali il profitto non è costituito da un incremento patrimoniale ma da un risparmio di spesa⁹ (sul punto avremo modo di tornare). Per meglio comprendere l’innovazione operata con la legge del 2007 e i passaggi centrali della

⁴ Sul punto, v. MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2011, 284; SOANA, *Il reato di omesso versamento di IVA*, in *Rass. trib.*, 2007, 113.

⁵ Per un’analisi degli elementi essenziali del reato v. MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 284 ss. Sulle soglie di punibilità, v. ASTROLOGO, *Le cause di non punibilità. Un percorso tra nuovi orientamenti interpretativi e perenni incertezze dogmatiche*, Bologna, 2009; FALCINELLI, *Le soglie di punibilità tra fatto e definizione normoculturale*, Torino, 2007.

⁶ MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 278.

⁷ Sulla confisca-misura di sicurezza, v. FIANDACA, MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, 2011, 847; ALESSANDRI, voce *Confisca nel diritto penale*, in *Dig. Pen.*, III, Torino, 1989, 39.

⁸ Di quest’avviso SOANA, *La confisca per equivalente*, Milano, 2012, 5.

⁹ MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 75; SOANA, *La confisca per equivalente*, cit., 6., 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 meno del “profitto”*, in *Fisco*, 2013, 4163; POTETTI, *Confisca per equivalente ex art. 322-ter c.p., sequestro preventivo e reato plurisoggettivo*, in *Riv. pen.*, 2013, 608 ss.; MORONE, *La confisca per equivalente: normative a confronto*, in *Giur. it.*, 2013, 937 ss.

decisione in commento, è il caso di spendere qualche parola, fors'anche didascalica, sul complesso istituto della confisca dei beni.

3.2 Confisca diretta e confisca per equivalente

La confisca è, come è stato affermato, un istituto proteiforme¹⁰. La «disciplina normativa delle singole “confische” si presenta estremamente variegata e tale da sfuggire a rigide catalogazioni codicistiche o qualificazioni normative che, del resto, hanno da sempre costituito materia di dibattito dottrinale in Italia»¹¹. Come è stato ritenuto, il discorso sulla confisca e sulle ragioni che sostengono l'utilizzo della misura si muovono su due direttrici: la prima la vede come strumento per prevenire l'utilizzo di una cosa pericolosa; la seconda come sanzione volta a punire il colpevole «in un *continuum* di effetti (preventivi, risarcitori, ripristinatori, punitivi) tutti ugualmente conseguibili ... e tra loro variamente cumulabili nella disciplina positiva delle singole ipotesi di confisca»¹².

In definitiva, sotto lo stesso termine sono accumulati istituti codicistici ed extracodicistici con discipline molto diverse da cui sono derivate interpretazioni altrettanto eterogenee¹³.

La norma fondamentale è però l'art. 240 c.p. il quale prevede la confisca facoltativa «delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono il prodotto o il profitto», nonché la confisca obbligatoria del prezzo del reato e dei beni intrinsecamente illeciti. Si tratta, come noto, di una misura di sicurezza¹⁴ e si applica a seguito di condanna se i beni o il rapporto

¹⁰ ALESSANDRI, *Criminalità economica e confisca*, cit., 2107.

¹¹ EPIDENDIO, *La confisca nel diritto penale e nel sistema delle responsabilità degli enti*, Padova, 2011, 67.

¹² EPIDENDIO, *La confisca*, cit., 69.

¹³ EPIDENDIO, *La confisca*, cit., 70. Ma già ALESSANDRI, voce *Confisca nel diritto penale*, cit., 53; GRASSO, sub *Art. 240*, in *Commentario sistematico del codice penale*, a cura di Romano, Grasso, Padovani, III, Milano, 2011, 309. In giurisprudenza v. Corte cost., n. 61 del 1961 e Cass., Sez. un., 27 marzo 2008, Fisia Impianti spa e altri, in *Guida dir.*, 2008, 30, 89, con nota di CISTERNA, *La conclusione raggiunta sembra avallare un'altra qualificazione giuridica dei fatti*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 1738, con nota di MONGILLO, *La confisca del profitto nei confronti dell'ente in cerca di identità: luci e ombre della recente pronuncia delle Sezioni unite*, in *Cass. pen.*, 2008, 4544, con nota di PISTORELLI, *Confisca del profitto e responsabilità degli enti nell'interpretazione delle Sezioni unite*, in *Dir. pen. proc.*, 2008, 1263, con nota di EPIDENDIO, ROSSETTI, *La nozione di profitto oggetto di confisca a carico degli enti*, in *Società*, 2009, 351, con nota di LOTTINI, *Il calcolo del profitto del reato ex art. 19 d.lgs. n. 231 del 2001*.

¹⁴ Hanno espresso perplessità sulla natura, quale misure di sicurezza, della confisca ex art. 240 c.p., ALESSANDRI, voce *Confisca nel diritto penale*, cit., 45; GRASSO, sub *Art. 240*, cit., 607; MAUGERI, *Le moderne sanzioni patrimoniali tra funzionalità e garantismo*, Milano, 2001, 105.

tra questi e il reo risultino pericolosi: alla base dell'ablazione vi è quindi l'esigenza, preventiva, di interrompere la relazione tra bene e autore del reato¹⁵. Nonostante l'importanza dell'istituto, esso ha, proprio per essere limitato all'ablazione diretta, rivelato nel tempo tutti i suoi limiti¹⁶. Analoga sorte hanno avuto le numerose ipotesi di confisca obbligatoria (ma diretta) introdotte successivamente dal legislatore e riguardanti specifici reati¹⁷.

In un'ottica di contrasto alla criminalità del profitto, è stata invece decisiva l'introduzione della c.d. confisca per equivalente, che «nasce come strumento per combattere i tentativi del reo di frustrare l'applicazione della confisca di beni determinati, ben individuati» quando non è possibile l'apprensione del profitto «perché alienato, disperso o nascosto»¹⁸.

Essa consente quindi l'ablazione di beni nella disponibilità del reo per un «valore equivalente all'utilità economica illecitamente conseguita, indipendentemente dal loro collegamento, diretto o indiretto, con il fatto di reato».¹⁹ La confisca per equivalente, proprio perché non ha alcun rapporto con la pericolosità del soggetto e nessun collegamento con il reato²⁰, è considerata, a differenza di

¹⁵ Cass., Sez. un., 28 aprile 1999, Bacherotti, in *Cass. pen.*, 1999, 2823.

¹⁶ Per un'analisi dei motivi fondamentali della scarsa applicazione e dell'insuccesso dell'art. 240 c.p. v. FORNARI, *Criminalità del profitto e tecniche sanzionatorie*, Padova, 1997, 28 ss.

¹⁷ Si pensi all'art. 416 *bis* co. 7 c.p., in relazione al delitto di associazione di tipo mafioso, o all'art. 335-*bis* c.p. per tutti i reati dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione. Attraverso la confisca obbligatoria, si prevede che per questi reati si debba sempre procedere all'ablazione delle utilità economiche in quanto il loro definitivo conseguimento incoraggierebbe la commissione di reati in futuro in un'ottica special- e general-preventiva. Sul punto, v. SOANA, *La confisca per equivalente*, cit., 7. Per un elenco delle ipotesi di confisca obbligatoria presenti nel nostro ordinamento, v. MIGNOSI, *La confisca per equivalente nella lotta all'evasione fiscale*, in *Fisco*, 2011, 19, 3012 s.

¹⁸ MAUGERI, *La confisca per equivalente - ex art. 322 ter - tra obblighi di interpretazione conforme ed esigenze di razionalizzazione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2011, 810.

¹⁹ SOANA, *La confisca per equivalente*, cit., 7.

²⁰ Ritiene che in questo caso la pericolosità della cosa si trasferisca al reo ALESSANDRI, *Criminalità economica e confisca*, cit., 2108.

In giurisprudenza, tra le altre, v. Cass., Sez. III, 27 gennaio 2011, Mazzitelli, in *Foro it.*, 2011, II, 5646; Id., Sez. VI, 5 giugno 2007, Giannone, in *Mass. Uff.*, n. 237610; Id., Sez. VI, 29 marzo 2006, Lucci e altro, in *Guida dir.*, 2996, 90. Osserva come il passaggio da misura di sicurezza in sanzione penale avvenga in base ad un non meglio precisato «fenomeno di trasformazione della natura giuridica in base alla forma della sua applicazione», EPIDENDIO, *La confisca*, cit., 82.

quella diretta, una misura ablativa a carattere sanzionatorio²¹ e non preventivo²². La confisca di valore può essere disposta infatti in presenza dei seguenti requisiti: sentenza di condanna o di applicazione della pena su richiesta di parte; mancato rinvenimento del prezzo o del profitto del reato per cui si procede nella sfera giuridica del condannato; non appartenenza dei beni a terzi estranei al reato.

In particolare, il secondo e il terzo requisito hanno sollevato non pochi dubbi interpretativi. Quanto al secondo, diventa fondamentale definire cosa si intenda per profitto e per prezzo: quanto più ampio ne sarà il significato tanto più frequente potrà essere l'applicazione della confisca diretta e rara quella della confisca per equivalente (e, ovviamente, viceversa). Proprio questo profilo - è il caso di anticiparlo - è stato al centro della sentenza delle Sezioni unite.

Quanto al terzo requisito, si è ampiamente discusso sul concetto di terzi estranei al reato; in particolare, il problema si è posto rispetto ai beni appartenenti alla società in relazione al reato commesso dal legale rappresentante. Questa questione era invece il nucleo del contrasto giurisprudenziale che ha preceduto la decisione in esame.

Va peraltro rilevato che la confisca per equivalente non è stata prevista con una norma generale ma con singole disposizioni legate, anche questa volta, a specifici reati, producendo un coacervo di norme destinate a pestarsi i piedi²³. Tra

²¹ Riconosce però una finalità di recupero «collegata, per l'appunto, alla circostanza che trova applicazione unicamente nell'ipotesi di impossibilità di confiscare, ex art. 240 c.p., in modo diretto il profitto, il prodotto od il prezzo del reato», SOANA, *La confisca per equivalente*, cit., 11. In giurisprudenza, v. Cass., Sez. III, 12 luglio 2012, Lanzalone, in *Corr. trib.*, 2013, 7, 51 con nota di IORIO, MECCA, *Il tardivo pagamento dei tributi evasi esclude la confisca per equivalente*; Cass., Sez. un., 2 luglio 2008, Fisia Impianti Spa e altri, cit.; Id., Sez. V, 1 aprile 2004, Napolitano e altro, in *Mass. Uff.*, n. 228750 e in *Arch. nuova proc. pen.*, 2005, 562.

²² La tesi sostenuta da molti è stata poi confermata da Corte cost., n. 97 del 2009, in *Rass. trib.*, 2009, 863 secondo la quale la confisca per equivalente dovrebbe essere considerata sanzione penale e quindi non potrebbe essere applicata retroattivamente in forza dell'art. 25 Cost. e dell'art. 7 CEDU. Nella giurisprudenza di legittimità v. Cass., Sez. III, 7 giugno 2011, C.F., in *Riv. giur. trib.*, 2011, 944 e in *Fisco*, 2011, 5042; Id., Sez. II, 13 maggio 2010, Ferretti, in *Mass. Uff.*, n. 247115; Id., Sez. un., 25 ottobre 2005, Muci, in *Cass. pen.*, 2006, 1382; in *Giur. it.*, 2006, 2402, con nota di DANILA, *Sulla confiscabilità per valore equivalente al profitto dei reati previsti dall'art. 640-quater c.p.*; in *Dir. pen. proc.*, 2006, 43, con nota di MONTAGNA, *Reati di truffa e confiscabilità dei beni per equivalente*.

²³ V. Cass., Sez. un., 25 giugno 2009, Caruso, in *Cass. pen.*, 2010, 90 e in *Foro it.*, 2009, II, 629 secondo la quale «palese risulta, dunque, la simultanea coesistenza di una congerie di norme settoriali, non coordinate tra loro, in cui l'istituto della confisca per equivalente viene previsto, in modo altalenante, talvolta in termini perspicui ed efficienti e talaltra, invece, senza un efficace spazio di operatività. Né mancano profili di contraddittorietà ... Si pone perciò la necessità che il legislatore provveda a disciplinare in modo sistematico tutte le ipotesi di confisca obbligatoria per equivalente, già previste con norme frammentarie

queste vi è l'art. 322-ter c.p., introdotto con la legge n. 300 del 2000, che prevede l'ablazione obbligatoria del profitto o del prezzo nel caso di condanna, o di applicazione della pena su richiesta delle parti, per uno dei delitti previsti agli articoli da 314 a 320²⁴ e che non può applicarsi alle persone estranee al reato. La norma prevede altresì la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto²⁵. Come abbiamo accennato, con la legge Finanziaria del 2008 è stata poi prevista l'applicabilità dell'art. 322-ter c.p. a quasi tutti i reati tributari, così dando ingresso anche nel sistema penale tributario alla confisca di valore.

In base a queste norme, anche per i reati tributari, si potrà applicare la confisca diretta del profitto purché questo non appartenga a persona estranea al reato, ovvero, quando la prima non è possibile, la confisca di beni di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a quello di detto profitto.

Come è stato sostenuto dalla maggior parte della dottrina, nonostante l'opportunità di prevedere la confisca per equivalente in tale ambito, sarebbe stato molto meglio che il legislatore non si fosse avvalso della tecnica del rinvio ma avesse previsto una disciplina *ad hoc* magari all'interno del d.lgs. n. 74 del 2000. «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»²⁶.

Uno dei problemi fondamentali si pone proprio nei casi in cui il contribuente sia una persona giuridica e l'autore del reato non coincida quindi con il beneficiario dell'evasione.

e prive di coordinamento». V. anche, in dottrina, AMISANO TESI, voce *Confisca per equivalente*, in *Dig. Pen., Agg.*, IV, tomo I, Torino, 2008, 192.

²⁴ La confisca del profitto si applica anche in caso di condanna o patteggiamento per il corruttore ai sensi dell'art. 312 c.p.

²⁵ È il caso di ricordare che l'art. 1, co. 75, l. 6 novembre 2012, n. 190 ha inserito dopo le parole: «a tale prezzo» le parole: «o profitto». La presenza del solo prezzo nella formulazione originaria aveva destato non poche perplessità dal punto di vista interpretativo. Si consentiva la confisca equivalente al valore del profitto soltanto per il fatto commesso dal privato corruttore. La giurisprudenza aveva però ammesso in via interpretativa la possibilità di estendere la confisca per equivalente anche al profitto. Sul punto, in relazione al reato di truffa, alla luce del richiamo operato dall'art. 640-*quater* all'art. 322-ter, Cass., Sez. un., 25 ottobre 2005, Muci, cit. e, in riferimento ai reati tributari, v. Id., Sez. III, 26 maggio 2010, Molon, in *Mass. Uff.*, n. 248058; Id., Sez. V, 26 gennaio 2010, Natali, in *Cass. pen.*, 2010, 4406. Si era espressa invece in senso restrittivo Cass., Sez. un., 25 giugno 2009, Caruso, cit.

²⁶ PERINI, *Confisca per equivalente e disponibilità dei beni in capo all'autore del reato*, in *questa Rivista*, 2012, 2, 3.

3.3 La confisca applicabile agli enti

Anche nel sotto-sistema²⁷ della responsabilità degli enti, introdotto nel nostro ordinamento dal d.lgs. n. 231 del 2001²⁸, è prevista la confisca per equivalente. Nel decreto, la misura ablativa assume però un ruolo più centrale rispetto all'impostazione tradizionale (sganciandosi dal paradigma preventivo- quale misura di sicurezza²⁹) ed entra a far parte dell'apparato sanzionatorio come pena obbligatoria. In questo caso, la confisca svolge come è stato sostenuto «la funzione essenziale ancorché complementare di garantire alle residue sanzioni

²⁷ Sui sottosistemi nella legislazione speciale, v. FIANDACA, *In tema di rapporti tra codice e legislazione penale complementare*, in *Dir. pen. proc.*, 2001, 137 ss.; ID., *Relazione introduttiva*, in *Modelli ed esperienze di riforma del diritto penale complementare*, Atti del convegno di Modena del 15 dicembre 2001, a cura di M. Donini, Milano, 2003, 1 ss.; G. LOSAPPIO, *Il sottosistema nel diritto penale. Definizione e ridefinizione*, in *Ind. Pen.*, 2005, 7 ss.

²⁸ Il decreto, come noto, prevede la responsabilità dell'ente per il reato (non qualsiasi reato ma soltanto quelli previsti all'interno di una *lista*) commesso da un suo rappresentante o dipendente. Tra i reati per cui risponde l'ente non vi sono, come noto, gli illeciti penali tributari. Sul tema della responsabilità c.d. amministrativa degli enti è ormai sterminata la letteratura. Tra gli altri, v. ALESSANDRI, *Reati d'impresa e modelli sanzionatori*, Milano, 1984; ID., voce *Impresa (Responsabilità penali)*, in *Dig. Pen.*, vol. VI, Roma, 1992, 209; BRICOLA, *Lo statuto penale dell'impresa: profili costituzionali*, in *Trattato di diritto penale dell'economia*, diretto da Di Amato, I, Padova, 1990, 121; COCCO, *L'illecito degli enti dipendente da reato ed il ruolo dei modelli di prevenzione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2004, 108; DE FRANCESCO, *Gli enti collettivi: soggetti dell'illecito o garanti dei precetti normativi?*, in *Dir. pen. proc.*, 2005, 753; DE MAGLIE, *L'etica e il mercato. La responsabilità penale delle società*, Milano, 2002; DE SIMONE, *La responsabilità da reato degli enti nel sistema sanzionatorio italiano: alcuni aspetti problematici*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2004, 657; ID., *La responsabilità da reato degli enti: natura giuridica e criteri "oggettivi" di imputazione*, in *penalecontemporaneo.it*; DE VERO, *Struttura e natura giuridica dell'illecito di ente collettivo dipendente da reato. Luci ed ombre nell'attuazione della delega legislativa*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2001, 1126; ID., *La responsabilità penale delle persone giuridiche*, Milano, 2008; GARUTI, *Responsabilità degli enti per illeciti amministrativi dipendenti da reato*, Padova, 2002; GIUNTA, *I nuovi illeciti penali ed amministrativi riguardanti le società*, Milano, 2002; MANNA, *La c.d. responsabilità amministrativa delle persone giuridiche: un primo sguardo d'insieme*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2002, 501; LAT-TANZI, *Reati e responsabilità degli enti*, *Guida al D.lgs 8 giugno 2001, n. 231*, Padova, 2010; MONESI, *I modelli organizzativi ex d.lgs 231/2001. Etica d'impresa e punibilità degli enti*, Milano, 2005; PALAZZO, *Societas puniri potest. La responsabilità da reato degli enti collettivi*, Padova, 2003; PULITANÒ, *La responsabilità «da reato» degli enti: i criteri di imputazione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2002, 415; ID., voce *Responsabilità amministrativa per i reati delle persone giuridiche*, in *Enc. Dir.*, vol. VI, Agg., Milano, 2002, 953; RORDORF, *I criteri di attribuzione della responsabilità. I modelli organizzativi e gestionali idonei a prevenire i reati*, in *Società*, 2001, 1297.

²⁹ Sottolineano i caratteri di centralità e novità della confisca nel sistema della responsabilità degli enti, fra gli altri, VERGINE, *Confisca e sequestro per equivalente*, Torino, 2009, 107 ss.; SANTORIELLO, *La confisca e la criminalità di impresa*, in *La giustizia patrimoniale penale*, a cura di Bargi, Cisterna, Torino, II, 2011, 855 ss.; PULITANÒ, *La responsabilità "da reato" degli enti nell'ordinamento italiano*, in *Cass. pen.*, 2003, 27, ritiene, in particolare, che la confisca sia «lo strumento più incisivo e temibile che, se ben utilizzato, potrebbe compensare l'inadeguatezza delle sanzioni pecuniarie previste dal decreto, a fronte di gravi delitti per fini di lucro, talora in grado di procurare profitti enormi».

un reale effetto deterrente in termini di costi-benefici per l'impresa»³⁰. In particolare, in base all'art. 19 d.lgs. n. 231 del 2001 «nei confronti dell'ente è sempre disposta, con la sentenza di condanna, la confisca del prezzo o del profitto del reato, salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato. Sono fatti salvi i diritti acquisiti dai terzi in buona fede». Il co. 2 dello stesso articolo prevede inoltre che: «Quando non è possibile eseguire la confisca a norma del co. 1, la stessa può avere ad oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato».

Nondimeno, perfino all'interno del d.lgs. n. 231 del 2001 la confisca non assume un unico volto. Come ricordato dalle stesse Sezioni unite, nella nota sentenza *Fisia Impianti*, oltre alla confisca sanzionatoria il decreto prevede anche altre ipotesi. Vale la pena di ricordare, anzitutto, la confisca di cui all'art. 6, co. 5, che si applica al profitto del reato, commesso da persone che rivestono funzioni apicali, anche nell'ipotesi particolare in cui l'ente vada esente da responsabilità, per avere validamente adottato e attuato i modelli organizzativi. Essa assume «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»³¹. Vi è poi la confisca prevista all'art. 15, co. 4, secondo cui, in caso di commissariamento dell'ente, «il profitto derivante dalla prosecuzione dell'attività» deve essere confiscato e che avrebbe, stando all'interpretazione prevalente, avallata dalle Sezioni unite del 2008, natura di sanzione sostitutiva.

In definitiva, la confisca, nel sotto-sistema 231, si applica all'ente in via obbligatoria anche nella forma per equivalente come sanzione principale, ma può essere disposta nel caso in cui l'illecito sia commesso dalla persona fisica senza alcuna «partecipazione» neppure colposa della persona giuridica sempre che quest'ultima abbia comunque tratto un vantaggio dal reato.

³⁰ Così EPIDENDIO, *La confisca nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2011, 21.

³¹ Cass., Sez. un., 27 marzo 2008, *Fisia Impianti Spa e altri*, cit. In questo senso, in dottrina, cfr. A.M. MAUGERI, *Le moderne sanzioni patrimoniali*, cit., 156; BERNASCONI, *La responsabilità degli enti. Commento all'art. 6 d. lgs. 231/2001*, a cura di Presutti, Bernasconi, Fiorio, Padova, 2008, 115, secondo cui, in questo caso, «l'imprinting afflittivo della misura scolora ed essa acquisisce la fisionomia di un mezzo inteso a compensare l'equilibrio economico violato». Diversamente, FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale. Ablazione patrimoniale, criminalità economica, responsabilità delle persone fisiche e giuridiche*, Bologna, 2007, 328 ss. reputa che la natura sanzionatoria della misura sia difficilmente contestabile e ne sottolinea l'incompatibilità con i principi costituzionali previsti per la pena.

4. Il contrasto interpretativo

Dopo i brevi cenni sui temi ampi e complessi che la questione richiama, possiamo analizzare i termini del contrasto interpretativo sorto in giurisprudenza e richiamati nell'ordinanza di rimessione. Vale la pena di precisare che ognuno dei due orientamenti ha spesso invocato, a sostegno delle tesi, argomenti diversi, a volte sovrapposti e non sempre coerenti.

4.1. L'orientamento contrario all'applicabilità della confisca per equivalente

Un primo orientamento, condiviso anche dalla dottrina prevalente, esclude l'applicabilità della confisca per equivalente sui beni della società per un fatto di reato commesso dall'amministratore.

Questa interpretazione si basa anzitutto sulla natura penale della confisca per equivalente³² da cui deriverebbe l'inapplicabilità della misura a un soggetto diverso dall'autore del reato ai sensi dell'art. 27 Cost. L'ente, secondo questo orientamento, sarebbe "estraneo al reato" commesso dalla persona fisica in quanto non avrebbe concorso né materialmente né moralmente al fatto di reato e, essendo distinto dalla persona fisica, non potrebbe essere colpito né dalla sanzione reale né dalla misura cautelare³³. Neppure si potrebbe sostenere che gli amministratori abbiano la disponibilità dei beni della società contribuente, trattandosi di una relazione soltanto mediata³⁴ ed essendovi «uno scollamento tra la società/contribuente ed i suoi amministratori tale da escludere che i beni della società possano essere annoverati tra quei beni dei quali l'autore ... del reato ha ... la disponibilità»³⁵.

In secondo luogo, i reati tributari non rientrerebbero tra quelli c.d. "presupposto" previsti dal d.lgs. n. 231 del 2001 per cui risponde la società e da cui potrebbe derivare l'applicazione del provvedimento ablativo *ex artt.* 9, 19 e 53

³² Cass., Sez. III, 14 giugno 2012, P.M in proc. Amoddio e altro, in *Cass. pen.*, 2013, 305.

³³ Analogo discorso non varrebbe invece per la confisca diretta alla quale non sarebbe riconosciuto carattere sanzionatorio ma preventivo. V. BONETTI, *L'inapplicabilità del sequestro preventivo nei confronti della persona giuridica in caso di reati tributari commessi nel suo interesse*, in *Cass. pen.*, 2013, 3400.

³⁴ Trib. Milano, 15 dicembre 2011, Micara, in *questa rivista*, 2012, 2 che però distingue a seconda del tipo di società. La misura ablativa sarebbe applicabile nel caso di strutture societarie ridotte, nelle quali amministrazione e proprietà finiscono per coincidere; non sarebbe invece possibile per meccanismi societari più articolari. Critico sul punto, PERINI, *Confisca per equivalente e disponibilità dei beni in capo all'autore del reato*, in *questa Rivista*, 2012, 2, 4.

³⁵ PERINI, *Confisca per equivalente e disponibilità*, cit., 4.

d.lgs. n. 231 del 2001³⁶.

L'applicabilità della confisca sui beni della società per il reato tributario commesso dal suo rappresentante potrebbe pertanto risultare legittima soltanto a seguito di un espresso intervento legislativo che introduca i reati tributari nel sottosistema della responsabilità degli enti. Ogni interpretazione differente costituirebbe un'analogia *in malam partem* vietata in materia penale³⁷.

Nondimeno, in due situazioni molto particolari il discorso potrebbe essere diverso. La prima è quella in cui il reato fiscale sia stato tra gli scopi di un'associazione per delinquere (nazionale o transnazionale), poiché il reato associativo rientra tra quelli che possono comportare la responsabilità dell'ente *ex d.lgs. n. 231 del 2001*³⁸.

La seconda riguarda l'ipotesi, di difficile configurazione e accertamento processuale³⁹, in cui la società costituisca soltanto un apparato fittizio creato dal reo per commettere delitti⁴⁰.

Ciò nonostante, sul piano delle ragioni di politica criminale, anche chi ritiene

³⁶ Cass., Sez. III, 10 gennaio 2013, Unicredit, in *Giur. it.*, 2013, 1379 ss.; Id., Sez. III, 14 giugno 2012, P.M. in proc. Amoddio e altri, cit.; in dottrina ARDITO, *Reati tributari: irretroattività della confisca per equivalente*, in *Rass. trib.*, 2009, 3, 874; CARACCIOLI, *Reati tributari contestati a dirigenti di istituto bancario ed inapplicabilità della confisca per equivalente*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 12, 349 ss.; CORSO, *Reati tributari e persone giuridiche: ancora un forte richiamo al principio di legalità*, in *Corr. trib.*, 2013, 619 ss.; TRUCANO, *Sulla confisca per equivalente in caso di reato tributario commesso nell'interesse o vantaggio di una società per azioni*, in *Giur. it.*, 2013, 1379 ss.; VANNINI, *La confisca per equivalente nella sistematica sulla responsabilità amministrativa degli enti*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, 854 ss.

³⁷ V., soprattutto, DELLA RAGIONE, *La Suprema Corte ammette il sequestro preventivo funzionale alla successiva confisca per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse dal legale rappresentante*, in *penalecontemporaneo.it*.

³⁸ In particolare, per l'ipotesi di associazione per delinquere transnazionale, v. Cass., Sez. un., 23 aprile 2013, Adami, in *Cass. pen.*, 2013, 2913 ss.; Id., Sez. III, 24 marzo 2011, Rossetti, in *Guida dir.*, 2011, 83 ss. È il caso di ricordare che la legge n. 146 del 2006 ha ratificato la Convenzione di Palermo che indica quale reato transnazionale quello punito con la pena della reclusione non inferiore nel massimo a quattro anni nel quale è coinvolta un'organizzazione criminale se il reato a) sia commesso in uno o più Stati; b) sia commesso in uno Stato ma una parte sostanziale della sua preparazione, pianificazione, direzione o controllo avviene in un altro Stato; c) sia commesso in un Stato ma in esso è coinvolta un'organizzazione criminale impegnata in attività criminali in più di uno Stato; d) sia commesso in uno Stato ma ha effetti sostanziali in un altro Stato. Sulla disciplina e sulle ipotesi di confisca previste dall'art. 11 v. VERGINE, *Il "contrasto" all'illegalità economica. Confisca e sequestro per equivalente*, Padova, 2012, 135.

³⁹ EPIDENDIO, *La confisca*, cit., 202 ss.

⁴⁰ Cass., Sez. un., 23 aprile 2013, Adami, cit.; Id., Sez. III, 23 gennaio 2012, Gimeli, in *Mass. Uff.*, n. 254739. Secondo la giurisprudenza in questo caso ogni cosa intestata fittiziamente alla società sarebbe immediatamente riconducibile alla disponibilità dell'autore del reato.

inapplicabile la confisca dell'ente, critica tale scelta⁴¹ (tale da produrre un'impunità fiscale contraria al principio di uguaglianza)⁴², invocando un pronto intervento legislativo⁴³.

4.2 L'orientamento favorevole all'applicabilità della confisca per equivalente

Al contrario, in base al secondo orientamento⁴⁴, anche se il reato tributario è addebitabile all'indagato, la società per il quale la persona fisica agito non sarebbe "estranea al reato" poiché le conseguenze patrimoniali ricadrebbero sull'ente stesso, salvo che vi sia stata una rottura del rapporto organico⁴⁵.

Di conseguenza, sarebbe ammissibile la confisca sui beni della società anche se la stessa non sia responsabile ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001 o non rappresenti un mero schermo fittizio, creato *ad hoc* dalla persona fisica⁴⁶.

Questo orientamento si basa anzitutto su di una certa interpretazione del concetto di "estraneità al reato" da intendersi in senso sostanziale e non formale⁴⁷

⁴¹ MAZZA, *La confisca per equivalente fra reati tributari e responsabilità dell'ente (in margine al caso Unicredit)*, in *penalecontemporaneo.it*; DELLA RAGIONE, *La Suprema Corte ammette il sequestro preventivo*, cit.; SANTORIELLO, *Sul sequestro per equivalente ai beni della persona giuridica*, cit., 45.

⁴² Cass., Sez. III, 19 settembre 2012, Unicredit, cit.; BONETTI, *L'inapplicabilità del sequestro preventivo*, cit., 3401.

⁴³ V., tra gli altri, BERSANI, *La confisca per equivalente nei confronti delle persone giuridiche*, cit., 244.

⁴⁴ Una giurisprudenza aveva cercato di applicare la confisca per equivalente ai reati tributari, ipotizzando che assieme a questi, potesse configurarsi in capo agli indagati anche il delitto di truffa di cui all'art. 640, co. 2, n. 1 c.p. (truffa ai danni dello Stato) che è anche uno dei delitti presupposto del d.lgs. n. 231 del 2001 e al quale si applica anche l'art. 322-ter in virtù del richiamo operato dall'art. 640-quater. Attraverso il concorso dell'illecito codicistico con quello tributario si superava il problema dell'assenza del secondo tra i c.d. delitti-presupposto del decreto n. 231. Le sezioni unite hanno però, con un recente intervento, tolto il campo a quest'interpretazione, escludendo il concorso tra i due reati e sancendo la specialità del delitto di frode fiscale rispetto a quello di truffa aggravata. Cass., Sez. un., 28 ottobre 2010, Giordano e altri, in *Riv. pen.*, 2011, 895 con nota GIANNELLI, *Il rapporto tra frode fiscale e truffa aggravata risolto alla luce del principio di specialità: questa soluzione è condivisibile*; in *Cass. pen.*, 2011, 2501, con nota di RUTA, *Truffa ai danni dello stato e frode fiscale: limiti del principio di specialità*; in *Riv. trim. dir. pen.*, 2011, 237, con nota di ARONICA, *Le Sezioni unite escludono il concorso tra truffa ai danni dello Stato e "frode fiscale"*; in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2011, 1210, con nota di URBANI, DELLA RAGIONE, *Frode fiscale e truffa aggravata: le Sezioni Unite tornano sul concorso apparente di norme - I tormentati rapporti tra frode fiscale e truffa ai danni dello Stato al vaglio delle Sezioni unite*.

⁴⁵ Ancora, si sostiene che tra la persona fisica e quella giuridica non vi sarebbe un rapporto di terzietà ma quello, ben noto agli studiosi della responsabilità degli enti, di immedesimazione organica, per cui non vi sarebbe nessuna violazione nel principio di cui all'art. 27 Cost. Sul punto, v. POTETTI, *Sulla compatibilità della confisca tributaria (per equivalente) dei beni sociali con l'art. 27, co. 1, Cost.*, in *Cass. pen.*, 2013, 308.

⁴⁶ V. PERINI, voce *Reati Tributari*, in *Dig. Pen., Agg.*, II, Torino, 2008, 943; SALCUNI, *I reati tributari. La parte generale*, in *Corso di diritto penale dell'impresa*, a cura di A. Manna, Padova, 2010, 493.

⁴⁷ Nel senso che deve riguardare il reato e non il procedimento L'orientamento è ormai consolidato. In

in base alla quale il terzo non può essere considerato estraneo quando «abbia tratto vantaggio dall'altrui attività criminosa e dovendo, anzi, riconoscersi la sussistenza, in una simile evenienza di un collegamento tra la posizione del terzo e la commissione del fatto-reato»⁴⁸. Ciò a meno che «sussista la connotazione soggettiva identificabile nella buona fede del terzo, ossia nella sua non conoscibilità - con l'uso della diligenza richiesta dalla situazione concreta - del predetto rapporto di derivazione soggettiva del reato commesso dal condannato»⁴⁹. Quest'ultima precisazione risultava necessaria alla luce dell'impossibilità di applicare la confisca in base ad un dato meramente oggettivo, incompatibile con il principio di colpevolezza ai sensi dell'art. 27 Cost., anche nelle ipotesi in cui il provvedimento fosse una misura di sicurezza⁵⁰. Secondo quest'orientamento, si tratterebbe dunque di una buona fede da intendere non soltanto in senso soggettivo, come situazione psicologica di ignoranza della lesione, ma anche in senso oggettivo, come rispetto di obblighi di comportamento diligente, per evitare di avvantaggiarsi di comportamenti illeciti altrui⁵¹.

In base a quest'interpretazione non si potrebbe considerare "estranea" al reato la società che abbia ottenuto un vantaggio dalla commissione dell'illecito fiscale da parte della persona fisica, a meno che l'ente stesso non abbia versato in buona fede e tenuto un comportamento diligente per evitare la commissione di un delitto. Ciò senza che sia necessario una modifica legislativa del decreto 231.

giurisprudenza, v. già Cass., Sez. I, 28 gennaio 1988, Tartaro, in *Mass. Uff.*, n. 178817. Questa lettura, come è stato osservato, è legata soprattutto alla *ratio* della tutela del terzo, che può esserci in quanto manchi il rapporto tra la *res* e il reato o l'autore.

⁴⁸ Cass., Sez. un., 28 aprile 1999, Bacherotti in *Riv. pen.*, 1999, 622; in *Giust. pen.*, 1999, 12, 8, 673; in *Foro it.*, 1999, II, 571; in *Cass. pen.*, 1999, 2823; v. già Corte cost., n. 2 del 1987; *Contra*, Id., Sez. I, 6 novembre 1995, Amadei, in *Mass. Uff.*, n. 202757; Id., Sez. VI, 21 febbraio 1994, Gentilini e altri, *ivi*, n. 198479, secondo la quale la persona sarebbe da considerare estranea al reato in caso di assenza di ogni contributo di partecipazione o di concorso, ancorché non punibile.

⁴⁹ Cass., Sez. un., 28 aprile 1999, Bacherotti, cit.; Id., Sez. I, 16 giugno 2009, Rocci, in *Mass. Uff.*, n. 244816.

⁵⁰ Sul punto, v. EPIDENDIO, *La confisca*, cit., 161 ss. che ricorda che tale linea interpretativa è stata mantenuta dalla Corte costituzionale (n. 487 del 1995) anche con riferimento alla confisca di prevenzione ai sensi dell'art. 3-*quinquies* l. 31 maggio 1965, n. 575, laddove si è escluso che si potessero considerare "terzi estranei" coloro che versassero in uno stato di sostanziale incolpevolezza.

⁵¹ EPIDENDIO, *La confisca*, cit., 162 s. il quale osserva che si tratterebbe di null'altro che del principio di colpevolezza inteso come necessaria rimproverabilità del soggetto punito. In materia di misure di prevenzione, v. CASSANO, *La tutela dei diritti dei terzi nella legislazione antimafia*, in *Le sanzioni patrimoniali come moderno strumento di lotta contro il crimine: reciproco riconoscimento e prospettive di armonizzazione*, a cura di Maugeri, Milano, 2008, 438.

A conferma di questa interpretazione viene richiamato anche l'art. 1, co. 1 lett. e), d.lgs. n. 74 del 2000 secondo cui «riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il fine di evadere le imposte e il fine di sottrarsi al pagamento si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce». Secondo un orientamento, questa norma esalterebbe il rapporto di immedesimazione organica che lega ente e rappresentante, per cui voler escludere l'applicabilità in ambito penale-tributario della confisca sui beni che rientrano nel patrimonio dell'ente apparirebbe «una palese forzatura»⁵².

È però il caso di osservare che, stando alla lettera dell'art. 322-ter c.p., tale discorso riguarderebbe soltanto l'ipotesi della confisca diretta del profitto che può, difatti, essere applicata purché i beni non appartengono a persone estranee al reato⁵³. La confisca per equivalente può invece essere disposta sui beni che siano nella disponibilità dell'autore del reato.

Ebbene, la disponibilità si riferirebbe a tutte le situazioni giuridiche, anche minori della proprietà, che presuppongono il godimento del bene⁵⁴, o un potere anche informale ma diretto ed oggettivo⁵⁵. Conseguentemente, l'orientamento favorevole all'applicabilità della confisca sostiene che la persona fisica abbia la libera disponibilità dei beni della società, gestendoli direttamente⁵⁶ e che quindi si possa considerare legittima l'estensione dello strumento ablatorio. Come è stato sostenuto, «la società ... non è concorrente e non risponde assieme al suo amministratore. Tuttavia, se gli affida un'autonoma gestione del suo patrimonio, finisce per porre tale patrimonio nella disponibilità dell'amministratore, esponendolo ad una possibile apprensione da parte dello Stato»⁵⁷.

Un'altra tesi (sempre nell'ambito di questo orientamento) ammette la confisca di valore a carico dell'ente proprio ipotizzando, al contrario, una responsabilità

⁵² RISPOLI, *La confisca per equivalente nella legge finanziaria 2008*, in *Confisca per equivalente e frode fiscale*, a cura di Di Gregorio, Mainolfi, Rispoli, Milano, 2011, 203.

⁵³ Di avviso contrario, una parte della dottrina, secondo cui il principio avrebbe invece portata generale. PERINI, *Confisca per equivalente e disponibilità*, cit., 5; ARDITURO, CIOFFI, *La confisca ordinaria, per sproporzione e per equivalente nel processo di cognizione e di esecuzione*, in *La giustizia patrimoniale penale*, cit., 734 ss.

⁵⁴ V. CARACCIOLI, *La confisca per equivalente ed il sequestro preventivo nei reati tributari*, in *Sole24ore*, 3, 2008.

⁵⁵ POTETTI, *La disponibilità dei beni nella confisca per equivalente per i reati tributari*, in *Riv. pen.*, 2012, 1071 ss.

⁵⁶ Cass., Sez. III, 7 giugno 2011, C.F., cit. Nella giurisprudenza di merito, v. Trib. Milano, 28 novembre 2011, in *Cass. pen.*, 2012, 1895.

⁵⁷ PRETE, *Reati tributari e confisca per equivalente: la posizione delle società*, in *Cass. pen.*, 2012, 1903.

concorsuale della società nel reato fiscale commesso dall'amministratore, stabilendo che «nei rapporti tra la persona fisica ... e la persona giuridica ... non può che valere lo stesso principio applicabile a più concorrenti nel reato stesso, secondo il quale a ciascun concorrente devono imputarsi le conseguenze di esso».⁵⁸

Vale la pena, infine, di riportare un'ultima impostazione (invero minoritaria) in base alla quale la confisca per equivalente potrebbe senza alcun problema applicarsi ai beni dell'ente, non trattandosi di una sanzione penale ma esplicando anzitutto effetti ripristinatori e soltanto in secondo luogo afflittivi. Così interpretando non si porrebbe quindi nessun problema di compatibilità tra l'estensione alla società dell'ablazione e il principio di colpevolezza⁵⁹. Conseguentemente, il fatto che il legislatore non abbia previsto la responsabilità degli enti per gli illeciti tributari non varrebbe ad escludere la confiscabilità dei suoi beni *ex art. 322-ter c.p.*, non potendosi «riconoscere al testo del d.lgs. una sorta di monopolio in tema di responsabilità degli enti»⁶⁰.

5. La decisione delle Sezioni unite

A sostegno dei due orientamenti si ponevano in definitiva numerosi argomenti, tutti però in qualche modo legati a principi fondamentali del diritto penale. Le Sezioni unite sembrano aver aderito al primo, giungendo tuttavia a conclusioni differenti per la confisca diretta e quella di valore.

La Corte ha infatti stabilito che se «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, 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 della persona giuridica, salvo che la persona giuridica sia uno schermo fittizio».

Pertanto, la confisca diretta del profitto potrebbe riguardare anche i beni della persona giuridica «quando il profitto sia rimasto nella disponibilità della stessa»

⁵⁸ Cass., Sez. III, 11 aprile 2012, M.M, in *www.altalex.com*.

⁵⁹ POTETTI, *Sulla compatibilità della confisca tributaria (per equivalente) dei beni sociali con l'art. 27, comma 1 Cost.*, in *Cass. pen.*, 2013, 308. Sulla doppia natura v. anche V. GIOVANNIELLO, *Confisca (e sequestro) per equivalente: recenti sviluppi giurisprudenziali e problematiche applicative*, in *Giur. mer.*, 2011, 2505.

⁶⁰ POTETTI, *Sulla compatibilità della confisca tributaria*, cit., 308.

e, esattamente come quella prevista dall'art. 6 d.lgs. n. 231/2001 (su cui abbiamo fatto qualche cenno), non avrebbe una finalità sanzionatoria, 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»⁶¹.

La Corte ha però escluso l'ammissibilità della confisca per equivalente sui beni delle persone giuridiche richiamando alcuni degli argomenti utilizzati dalla giurisprudenza precedente.

Anzitutto, il rapporto organico che esiste fra amministratore ed ente non sarebbe sufficiente per fondare l'estensione della confisca per equivalente che deve basarsi su specifiche disposizioni di legge. In secondo luogo, non potrebbe trovare applicazione neppure il principio per cui a ciascun concorrente devono imputarsi le conseguenze del reato perché l'ente non potrebbe essere considerato né concorrente, né autore dell'illecito penale tributario. Secondo la Corte, infatti, nel nostro ordinamento esisterebbe soltanto una responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche e non già una responsabilità penale e, in ogni caso, la prima non potrebbe nascere dalla commissione di reati tributari non essendo questi previsti tra i c.d. delitti-presupposto del d.lgs. n. 231 del 2001.

In terzo luogo, fallace sarebbe l'argomento secondo cui l'autore del reato avrebbe la disponibilità dei beni in quanto amministratore della società, poiché tale potere di fatto sarebbe comunque nell'interesse della persona giuridica e non della persona fisica.

Infine, un'eventuale estensione dell'applicabilità della confisca di valore sarebbe contraria al dato positivo: la confisca sui beni della società non potrebbe essere disposta né ai sensi dell'art. 19 d.lgs. n. 231 del 2001, perché i reati tributari non sono previsti nel decalogo dei reati-presupposto del decreto; né ai sensi dell'art. 322-ter c.p. che si applica soltanto all'autore del reato. Ciò constatato e stante il carattere eminentemente sanzionatorio della confisca per equivalente, essa non potrebbe neppure applicarsi fuori dai casi previsti, in quanto ciò contrasterebbe con il divieto di analogia in materia penale.

Se ci fermassimo a queste osservazioni la sentenza in commento apparirebbe tutto sommato conservatrice avendo ammesso l'estensione della confisca solo

⁶¹ La Corte richiama, sull'art. 6 d.lgs. n. 231 del 2001, le argomentazioni di Cass., Sez. un., 27 marzo 2008, Fisia Impianti Spa e altri, cit. Critico sull'utilizzo, come giustificazione argomentativa, dell'art. 6 cit., CORSO, *Reato non presupposto di responsabilità amministrativa e limiti del sequestro/confisca nei confronti dell'ente*, in *Giur. it.*, 2014, 4, 992.

quando essa sia una misura di sicurezza ripristinatoria, ed avendola esclusa invece per quella sanzionatoria, in ossequio ai principi di legalità e colpevolezza. Stando sempre a questa lettura, la Corte sembra aver rimandato il problema al legislatore, evidenziando peraltro i profili di irrazionalità e incoerenza della normativa vigente⁶² ed escludendo che questi possano essere risolti da un intervento della Corte costituzionale⁶³.

5.1 Segue: la nozione di profitto

Se questa è l'impressione *prima facie*, una lettura più approfondita della decisione mostra come essa abbia invece tentato di fornire (invero in modo maldestro) una interpretazione nuova. Se è vero che la sentenza esclude l'ingerenza sui beni dell'ente della confisca per equivalente e l'ammette soltanto per quella diretta è altrettanto vero che, reinterprestando il concetto di profitto, estende (e di molto) l'ambito di applicazione della seconda.

Difatti, come è stato avvertito di recente «alla espansione della confisca diretta conseguirebbe una inevitabile riduzione di operatività della confisca c.d. per equivalente, la cui natura sanzionatoria di pena impedisce di colpire beni che sono nella disponibilità di soggetti, quali ad esempio le persone giuridiche, che in relazione a determinati reati, non possono essere chiamate a rispondere nemmeno ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001»⁶⁴. Insomma, più viene esteso il senso del profitto, in relazione al suo oggetto e al nesso di pertinenza, più si amplia l'ambito di operatività della confisca diretta e si circoscrive quello della confisca di valore.

Prima di analizzare la concezione di profitto indicata dalle Sezioni Unite è il caso tuttavia di ricordare che, anche volgendo lo sguardo al passato, è difficile rinvenire una nozione generale di profitto. È ben noto che tradizionalmente la ricerca di tale definizione ha interessato la dottrina soprattutto nell'analisi dei

⁶² La Corte precisa che «la stessa logica che ha mosso il legislatore nell'introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti finisce per risultare non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati-presupposto nel d.lgs. n. 231 del 2001».

⁶³ «Tale irrazionalità non è peraltro suscettibile di essere rimossa sollevando una questione di legittimità costituzionale, alla luce della costante giurisprudenza costituzionale secondo la quale il secondo comma dell'art. 25 Cost. deve ritenersi ostativo all'adozione di una pronuncia additiva che comporti effetti costitutivi o peggiorativi della responsabilità penale, trattandosi di interventi riservati in via esclusiva alla discrezionalità del legislatore».

⁶⁴ SILVESTRI, *La nozione di profitto confiscabile nella giurisprudenza delle Sezioni unite della Corte di cassazione*, relazione a cura dell'Ufficio del massimario, in *penalecocontemporaneo.it*.

delitti contro il patrimonio⁶⁵ e nello studio del dolo specifico⁶⁶ ma è altrettanto risaputo che tale concetto risulta dotato di una sua autonomia nell'ambito della confisca. Concentreremo l'analisi sul sistema dello strumento ablatorio, con un'avvertenza: soltanto pochi anni fa, autorevole dottrina osservava come il campo fosse privo (almeno in Italia) di un'apposita riflessione⁶⁷ ma la situazione è fortemente mutata nel corso degli ultimi anni durante i quali, vista l'importanza del tema, dottrina e giurisprudenza si sono impegnate in costanti sforzi interpretativi, dando vita ad un panorama variegato e difficilmente compendabile.

Va affermato anzitutto che, nell'ambito della confisca, la nozione di profitto è stata tradizionalmente contrapposta a quella di "prezzo" e "prodotto" del reato. Secondo l'orientamento consolidato, si definisce il prezzo del reato come il «compenso dato o promesso ad una determinata persona come corrispettivo dell'esecuzione dell'illecito», il prodotto come «il risultato empirico dell'illecito» ed il profitto come il «vantaggio economico ricavato in via immediata e diretta dal reato»⁶⁸. Il profitto era ancora considerato come l'utilità di carattere economico creata, trasformata o acquisita attraverso la realizzazione del delitto⁶⁹.

Tale definizione risultava però non del tutto chiara se calata nella prassi e non

⁶⁵ Vale la pena di ricordare che le definizioni del profitto, legate ai delitti contro il patrimonio, erano per lo più orientate a un concetto ampio, nel quale rientrava «qualsiasi utilità, vantaggio, soddisfazione, piacere di qualsiasi natura, patrimoniale o non patrimoniale» SGUBBI, voce *Patrimonio (reati contro il)*, in *Enc. Dir.*, XVII, Milano, 1982, 331; ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale - Parte speciale I*, XIV, Milano, 2002, 282. In giurisprudenza, in tema di furto, tra le altre v. Cass., Sez. II, 12 febbraio 1985, Bazzani, in *Riv. pen.*, 1986, 320; Id., Sez. II, 26 aprile 1983, Lo Nardo, *ivi*, 1984, 536. In tema di ricettazione, Id., Sez. III, 12 ottobre 2000, Di Re, in *Giust. pen.*, 2001, 2, 625. Includeva anche il c.d. "risparmio di spesa" Id., Sez. VI, 7 novembre 1991, Cerciello, in *Foro it.* 1992, voce *Truffa*, n. 8, c. 3481. Ricorda che il problema del risparmio di spesa si era proposto all'interno delle fattispecie in materia di diritto d'autore ALESSANDRI, sub *art. 171-bis*, in *Commentario breve al diritto della concorrenza*, a cura di Ubertazzi, Padova, 2004, 1614.

⁶⁶ V. CARRARA, *Programma del corso di diritto criminale. Parte speciale*, IV, Lucca, 1867; LEONE, *Per una revisione del concetto di profitto nel delitto di furto*, in *Scritti giuridici in onore di Vincenzo Manzini*, Padova, 1954, 283 ss.

⁶⁷ ALESSANDRI, *Criminalità economica e confisca*, cit., 2116.

⁶⁸ V., per prima, Cass., Sez. un., 3 luglio 1996, Chabni Samir, in *Cass. pen.*, 1997, 974 ss. che in verità usa il termine "lucro" come equivalente di "profitto". In dottrina già ALESSANDRI, voce *Confisca nel diritto penale*, cit., 52.

⁶⁹ V. FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca*, cit., 57. Alcune note sentenze della Cassazione avevano tuttavia espresso un avviso differente considerando il profitto come qualcosa di diverso dal lucro e tale da includere qualsiasi vantaggio (economico o no). V., tra le altre, Cass., Sez. III, 28 giugno 2001, Flammia, cit. in EPIDENDIO, *La confisca*, cit., 106.

risolveva alcune delle ipotesi più problematiche, tra cui la possibilità di confiscare in via diretta anche il c.d. risparmio di spesa⁷⁰ che preesiste al reato e non “deriva” (in senso stretto) da esso. Come aveva sostenuto la dottrina, in tutti i casi in cui il profitto consiste in un risparmio di spesa «la confisca del bene direttamente collegato con il reato si rivela assolutamente insufficiente, in quanto in queste ipotesi non è possibile identificare il bene in cui si materializza il reato»⁷¹.

In tale situazione di incertezza molteplici sono stati i tentativi, soprattutto giurisprudenziali, di circoscrivere meglio l’oggetto del profitto⁷². Un passo importante (ancorché, come constateremo, non definitivo) è stato segnato dalla famosa sentenza a Sezioni unite del 2008, Fisia Impianti⁷³.

La decisione ha anzitutto posto l’accento sull’importanza della diversa natura delle confische e dell’influenza che questa ha sull’interpretazione della disciplina.

In linea generale, le Sezioni unite hanno però chiarito che all’espressione “profitto” debba essere attribuito il significato di “beneficio aggiunto di tipo patrimoniale” e che «il parametro di pertinenzialità al reato del profitto rappresenta l’effettivo criterio selettivo di ciò che può essere confiscato a tale titolo: occorre cioè una correlazione diretta del profitto col reato e una stretta affinità con l’oggetto di questo, escludendosi qualsiasi estensione indiscriminata o dilatazione indefinita ad ogni e qualsiasi vantaggio patrimoniale, che possa comunque scaturire, pur in difetto di un nesso diretto di causalità dell’illecito». La Corte, richiamando la nota sentenza Miragliotta⁷⁴, ha ammesso la possibilità di includere

⁷⁰ Alcune sentenze di merito facevano rientrare il c.d. risparmio di spesa nell’ambito di applicazione della confisca diretta, estendendo il concetto di profitto a qualsiasi vantaggio anche non patrimoniale. Tra le altre, v. Pret. Cagliari, 26 novembre 1996, cit. in EPIDENDIO, *La confisca*, cit., 106.

⁷¹ MAUGERI, *Le moderne sanzioni patrimoniali*, cit., 45; MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit. 74.

⁷² Tra le altre, è il caso di ricordare alcuni arresti a Sezioni unite della Cassazione: Cass., Sez. un., 24 maggio 2004, Focarelli, in *Mass. Uff.*, n. 228166 secondo cui il profitto sarebbe il «vantaggio di natura economica [ovvero] beneficio aggiunto di tipo patrimoniale ...di diretta derivazione causale dall’attività del reo»; Id., Sez. un., 25 ottobre 2005, Muci, cit., che aveva invece utilizzato il termine “utile”.

⁷³ Cass., Sez. un., 27 marzo 2008, Fisia Impianti Spa e altri, cit.

⁷⁴ Cass., Sez. un., 25 ottobre 2007, Miragliotta, in *Corr. mer.*, 2008, 854, con nota di PICCIALI, *Il profitto del reato e la confisca*; in *Giust. pen.*, 2008, II, 449, con nota di MARLON, *La confisca per equivalente ex art. 322ter, co. 1, c.p. è ipotizzabile anche con riferimento al profitto del reato?*; in *Dir. pen. proc.*, 2008, 1295, con nota di LOTTINI, *La nozione di profitto e la confisca per equivalente ex art. 322ter c.p.* Le Sezioni unite avevano in questo caso escluso che la confisca dei surrogati derivanti dal profitto potesse essere considerata per equivalente ma al contempo precisato l’importanza della prova del nesso di pertinenzialità/causalità.

anche i beni acquistati con il denaro illecitamente conseguito attraverso il reato, ma ha rimarcato la necessità che vi sia un nesso tra tale reimpiego (e quindi il profitto) e il reato, dovendosi pertanto escludere i vantaggi economici “non immediati” e “di prospettiva”. L’approccio delle Sezioni unite richiama quello “causale” classico, ma pone l’attenzione anche sulla natura della sanzione e sulla funzione del vantaggio⁷⁵.

Le Sezioni unite hanno anche osservato come la confiscabilità del risparmio di spesa presupponesse «un ricavo introitato e non decurtato dei costi che si sarebbero dovuti sostenere». In particolare, ricordiamo come esse abbiano escluso che possano costituire profitto confiscabile le anticipazioni ricevute per la costruzione di un impianto, senza che fosse chiarito il rapporto causale immediato tra l’introito e il reato: la confisca diretta non era quindi possibile «in assenza di precisazioni sull’effettiva costruzione delle opere oggetto dell’anticipo e della correttezza della prestazione in tal modo resa, atteso che la causalità che viene in rilievo in questo caso ... non è quella del tipo condotta-evento prevista da leggi ma quella del tipo titolo-effetti giuridici»⁷⁶. Insomma, il risparmio di spesa poteva essere astrattamente incluso nel profitto confiscabile soltanto in quanto costitutiva comunque un ricavo introitato e ne fosse provata la derivazione dall’illecito⁷⁷. Si trattava di un passo in avanti rispetto ad alcune interpretazioni precedenti ma la prova richiesta finiva per essere, nella prassi, diabolica⁷⁸.

Quanto fin qui riferito dimostra come, anche se nel tempo l’interpretazione giurisprudenziale e dottrinale avessero raggiunto qualche approdo interpretativo, restano comunque numerosi punti problematici. Si rileva inoltre una certa incostanza della giurisprudenza che ha usato spesso l’uso di medesimi argomenti per dare vita a conclusioni interpretative opposte⁷⁹.

Tale esito però non dovrebbe stupirci anzitutto perché, come è stato sostenuto, l’interpretazione (evolutiva) del profitto nella confisca dovrebbe tenere (e fre-

⁷⁵ Sul punto, EPIDENDIO, *La confisca*, cit. 120 ss.

⁷⁶ EPIDENDIO, *La confisca*, cit., 127.

⁷⁷ Nello stesso senso, Cass., Sez. VI, 20 dicembre 2013, Riva Fi. re Spa e altro, in *Mass. Uff.*, n. 257789.

⁷⁸ Un’interpretazione più ampia, ma contrastante con la maggior parte della giurisprudenza, era stata data, nell’ambito dei reati tributari, dalla nota sentenza Adami, che aveva ammesso in maniera più incondizionata che nella nozione di profitto, rilevante per la confisca per equivalente, rientrasse anche il risparmio di spesa. Cass., Sez. un., 31 gennaio 2013, Adami, cit.

⁷⁹ EPIDENDIO, *La confisca*, cit., 105.

quentemente tiene) conto della *ratio* dell'istituto oltre che della normativa internazionale⁸⁰. In secondo luogo, sarebbe illusorio trovare un'unica definizione «posto che la forza dei fatti, quale espressa dai casi concreti posti alla giurisprudenza, ha evidenziato come il significato da attribuire al termine non possa che essere contestualizzato»⁸¹. Insomma, un'interpretazione (ragionevole) deve anche tenere conto dei casi in cui lo strumento ablatorio è chiamato a intervenire⁸².

La sentenza, che recepisce una nozione più ampia di profitto funzionale alla confisca, sembra al contrario influenzata principalmente da esigenze di politica criminale.

La Corte avverte anzitutto che la confisca del profitto, quando si tratta di denaro o di beni fungibili, non è di valore ma diretta⁸³. In secondo luogo, chiarisce che nel profitto direttamente confiscabile rientrano «non soltanto i beni appresi per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma anche ogni altra utilità che sia conseguenza, anche indiretta e immediata dell'attività criminosa ...la trasformazione che il denaro, profitto del reato, abbia subito in beni di altra natura, fungibili o infungibili, non è quindi di ostacolo al sequestro preventivo il quale ben può avere ad oggetto il bene di investimento acquisito». E in tutti questi casi si tratta comunque non già di confisca per equivalente ma diretta, non essendo necessario valutare per i beni fungibili, al contrario di quanto aveva sostenuto la giurisprudenza precedente, il nesso di pertinenzialità.

Attraverso quest'interpretazione, la Corte ha in definitiva ammesso espressamente che il risparmio di impresa debba essere ricondotto alla nozione di profitto direttamente confiscabile; che la confisca diretta, con funzione ripristinatoria, possa avere ad oggetto anche i beni della società ed escluso la confisca per equivalente, con funzione sanzionatoria, sugli stessi beni.

Nondimeno, nel momento in cui la Corte ha ampliato il concetto di profitto, ha anche esteso la portata applicativa della confisca diretta, rendendo pressoché superato il problema (e il contrasto) interpretativo sulla confisca per equivalente.

⁸⁰ V. sul punto, Cass., Sez. II, 6 novembre 2008, Perino, in *Mass. Uff.*, n. 241973 che, richiamati tali principi, ha incluso nel profitto anche l'incremento dell'avviamento dell'impresa aggiudicataria.

⁸¹ EPIDENDIO, *Confisca*, cit., 105.

⁸² Sui rapporti, tra natura, funzione, disciplina e interpretazione delle confische, v. NICOSIA, *La confisca, le confische*, Torino, 2012.

⁸³ La Corte richiama l'unico precedente conforme sul tema, vale a dire Cass., Sez. VI, 14 giugno 2007, Puliga, in *Cass. pen.*, 2008, 963 ss.

5.2 Oltre i buoni propositi

La portata innovativa della sentenza è innegabile. La Corte di cassazione ha affermato che quando il profitto del reato è rappresentato da una somma di denaro verrà disposta sempre la confisca diretta e che «non è necessario che la sua adozione sia subordinata alla verifica che le somme provengano dal delitto e siano confluite nella effettiva disponibilità dell'indagato, in quanto il denaro oggetto di ablazione deve solo equivalere all'importo che corrisponde al valore del prezzo o del profitto del reato, non sussistendo alcun nesso pertinenziale tra il reato e il bene da confiscare». Ha dunque reso possibile la confisca del profitto di reati tributari in capo alla persona giuridica⁸⁴.

Neppure si può negare che i propositi della Corte di cassazione fossero condivisibili dal punto di vista della politica criminale. Come abbiamo accennato, l'assenza di una norma che preveda la confisca in capo agli enti per reati tributari commessi da una persona fisica ma a vantaggio della società costituisce un odioso privilegio e contrasta con principi fondamentali dell'ordinamento. Inoltre, l'intervento legislativo, che da più parti si invoca per colmare questa lacuna, sembra un'eventualità remota nell'agenda del legislatore.

Nondimeno, al di là degli intenti, la decisione in commento ha già attirato su di sé molte critiche. Secondo una lettura, attraverso l'interpretazione data dalle Sezioni unite, «il dibattito può terminare qui: nei reati tributari il relativo profitto è sempre rappresentato da somme di denaro e quindi non sarebbe affatto necessario per tali delitti ricorrere alla misura per equivalente». Le Sezioni unite avrebbero messo fine alla discussione senza prendere, come invece avrebbero dovuto, una posizione netta e senza differenziare tra tipi di confisca⁸⁵. Tale critica ci sembra in verità non del tutto condivisibile. Anzitutto, il quesito sollevato dalla terza Sezione a ben considerare verteva su un tema più ampio rispetto a quello del contrasto giurisprudenziale precedente, includendo anche il tema della confisca diretta. Ci sembra quindi comprensibile che la Corte si sia interrogata anche su quest'ultima.

In secondo luogo, non vediamo perché la Cassazione non avrebbe dovuto tenere in considerazione anche la natura dello strumento ablatorio. Benché sia

⁸⁴ Lo avverte SANTORIELLO, *Confiscabilità "limitata" dei beni della società per i reati commessi dall'amministratore*, in *Fisco*, 2014, 13, 1254.

⁸⁵ SANTORIELLO, *Confiscabilità "limitata" dei beni della società per i reati commessi dall'amministratore*, cit., 1254.

nota la difficoltà di identificare il carattere degli strumenti sanzionatori una volta e per tutte⁸⁶, è ormai diffuso il convincimento, peraltro di ispirazione europea⁸⁷, che la natura della materia e della pena, valutata a prescindere dal dato formale e in base invece a caratteri sostanziali, sia decisiva per l'applicazione delle garanzie fondamentali del diritto penale e per l'interpretazione della disciplina. Tra le varie sanzioni, una delle più problematiche è proprio la confisca che, come abbiamo verificato, sembra oggi trovare (ancora più) difficoltà di collocazione, anche perché idonea a veicolare finalità preventive e ripristinatorie, ma anche dissuasive e repressive. La stessa giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo si è più volte occupata dello strumento ablativo sia nei casi in cui questo viene applicato a seguito di condanna, sia in quelli in cui manca l'accertamento di un reato, riconoscendo ad esso, a seconda dei casi, natura diversa e l'applicazione di garanzie e (conseguentemente) regole differenti⁸⁸. Se questo è vero, ci sembra che, però, l'approccio "sostanzialista" sia stato ma-

⁸⁶ Sul punto, in riferimento alla confisca, v. l'ampia ricostruzione di NICOSIA, *La confisca*, cit., *passim*.

⁸⁷ Come noto, il problema della qualificazione delle sanzioni e delle infrazioni (come civili, amministrative, penali o appunto preventive) rientra tra le questioni di diritto penale più spesso affrontate, anche in tempi recenti, dalla Corte europea dei diritti dell'uomo. La Corte analizza la natura delle misure per individuare l'ambito di applicabilità di alcuni diritti sanciti nella Convenzione che corrispondono a principi cardine del diritto penale. L'innovazione dell'organo di Strasburgo sta nell'aver superato le definizioni formali o nominalistiche del diritto penale (del reato e della pena) e utilizzato al contrario criteri sostanziali, con interpretazioni autonome rispetto al diritto nazionale. Sul punto la bibliografia è sempre più ampia. Tra gli altri v. P. VAN DUK, G.J.H. VAN HOOFF, *Theory and practice of the European Convention on Human Rights*, III ed., The Hague, 1998, 409; BERNARDI, *Art. 7, in Commentario alla Convenzione europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, a cura di S. Bartole, B. Conforti, G. Raimondi, Padova, 2001, 249 ss.; EMMERSON, ASHWORTH, *Human rights and Criminal Justice*, London, 2001, 149 ss.; SALCUNI, *La nozione comunitaria di pena: preludio ad una teoria comunitaria del reato?*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2002, 199 ss.; NICOSIA, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e diritto penale*, Milano, 2006, 37 ss.; DE VERO, *La giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in *Delitti e pene nella giurisprudenza della Corti europee*, a cura di De Vero, Panebianco, Torino, 2007, 11 ss.; VIGANO, *Diritto penale sostanziale e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007, 46 ss.; ID., *Il diritto sostanziale italiano davanti ai giudici della CEDU*, in *Giur. mer.*, suppl., 2008, 81 ss.; ESPOSITO, *Il diritto penale "flessibile"*, Torino, 2008, 307 ss.; HARRIS, O' BOYLE, WARBRICK, *Law of the European Convention on Human Rights*, Oxford, 2009, 333.

⁸⁸ Tra le altre, v. Corte eur. dir. uomo, 9 febbraio 1995, Welch c. Regno Unito, Welch c. Regno Unito; Id., 22 febbraio 1994, Raimondo c. Italia, in *Publications de la Cour Européenne des Droits de l'Homme*, 1994, 281; Id., 15 giugno 1999, Prisco c. Italia; Id., 5 luglio 2001, Arcuri e tre altri c. Italia; Id., 4 settembre 2001, Riela c. Italia; Id., 20 giugno 2002, Andersson c. Italia; Id., 25 marzo 2003, Madonia c. Italia; Id., 8 luglio 2008, Perre ed altri c. Itali; Id., 5 gennaio 2010, Bongiorno c. Italia. Per una ricostruzione delle decisioni CEDU sulla confisca nell'ordinamento italiano, v. da ultimo MAUGERI, *La proposta di direttiva in materia di congelamento e confisca*, cit. 193 ss.

l'inteso nella sentenza in esame. È noto infatti che, in seno alla Corte Edu, l'indagine sulla natura sostanziale è volta ad eludere la c.d. truffa delle etichette. Si tratta quindi di applicare, in favore del reo, le garanzie fondamentali del diritto penale anche a sanzioni che gli ordinamenti interni definiscono amministrative o disciplinari, ma che rivestono natura (funzione e gravità) punitiva.

La Corte di cassazione nella sentenza in oggetto si è invece interrogata sulla natura delle confische (peraltro in modo quantomeno sbrigativo) non già per estendere tali garanzie ma per comprimerle. Insomma, è lo stesso richiamo all'approccio sostanzialista che si rivela, per come utilizzato dalla Corte, una truffa delle etichette.

Ciò precisato, è facile immaginare che la sentenza in esame si tirerà addosso la critica di aver violato il principio di legalità⁸⁹, avendo ammesso la confisca diretta sui beni della società e avendo fatto ciò attraverso un'estensione oltre ogni limite del concetto di "profitto". La dottrina, proprio in merito allo strumento ablatorio, aveva avvertito come «affidarsi alla discrezionalità giudiziaria finisce per compromettere la certezza del diritto e le connesse esigenze di tutela dei cittadini, nonché la stessa tutela dei beni giuridici protetti dalle disposizioni violate»⁹⁰.

In linea di principio, crediamo che non possa non tenersi conto del ruolo ineliminabile del formante giurisprudenziale nella creazione del diritto e dell'incapacità per il testo di vivere da solo senza l'intermediazione valutativa del contesto⁹¹. Se questo è vero, l'interpretazione della sentenza ci sembra comunque censurabile. Essa infatti, stabilendo che non è necessario accertare il requisito della provenienza delittuosa per la confisca di denaro o beni fungibili, si è discostata dal significato generalmente attribuito al termine "profitto" nel diritto penale e ha fatto ciò in maniera apodittica, senza una idonea costruzione argomentativa, neppure basata su di un'analisi semantica.

Proprio su tale piano e richiamando il significato economico del termine, la Cassazione avrebbe forse potuto trovare qualche sostegno interpretativo per includere, all'interno del profitto confiscabile, anche il c.d. risparmio di spesa.

⁸⁹ Sosteneva la definizione ristretta del profitto, richiedendo l'intervento del legislatore per ogni ipotesi più ampia ALESSANDRI, *Criminalità economica e confisca del profitto*, cit., 2155.

⁹⁰ MAUGERI, *La confisca per equivalente - ex art. 322ter - tra obblighi di interpretazione conforme ed esigenze di razionalizzazione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2011, 810.

⁹¹ Sul punto, v. DI GIOVINE, *L'interpretazione nel diritto penale. Tra creatività e vincolo alla legge*, Milano, 2006, *passim* e in part. 294 ss.

Come noto, infatti, secondo l'economia classica, il profitto consiste in un sovrappiù, avente carattere residuale⁹², e, in particolare, secondo l'impostazione dominante, è identificabile nella differenza tra ricavi e costi, che ne costituiscono gli elementi strutturali. Il ricavo è inteso come la conseguenza diretta dell'attività, lecita o illecita, e il costo come il flusso economico uscente.

Anche in economia aziendale, sebbene non si parli di profitto ma di reddito, si considera il reddito d'esercizio proprio come la variante residuale, derivante dalla differenza tra componenti positive e negative⁹³.

Nel diritto penale e in particolare nell'ambito della confisca, il significato del profitto si è discostato da quello economico: è stato ricercato «per contrapposizione e delimitazione del suo campo semantico rispetto a quello degli altri termini» utilizzati nell'art. 240 c.p. ed è stato sempre più assimilato a quello di ricavo⁹⁴. Adottando un approccio causale, il profitto è stato inteso come l'utilità economica che deriva (in senso fisico) dal reato⁹⁵.

Una parziale apertura al significato economico vi è stata con la già citata sentenza a Sezioni unite del 2008. Da una parte, la pronuncia ha ribadito il paradigma derivativo ed escluso dall'ambito del profitto confiscabile il risparmio di spesa, se non nei limiti che abbiamo accennato. Dall'altra però, riferendosi alla confisca di cui all'art. 15, co. 4, d.lgs. n. 231 del 2001 (cui ha riconosciuto la natura di sanzione sostitutiva), le Sezioni unite hanno identificato il profitto come «utile netto», stabilendo che in tale caso l'ablazione è «collegata ad un'attività lecita che viene perseguita – sotto il controllo del giudice – da un commissario giudiziale nell'interesse della collettività (...) e non può che avere ad oggetto, proprio per il venire meno di ogni nesso causale con l'illecito, la grandezza contabile residuale»⁹⁶. Perfino nell'ambito della confisca-sanzione penale, pur riprendendo e confermando l'approccio causale, la pronuncia del 2008 ha utilizzato nuovamente il concetto di profitto netto, limitatamente ai c.d. reati in

⁹² Anche l'etimo del termine rimanda al carattere di eccedenza o di avanzo. Profitto deriva infatti dal latino *profectus* che significa «progresso, profitto», originato a sua volta dal verbo *proficere* traducibile in «avanzare, giovare» (fonte: Voce Profitto, Vocabolario on line – Treccani). Sull'etimo v. SALTARI, *Profitto*, in *Prezzo, profitto, Salario*, Milano, 1986, 95. Per una ricognizione sulla concezione economica del profitto, v. ALESSANDRI, *Criminalità economica*, cit., 2117 ss.

⁹³ Sul punto, v. ALESSANDRI, *Criminalità economica*, cit., 2119 s.

⁹⁴ EPIDENDIO, *La confisca*, cit., 108 ss..

⁹⁵ Osserva come tale scelta interpretativa fosse motivata dal tipo di reati cui era collegato la nozione di profitto, caratterizzati soltanto da componenti illecite, EPIDENDIO, *La confisca*, cit. 110.

⁹⁶ Cass., Sez. un., 27 marzo 2008, Fisia Impianti s.p.a. e altri, cit.

contratto, in cui «è possibile enucleare aspetti leciti del rapporto» oltre che illeciti.

Richiamando la concezione economica e abbandonando quella causale/penale, si potrebbe forse arrivare a conseguenze estreme. Se intendessimo il profitto come sovrappiù o elemento che residua dal differenziale tra costi e ricavi, composti da variabili lecite e illecite, potremmo includere nell'oggetto della confisca anche il risparmio di spesa. Il c.d. residuo può infatti derivare sia da un maggiore ricavo sia da un minor costo e non dovrebbero esserci impedimenti a ritenere che l'attività delittuosa possa incidere, indifferentemente, su uno dei due elementi strutturali del profitto. Così argomentando, lo stesso risparmio di spesa (diminuzione di costi) potrebbe essere considerato confiscabile.

Seguendo tale impostazione e muovendo dal dato semantico, la Cassazione avrebbe potuto forse mutuare una nuova concezione di profitto senza violare i principi di tassatività e determinatezza. Nondimeno, tali osservazioni, qui soltanto accennate, meriterebbero ben altro approfondimento proprio perché si discostano da un approccio - quello causale - che è considerato il più idoneo a garantire il rispetto del principio di legalità e che rispecchia una lettura abbastanza consolidata⁹⁷. Non è probabilmente un caso che in Germania lo stesso legislatore abbia delineato i confini del profitto, riferendosi soltanto all'utilità direttamente ricavata dal reato⁹⁸.

In ultimo, vale la pena di osservare che le conclusioni cui giunge la sentenza si pongono in evidente contrasto con l'interpretazione giurisprudenziale precedente e violano quindi il principio di legalità anche se inteso, in un'ottica europea, come prevedibilità e accessibilità della decisione giurisprudenziale⁹⁹.

Alla luce di quanto affermato, ci sembra che l'intento, pur encomiabile della Cassazione, si sia rilevato un tentativo frettoloso di colmare la grave lacuna legislativa e si sia concluso in un esempio di cattivo uso - o per meglio dire di non uso - delle tecniche argomentative nel diritto penale.

⁹⁷ ALESSANDRI, *Criminalità economica*, cit., 2152.

⁹⁸ ALESSANDRI, *Criminalità economica*, cit., 2152.

⁹⁹ Sul principio di legalità, v. DI GIOVINE., *Il principio di legalità tra diritto nazionale e diritto convenzionale*, in *Studi in onore di Mario Romano*, IV, a cura di Bertolino, Eusebi, Forti, Napoli, 2011, 2197 ss. EAD., *Come la legalità europea sta riscrivendo quella nazionale. Dal primato delle leggi a quello dell'interpretazione*, in *Riv. trim. dir. pen. cont.*, 2013, 1, 159 ss.

ARCHIVIO PENALE 2014, n. 3

ROBERTA RUSSO