

La confisca nei reati tributari: ermeneutici correttivi e problemi irrisolti.

di *Giancarlo Della Volpe*

CASSAZIONE PENALE, SEZ. III, 27 FEBBRAIO 2018 (UD. 30 OTTOBRE 2017), N. 8995
PRESIDENTE CAVALLO, RELATORE ANDREAZZA

Sommario: 1. Premessa. - 2. La sentenza in commento: il caso. - 3. La soluzione della Terza Sezione Penale della Corte di Cassazione. - 4. Lo stato dell'arte in tema di "profitto" e "nesso di pertinenzialità". - 5. Gli ermeneutici correttivi alla confisca diretta apportati dalla sentenza in commento. - 6. Sullo sfondo: i problemi irrisolti e la possibile illegittimità costituzionale della confisca per equivalente. - 7. Conclusioni.

1. Premessa.

La sentenza qui in commento approfondisce con esiti innovativi (rispetto agli approdi recenti delle Sezioni Unite) il perimetro e l'oggetto della confisca diretta nei reati tributari. La confisca (diretta e per equivalente) con specifico riguardo ai reati tributari ha assunto un ruolo primario nella dialettica dottrinale e giurisprudenziale, soprattutto dopo le pronunce a Sezioni Unite intervenute negli ultimi anni in tema di confisca di denaro¹.

Molte sono le problematiche sottese alla confisca nei reati tributari: la normale dissociazione tra soggetto autore del reato (persona fisica) e soggetto (persona giuridica) nel cui patrimonio si realizza il profitto del reato, con riferimento a reati tributari commessi in seno ad una società - persona giuridica; la diversa natura della confisca diretta rispetto alla confisca di valore, con tutto quello che ne deriva in termini di (ir)retroattività e di statuto costituzionale applicabile; l'importanza di delimitare correttamente l'oggetto e il perimetro della confisca diretta di denaro (con la susseguente delimitazione della confisca per equivalente). Su quest'ultimo punto le Sezioni Unite "Gubert"² hanno esteso la nozione di "profitto", in modo da

¹ Cass. Pen. Sez. U., 30/01/2014, n. 10561, in *CED* 258646; Cass. Pen. Sez. U., 26/06/2015, n. 31617, in *CED* 264437. Il "denaro" rappresenta l'unità di misura del risparmio di imposta, profitto del reato tributario.

² Cass. Pen. Sez. U., *cit.*, n. 10561.

farci rientrare ipotesi che, ad una attenta lettura, sembrerebbero più correttamente inquadrabili nella confisca per equivalente³.

La sentenza in commento analizza l'ultima delle questioni giuridiche elencate, apportando correttivi ermeneutici all'impostazione accolta dalle Sezioni Unite "Gubert" e riproposta dalle Sezioni Unite "Lucci".

2. La sentenza in commento: il caso.

Il caso origina da un'ordinanza del Tribunale del Riesame che aveva escluso la sequestrabilità delle somme detenute su un conto corrente della società in concordato preventivo, poiché le stesse provenivano da nuova finanza (erano state immesse da soggetti terzi al reato, successivamente alla sua consumazione e in ottemperanza al piano concordatario).

Avverso l'ordinanza del Tribunale del Riesame di Santa Maria Capua Vetere, che annullava il decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca in via diretta, (originariamente applicato in relazione ad un'ipotesi di omesso versamento di ritenute *ex art. 10bis*⁴ d.lgs. 74/2000 commessa dal legale rappresentante dell'epoca), il Pubblico Ministero presentava ricorso per Cassazione.

Per il profilo qui in rilievo, il Pubblico Ministero, sulla ritenuta non sequestrabilità delle somme in realtà nell'esclusiva disponibilità della procedura concordataria e

³Sul punto cfr. P. VENEZIANI, *La confisca obbligatoria nel settore penale tributario*, in *Cass. Pen.*, 4, 2017, p. 1694 e ss.

⁴ Nella sentenza in commento sono stati affrontati due diversi profili dalla Corte di Cassazione. Il primo in tema di *fumus* del reato di omesso versamento con specifico riguardo alla posizione del liquidatore della società e degli obblighi sullo stesso incombenti in virtù della sua specifica posizione; il secondo in tema di "confiscabilità" diretta del *quantum* indicato nell'originario decreto di sequestro. Nel prosieguo, in ragione della tematica qui affrontata, si farà riferimento esclusivamente al secondo profilo, avendo cura di precisare che in relazione al primo profilo la Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso del Pubblico Ministero argomentando sulla diversità di funzioni (e rispettivi obblighi) del liquidatore rispetto al rappresentante legale: "*Il liquidatore di società risponde del delitto di omesso versamento delle ritenute certificate, previsto dall'art. 10-bis del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non per il mero fatto del mancato pagamento, con le attività di liquidazione, delle imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori, ma solo qualora distragga l'attivo della società in liquidazione dal fine di pagamento delle imposte e lo destini a scopi differenti* (Sez. 3, n. 21987 del 28/04/2016, dep. 26/05/2016, Bareato, Rv. 267337) [...] *la responsabilità per il suddetto reato si configura se i soggetti preposti alla liquidazione distraggano l'attivo della società finalizzato al pagamento delle imposte e lo destinino a scopi differenti, ma non deriva, invece, dal mero inadempimento fiscale; si è posta inoltre in evidenza l'irragionevolezza di una diversa lettura della norma che porterebbe alla illogica conseguenza della imposizione al liquidatore, da un lato, dell'obbligo di osservare un ordine gerarchico nell'assolvimento delle posizioni debitorie - tra le quali rientrano anche quelle fiscali - e, dall'altro, della previsione di responsabilità nel caso in cui l'osservanza di tale criterio di riparto abbia comportato la non volontaria omissione del versamento delle ritenute*" (così la sentenza in commento sullo specifico profilo dei limiti della responsabilità penale del liquidatore per il reato di omesso versamento).

non della società, si riportava agli approdi delle Sezioni Unite “Gubert” e “Lucci”⁵. In particolare, il ricorrente sosteneva che *“le somme oggetto di profitto rappresentate dal risparmio di spesa, in quanto assoggettabili a confisca diretta senza necessità di una derivazione dal reato, pur giacenti su un conto corrente intestato alla procedura concordataria, erano entrate nella piena disponibilità della società”*, ciò bastando per il sequestro finalizzato alla confisca in via diretta.

In altri termini, il Pubblico Ministero rilevava che nella disponibilità della società in concordato preventivo vi fosse una somma capiente e che ciò bastasse per il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta, alla luce del recente indirizzo delle Sezioni Unite “Gubert” e “Lucci”.

La Corte di Cassazione rigettava le censure mosse dal Pubblico Ministero in tema di sequestrabilità (e quindi di confiscabilità) delle somme detenute presso il conto corrente della società in concordato preventivo, proprio sulla base delle sentenze a Sezioni Unite richiamate, applicando alle stesse dei correttivi.

3. La soluzione della Terza Sezione Penale della Corte di Cassazione.

Merita, a questo punto, approfondire i correttivi adottati dalla Terza Sezione Penale della Corte di Cassazione.

Il ragionamento della Suprema Corte parte dalla lettura delle sentenze a Sezioni Unite in tema di confisca (diretta e per equivalente).

La Corte di Cassazione ricorda che da un lato è esatto, come ricordato dal Pubblico Ministero ricorrente, che la Corte a Sezioni Unite ha affermato che *“ove il prezzo o il profitto c.d. accrescitivo derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca delle somme depositate su conto corrente bancario, di cui il soggetto abbia la disponibilità, deve essere qualificata come confisca diretta e, in considerazione della natura del bene, non necessita della prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della ablazione e il reato”*⁶.

La Corte ripercorre brevemente le considerazioni sottese alle sentenze richiamate. Come sottolineato dalle Sezioni Unite “Lucci”, in virtù della sua natura di bene fungibile, il denaro si confonde automaticamente con le altre disponibilità economiche dell'autore del fatto, così da perdere - per il fatto stesso di essere ormai divenuta una appartenenza del reo - qualsiasi connotato di autonomia quanto alla relativa identificabilità fisica. La fungibilità del denaro, secondo la Sezione Terza della Corte di Cassazione, rende superfluo accertare se la massa monetaria percepita quale profitto o prezzo dell'illecito sia stata spesa, occultata o investita; *“ciò che rileva”* (qui la Sezione Terza riporta le parole delle Sezioni Unite “Lucci”) è che *“le disponibilità monetarie del percipiente si siano accresciute di quella*

⁵ Rispettivamente, Cass. Pen. Sez. U, 30/01/2014, n. 10561, in *CED* 258646 e Cass. Pen. Sez. U., 26/06/2015, n. 31617, in *CED* 264437.

⁶ Il riferimento è ancora una volta a Cass. Pen. Sez. U., 30/01/2014, n. 10561 imp. Gubert, in *CED* 258647; nonchè Cass. Pen. Sez. U., 26/06/2015, n. 31617, imp. Lucci, in *CED* 264437.

somma, legittimando, dunque, la confisca in forma diretta del relativo importo, ovunque o presso chiunque custodito nell'interesse del reo".

Fino a qua la Corte di Cassazione compie una mera rilettura delle Sezioni Unite "Lucci". Tuttavia, tale rilettura anticipa il correttivo ermeneutico ai principi affermati dalle stesse Sezioni Unite. La Sezione Terza della Corte afferma che, proprio in ragione dei principi sanciti dalle Sezioni Unite, ove si abbia invece la prova che tali somme non possano proprio in alcun modo derivare dal reato (come nel caso di specie, dove il conto, dopo essere sceso quasi a zero, è stato alimentato con rimesse di terzi in virtù di un piano concordatario)⁷, le stesse neppure possono rappresentare il risultato della mancata decurtazione del patrimonio quale conseguenza del mancato versamento delle imposte. In altri termini, nel caso di specie, per le somme in sequestro non può parlarsi di profitto, poiché le stesse non costituiscono il risparmio di imposta, né una conseguenza, neanche mediata, dello stesso. La Corte afferma, infine, che tale conclusione vale *a fortiori* nel caso in cui le somme siano rinvenute in un conto corrente intestato non già alla società, bensì al concordato preventivo.

La Corte se nella premessa al suo ragionamento sembra accogliere totalmente l'impostazione delle Sezioni Unite "Gubert" e "Lucci", nella soluzione del caso se ne discosta, riconoscendo la possibilità che il denaro non costituisca profitto diretto.

4. Lo stato dell'arte in tema di "profitto" e "nesso di pertinenzialità".

Occorre a questo punto fare chiarezza sulla portata innovativa dei principi espressi dalla sentenza in commento, non senza aver prima ripercorso la travagliata storia della confisca (*rectius* delle confische), con uno sguardo in particolare ai reati tributari.

La confisca diretta trova ingresso nel codice penale con l'art. 240 c.p. Al momento della sua introduzione chiara era la percezione della esclusiva natura di misura di sicurezza patrimoniale. "*Le misure di sicurezza patrimoniali, infine (cauzione di buona condotta [...], confisca) incidono direttamente sul patrimonio, e consistono in mezzi cautelativi o nella delimitazione di cose che, provenendo da fatti illeciti penali, o in alcuna guisa collegandosi alla loro esecuzione, manterrebbero viva l'idea e l'attrattiva del delitto*", in questi termini si esprimeva nel 1929 il guardasigilli Rocco nella *Relazione sul libro I del Progetto definitivo del Codice Penale*⁸.

⁷ In particolare, dopo la consumazione del reato il saldo del conto scendeva a circa cinquemila euro, per essere poi alimentato con un bonifico da parte di un terzo a titolo di nuova finanza, come stabilito nel piano concordatario.

⁸ *Lavori preparatori del codice penale con la Relazione del guardasigilli on. Alfredo Rocco, Volume V, Parte I - Relazione sul Libro I del Progetto*, Roma, 1929, p. 245. Nella Relazione appare, al contrario, problematica la questione relativa all'introduzione, quale pena accessoria, della confisca generale dei beni del condannato (p. 75). Da rilevare come nella Relazione il Guardasigilli si soffermi anche sull'analisi storica della confisca, comparsa nella storia del diritto innanzitutto come pena. Il Guardasigilli Alfredo Rocco

La confisca di cui all'art. 240 c.p. ha fatto fatica a trovare applicazione per i reati tributari. Molteplici sono le ragioni sottese allo scarso successo della confisca diretta nei reati tributari. In primo luogo, viene in rilievo l'originaria struttura dei reati tributari, come disciplinati nella l. 516/1982. Invero, come argutamente rilevato dalla dottrina⁹, la l. 516/1982 era caratterizzata dalla previsione di fatti tendenzialmente prodromici all'evasione fiscale, spostando la soglia di offensività al pericolo (rispetto al bene giuridico dell'interesse dello Stato all'integrale e tempestiva percezione del tributo). La struttura dei reati tributari così pensata poneva sullo sfondo il concetto di profitto. La situazione è cambiata con il d.lgs. 74/2000¹⁰, che ha posto al centro della incriminazione l'evasione e, quindi, il danno all'erario. In relazione al *quantum* evaso si poneva, in sostanza, la necessità di individuare il profitto del reato.

Vi è poi un secondo ordine di motivi sotteso allo scarso successo della confisca diretta nei reati tributari, vale a dire la difficoltà di individuare il nesso di pertinenzialità (tra il profitto e il reato) proprio della confisca diretta, avuto riguardo al risparmio di spesa "generato" dall'illecito tributario¹¹. Nell'ambito dei reati tributari il "risparmio di imposta" non poteva ritenersi profitto confiscabile sia da un punto di vista strutturale (connesso alla definizione di profitto quale incremento patrimoniale attuale e concreto) sia dal punto di vista probatorio del nesso di pertinenzialità¹². Da queste premesse, legate alla non percorribilità della confisca diretta per i reati tributari sulla base della norma generale di cui all'art. 240 c.p., la dottrina ha sostenuto che l'art. 1, comma 143, l. 244/2007 estendendo,

ricorda come la confisca generale (ad oggetto l'intero patrimonio del condannato) veniva applicata nell'antica Roma, dall'età dei Re fino all'età imperiale, per avere poi applicazioni esorbitanti ed arbitrarie nell'età medievale. Nella Relazione si svolge, inoltre, una analisi comparatistica della confisca generale con la Francia, nel periodo anteriore alla rivoluzione, e con il codice penale russo del 1927 nel quale la confisca, sia integrale che parziale, "riappare" quale misura giudiziaria – correzionale. Tale *excursus* storico pone in rilievo come nella cultura giuridica europea la confisca sia comparsa innanzitutto come "sanzione" (sia essa propriamente una pena o una sanzione di volta in volta diversamente qualificata).

⁹ P. VENEZIANI, *La confisca obbligatoria nel settore penale tributario*, in *Cass. Pen.*, 4, 2017, 1694.

¹⁰ P. VENEZIANI, *Ibidem*.

¹¹ Almeno in tutte le ipotesi in cui i vantaggi illeciti fossero costituiti da un risparmio di spesa. In dottrina cfr. L. DELLA RAGIONE, *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, in *Dir. Pen. Cont.*, 13 novembre 2010; F. MUCCIARELLI, C. E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Dir. Pen. Cont. Riv. Trim.*, 4, 2015, p. 255, in cui gli autori, criticando l'impostazione delle Sezioni Unite Gubert dal punto di vista sistematico, concordano sull'efficacia innovativa dell'art. 1, comma 143, l. 24 dicembre 2007, che ha esteso la confisca per equivalente ai reati tributari *ivi* espressamente richiamati rendendo, pertanto, praticabile la via della confisca per i reati tributari, diversamente da quanto accadeva in precedenza con riferimento alla confisca diretta di cui all'art. 240 c.p. In senso conforme, M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, in *Riv. It. Dir e Proc. Pen.*, 4, 2015, pag. 1674 e ss. *sub* par. 8 ; in giurisprudenza cfr. *Cass. Pen. Sez. III*, 7/12/1992, n. 2206, *Miatto*, CED 192669.

¹² L. DELLA RAGIONE, *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, *cit.*, p. 2.

in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'art. 322-ter c.p. (confisca obbligatoria diretta e per equivalente) ai reati tributari, non abbia semplicemente cambiato (da facoltativo ad obbligatorio) ed esteso (alla confisca per equivalente) il regime della confisca di cui all'art. 240 c.p., bensì abbia, di fatto, reso possibile la confisca in relazione ai reati tributari¹³.

La giurisprudenza, del pari, prima della legge l. 244/2007, non nascondeva la difficoltà di poter applicare la nozione di profitto proveniente da reato ad ipotesi in cui non vi fosse un incremento patrimoniale di segno positivo e tangibile: *“Deve pur sempre sussistere, comunque, il rapporto pertinenziale, quale relazione diretta, attuale e strumentale, tra il danaro sequestrato ed il reato del quale costituisce il profitto illecito [...] In particolare, in relazione agli illeciti fiscali, devono escludersi collegamenti esclusivamente congetturali, che potrebbero condurre all’aberrante conclusione di ritenere in ogni caso e comunque legittimo il sequestro del patrimonio di qualsiasi soggetto venga indiziato di illeciti tributari”*¹⁴.

La speculazione dottrinale e giurisprudenziale¹⁵ in materia di confisca (diretta e per equivalente), in particolar modo dopo l'estensione dell'art. 322-ter c.p. ai reati tributari, si è concentrata sulla nozione di “profitto” e sull'intensità del nesso di pertinenzialità.

Il profitto, inizialmente, è stato inteso in giurisprudenza come *l'utilità economica ricavata dal reato o ancora “il lucro, e cioè, il vantaggio economico che si ricava per effetto della commissione del reato”*¹⁶.

In una successiva pronuncia il "profitto del reato" è stato individuato nel *“vantaggio di natura economica che deriva dall'illecito, quale beneficio aggiunto di tipo patrimoniale, che non deve essere necessariamente conseguito da colui che ha posto in essere l'attività delittuosa”*¹⁷. Nella stessa pronuncia, al contempo, si è

¹³ Cfr. M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, cit., pag. 1674 e ss. sub par. 8, nella parte in cui afferma che *“la confisca codicistica mal si adattava ai reati tributari. Facoltativa per il prodotto o il profitto, poteva riguardare i casi di indebiti rimborsi ottenuti con frode, ma non riusciva concretamente a operare in quelli di evasione per mancato versamento dell'imposta dovuta. Di qui l'accoglienza favorevole riscossa in dottrina dalla legge del 2007, che mediante il richiamo all'art. 322-ter non solo rendeva obbligatoria per i reati tributari la confisca diretta, ma vi affiancava anche la confisca di valore”*; F. MUCCIARELLI, C. E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, cit., 4, 2015, p. 255.

¹⁴ Cass. Pen. Sez. U., 9/07/2004, n. 29951, imputato Focarelli.

¹⁵ Sul punto, appare utile rinviare alla *Relazione dell'Ufficio del Massimario - Settore Penale della Corte di Cassazione n. 41/14 del 17 giugno 2014*, ad oggetto *“La nozione di profitto confiscabile nella giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione”*. Nella Relazione si mettono in rilievo gli aspetti problematici che la giurisprudenza di legittimità ha affrontato (anche con indirizzi contrastanti) con riguardo alla confisca. L'Ufficio del Massimario nella premessa della Relazione pone in rilievo due temi: la nozione di profitto e il nesso di derivazione causale del profitto dal reato.

¹⁶ Cass. Pen. Sez. U., 3/7/1996, n. 9149, imp. Chabni, CED 205707.

¹⁷ Cass. Pen. Sez. U., 24/5/2004, n. 29951, imp Focarelli.

affermata la confiscabilità del denaro senza, tuttavia, sacrificare il necessario nesso di pertinenzialità¹⁸.

Non sono mancate pronunce che, al contrario, prescindevano da ogni nesso di pertinenzialità quando oggetto della confisca era il denaro (anticipando la soluzione delle Sezioni Unite “Gubert”)¹⁹. Tuttavia, l’indirizzo maggioritario teneva ferma la necessità del nesso pertinenziale tra il reato e il denaro da confiscare.

Una prima e decisa estensione del nesso pertinenziale si è avuta con le Sezioni Unite “Miragliotta”²⁰, che hanno ricompreso all’interno del profitto *anche i beni acquisiti con l’impiego dell’immediato profitto del reato*²¹. Le Sezioni Unite “Miragliotta” hanno esteso le maglie della confisca diretta (attraverso l’estensione del concetto di profitto), ma con cautela: non ogni reimpiego del denaro rileva, ma solo quel reimpiego immediato del profitto diretto (i cd. surrogati). L’esempio classico è quello di un conto corrente a saldo zero che viene rimpinguato con la provvista illecita (profitto diretto), la quale a sua volta viene immediatamente girata per comprare un immobile (surrogato). Al contrario, le Sezioni Unite “Miragliotta” non hanno aggiunto nulla di nuovo al concetto di profitto, ancora identificato come un’utilità o un vantaggio di natura economica.

La definizione di profitto restava, pertanto, dai contorni indefiniti e fumosi. Che cosa doveva intendersi per utilità o vantaggio? È stato argutamente osservato²² che l’identificazione dell’utilità economica quale “incremento patrimoniale”, ad esempio, avrebbe escluso dal profitto il risparmio di spesa, almeno nelle ipotesi di un debito regolarmente contabilizzato²³.

¹⁸ Cass. Pen. Sez. U., cit., n. 29951, imp. Focarelli: “È evidente, a tal proposito, che la fungibilità del denaro e la sua funzione di mezzo di pagamento non impone che il sequestro debba necessariamente colpire le medesime specie monetarie illegalmente percepite, bensì la somma corrispondente al loro valore nominale, ovunque sia stata rinvenuta, purché sia attribuibile all’indagato (vedi Cass., Sez. 6^a, 1 febbraio 1995, n. 4289, Carullo). Deve pur sempre sussistere, comunque, il rapporto pertinenziale, quale relazione diretta, attuale e strumentale, tra il danaro sequestrato ed il reato del quale costituisce il profitto illecito (utilità creata, trasformata od acquisita proprio mediante la realizzazione della condotta criminosa)”; in senso conforme Cass. Pen. Sez. Un. 25/10/2005, n. 41936, imp. Muci.

¹⁹ Cass. Pen. Sez. VI, 26/11/2009, n. 14174, CED 246721.

²⁰ Cass. Pen. Sez. U., 25/10/2007, n. 10208.

²¹ È utile riportare la ratio sottesa a questa decisione: “In effetti non è possibile ritenere che le utili trasformazioni dell’immediato prodotto del reato e gli impieghi redditizi del denaro di provenienza delittuosa possano impedire che al colpevole venga sottratto ciò che era precisamente obbiettivo del disegno criminoso e che egli sperava di convertire in mezzo di maggior lucro e di illeciti guadagni”, così le SS.UU., 25/10/2007, sub. par. 7.

²² Ufficio del Massimario - Settore Penale della Corte di Cassazione, *Relazione n. 41/14 del 17 giugno 2014*, ad oggetto “La nozione di profitto confiscabile nella giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione”

²³ Il caso è quello degli omessi versamenti, in cui il debitore-imputato dichiara l’imponibile correttamente e quindi diventa debitore nei confronti dell’Erario. In questi casi, il patrimonio non subisce tecnicamente un incremento, atteso che le imposte dovute, ma non versate, sono pur sempre contabilizzate come debiti.

Il concetto di “profitto” è stato, poi, messo a fuoco in relazione alla responsabilità amministrativa degli enti, con le Sezioni Unite “Fisie Impianti”²⁴. In questo approdo il concetto di profitto veniva precisato come “*il beneficio aggiunto di tipo patrimoniale*”, presupponendo, al contempo, il nesso di derivazione causale immediato dall’illecito. Tale sentenza solo apparentemente contrastava il precedente “Miragliotta” e sono le stesse Sezioni Unite a dirlo: il precedente “*ha sottolineato che tale reimpiego è comunque casualmente ricollegabile al reato e al profitto "immediato" dello stesso. Si ribadisce in tale decisione, quindi, la necessità di un rapporto diretto tra profitto e reato, si nega, però, che l'autore di quest'ultimo possa sottrarre il profitto alla misura ablativa ricorrendo all'escamotage di trasformare l'identità storica del medesimo profitto, che rimane comunque individuabile nel frutto del reimpiego, anch'esso causalmente ricollegabile in modo univoco, sulla base di chiari elementi indiziari evincibili dalla concreta fattispecie, all'attività criminosa posta in essere dall'agente*”²⁵. Infine, in questo arresto, le Sezioni Unite si sono soffermate sui risparmi di spesa. Gli stessi possono rientrare nel concetto di profitto, ma solo nell’accezione di “*ricavo introitato e non decurtato dei costi che si sarebbero dovuti sostenere, vale a dire un risultato economico positivo concretamente determinato dalla contestata condotta*”.

Le Sezioni Unite successive²⁶ hanno confermato il percorso logico giuridico tracciato dalle Sezioni Unite “Miragliotta” e “Fisie Impianti”. Il nesso di pertinenzialità resta il vero criterio selettivo “*di ciò che può essere confiscato*” occorrendo, cioè, “*una correlazione diretta del profitto con il reato ed una stretta affinità con l’oggetto di questo, escludendosi qualsiasi estensione indiscriminata o dilatazione indefinita a ogni e qualsiasi vantaggio patrimoniale*”²⁷. Questa sentenza faceva salve le conclusioni delle Sezioni Unite “Miragliotta”, riconducendo all’interno del profitto confiscabile i cd “surrogati”, ma non anche le “utilità indirette” (vale a dire le utilità legate al reato da un nesso di derivazione indiretto o mediato).

Alcune sentenze di legittimità successive hanno confermato gli approdi delle Sezioni Unite “Fisia Impianti”, ribadendo la necessità di individuare il “profitto”, quale mutamento materiale, attuale e di segno positivo della situazione patrimoniale²⁸.

Con specifico riguardo ai reati tributari le Sezioni Unite, dopo l’entrata in vigore dell’art. 1, comma 143, l. 244/2007, non hanno individuato particolari problemi ad

²⁴ Cass. Pen. Sez. U., 27/03/2008, n. 26654, Fisia Impianti s.p.a e altri.

²⁵ Cass. Pen. Sez. U., *cit.*, n. 26654.

²⁶ Cass. Pen. Sez. U., 25 giugno 2009, n. 38691, imp. Caruso.

²⁷ Cass. Pen. Sez. U., *cit.*, n. 38961, imp. Caruso.

²⁸ Cfr. Cass. Pen. Sez. V, 28/11/2013, n. 10256 Banca Italease s.p.a, CED 258577: “*È necessario che il profitto, per essere tipico, corrisponda ad un mutamento materiale, attuale e di segno positivo della situazione patrimoniale del suo beneficiario ingenerato dal reato attraverso la creazione, la trasformazione o l’acquisizione di cose suscettibili di valutazione economica*”.

estendere all'interno del profitto anche il risparmio di spesa/imposta: "...non è revocabile in dubbio che il profitto possa essere costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguente alla consumazione del reato e possa, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi e sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributari"²⁹.

La stessa dottrina è giunta a conclusioni conformi al percorso giurisprudenziale precedente alle Sezioni Unite "Gubert" in tema di "profitto confiscabile"³⁰ e "nesso di pertinenzialità"³¹.

Il percorso giurisprudenziale sopra richiamato è stato drasticamente interrotto dalla sentenza a Sezioni Unite "Gubert"³². Il principio di diritto rimesso alle Sezioni Unite riguardava la possibilità di poter applicare la confisca per equivalente alla società – persona giuridica, in ipotesi di reati tributari commessi dal rappresentante legale.

Riprendiamo velocemente i principi affermati dalle Sezioni Unite "Gubert".

Quanto alla determinazione del profitto, in tema di reati tributari, lo stesso è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e può, dunque, consistere in un risparmio di spesa, comprensivo di interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario³³.

La confisca del profitto, quando si tratta di denaro o di beni fungibili, non è confisca per equivalente, ma confisca diretta³⁴. A tal fine, non occorre la verifica che le somme provengano dal delitto e siano confluite nell'effettiva disponibilità dell'indagato, "*in quanto il denaro oggetto di ablazione deve solo equivalere all'importo che corrisponde per valore al prezzo o al profitto del reato, non sussistendo alcun nesso pertinenziale tra il reato e il bene da confiscare*"³⁵.

Nella nozione di profitto funzionale alla confisca rientrano non soltanto i beni appresi per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma anche ogni altra utilità che sia conseguenza, anche indiretta o mediata, dell'attività criminosa. Rientra,

²⁹ Cass. Pen. Sez. U., 31/01/2013, n. 18734, CED 255036.

³⁰ cfr. F. MUCCIARELLI, C. E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Dir. Pen. Cont. Riv. Trim.*, 4, 2015, p. 251.

³¹ cfr. F. MUCCIARELLI, C. E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, *cit.*, p. 254, 255; P. VENEZIANI, *La confisca obbligatoria nel settore penale tributario*, in *Cass. Pen.*, 4, 2017, *sub par.* 5.; M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, *cit.*, pag. 1674 e ss. *sub par.* 8, nota 33; A. M. DELL'OSSO, *Diritto penale dei mercati finanziari e sequestro dei proventi illeciti: confini della confisca*, 2, 2015, pag. 269 e ss., *sub par.* 2, dove l'autore mette in rilievo che la prova del nesso di pertinenzialità costituisce il fulcro della confisca diretta.

³² Cass. Pen. Sez. U., 30/01/2014., n. 10561.

³³ Cass. Pen. Sez. U., *cit.*, n. 10561, par. 2.4.

³⁴ Cass. Pen. Sez. U., *cit.*, n. 10561, par. 2.5.

³⁵ Cass. Pen. Sez. U., *cit.*, n. 10561, par. 2.5.

pertanto, nel profitto ogni trasformazione che il denaro abbia subito in beni di altra natura, sia fungibili che infungibili, sia essa diretta o indiretta³⁶.

La confisca per equivalente è possibile solo quando il reperimento dei beni costituenti il profitto del reato (e di conseguenza la stessa confisca diretta) sia(no) impossibili. Tale impossibilità non deve essere accertata mediante la ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto di reato, essendo sufficiente una impossibilità anche transitoria³⁷.

Non è possibile procedere alla confisca per equivalente nei confronti dei beni della società per i reati tributari commessi dal rappresentante legale o dagli organi della stessa (a meno che la persona giuridica non sia uno schermo fittizio di questi ultimi). Non vi è, infatti, alcun appiglio normativo per giustificare la confisca per equivalente ai danni della persona giuridica (né nell'ambito del d.lgs. 231/01, ove i reati tributari non vi sono ricompresi, né nell'art. 322-ter c.p. - in precedenza richiamato per i reati tributari – poiché contempla la confisca per equivalente solo per l'autore del reato e, quindi, solo per la persona fisica). Né sarebbe possibile alcuna applicazione analogica in *malam partem*, avendo la confisca per equivalente natura eminentemente sanzionatoria³⁸.

Le Sezioni Unite “Lucci”³⁹ hanno confermato l'impostazione dalle Sezioni Unite “Gubert”, affermando che la confisca di denaro è sempre confisca diretta che non necessita dell'accertamento del nesso di pertinenzialità. Il fulcro del ragionamento della sentenza “Lucci” si fonda sulla natura fungibile del denaro; in virtù della intrinseca impossibilità di ridurre ad individualità (“*identità fisica*”, come affermano le Sezioni Unite) il bene “denaro” non avrebbe senso indagare sulla provenienza dello stesso⁴⁰. Sarà sufficiente rintracciarne la stessa quantità nel patrimonio della persona giuridica: “*Ciò che rileva è che le disponibilità monetarie del percipiente si siano accresciute di quella somma, legittimando, dunque, la confisca in forma diretta del relativo importo, ovunque o presso chiunque custodito nell'interesse del reo*”⁴¹.

È evidente che per i reati tributari commessi dal rappresentante legale della persona giuridica, essendo il risparmio di imposta rappresentato da un *quantum* nummario, la confisca diretta viene estesa a tal punto da non trovare applicazione nei soli casi in cui nel patrimonio dell'ente non vi siano più somme liquide.

La dottrina ha criticato aspramente le sentenze a Sezioni Unite “Gubert” e “Lucci”. Innanzitutto, si è messo in rilievo che tutti i precedenti richiamati nella Sentenza “Gubert” non sono conferenti o non coerenti, perché riguardavano casi del tutto

³⁶ Cass. Pen. Sez. U., *cit.*, n. 10561, par. 2.5.

³⁷ Cass. Pen. Sez. U., *cit.*, n. 10561, par. 2.7.

³⁸ Cass. Pen. Sez. U., *cit.*, n. 10561, par. 2.8.

³⁹ Cass. Pen. Sez. U., 26/06/2015, n. 31617.

⁴⁰ “...tenuto conto della particolare natura del bene, non occorre la prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della confisca e il reato”, così recita il principio enucleato dalle Sezioni Unite Lucci.

⁴¹ Cass. Pen. Sez. U., *cit.*, n. 31617, p. 40.

diversi o comunque pervenivano a conclusioni diverse⁴². Lo stesso Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione ha messo in rilievo tale contraddizione, affermando che “*i principi fissati nella sentenza delle Sezioni unite “Gubert” non paiono simmetrici con quelli indicati nel corso del tempo dalle stesse Sezioni unite - né in tema di nesso di derivazione del profitto dal reato, né sulla individuazione dei profili strutturali del profitto*”⁴³

Si è, poi, argomentato sulle aporie di carattere logico – sistematico: da un lato la fungibilità non implica affatto la rinuncia al nesso di pertinenzialità; dall’altro, essendo la confisca di denaro sempre confisca diretta, si negherebbe il carattere innovativo alla l. 244/2007, che avrebbe semplicemente esteso il regime obbligatorio della confisca ai reati tributari⁴⁴.

Parte della dottrina ha sostenuto che, partendo dal carattere fungibile del denaro, si sarebbe potuto sostenere l’esatto contrario, vale a dire la natura di confisca per equivalente del denaro⁴⁵. Se il denaro è bene fungibile, allora si presta “*meglio di altri beni a fungere da efficace strumento di equalizzazione del valore dei proventi del reato non più attingibili dalla confisca diretta*”⁴⁶. Non a caso⁴⁷, l’ultimo comma dell’art. 644 c.p., nel disciplinare la confisca per l’usura, prevede la confisca dei beni “*che costituiscono prezzo o profitto del reato (confisca diretta) ovvero di somme di denaro, beni e utilità di cui il reo ha la disponibilità anche per interposta persona per un importo pari al valore degli interessi o degli altri vantaggi o*

⁴² Cfr. A. M. DELL’OSSO, *Confisca diretta e confisca per equivalente nei confronti della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante: le Sezioni Unite innovano ma non convincono*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2014, 401; G. VARRASO, *Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni “inespresse” delle Sezioni Unite in tema di sequestro a fini di confisca e reati tributari*, in *Cass. pen.*, 2014, n. 9, pp. 2809 ss, sub. par. 5; F. MUCCIARELLI, C. E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Diritto Penale Contemporaneo Riv. Trim.*, 4, 2015, p. 255.

⁴³ Ufficio del Massimario - Settore Penale della Corte di Cassazione, *Relazione n. 41/14 del 17 giugno 2014*, ad oggetto “*La nozione di profitto confiscabile nella giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione*”, p. 27.

⁴⁴ F. MUCCIARELLI, C. E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Diritto Penale Contemporaneo Riv. Trim.*, 4, 2015, p. 253 e ss. Gli autori sostengono che l’interpretazione data dalle Sezioni Unite Gubert priverebbe di carattere innovativo (nei fatti) la legge 244/2007, che, all’art. 1 comma 143, ha esteso la confisca per equivalente ai reati tributari. Secondo gli autori, la modifica del 2007 serviva, innanzitutto, ad estendere la confisca per equivalente ai reati per i quali era assai arduo provare la confisca diretta. Questo aspetto, con le Sezioni Unite Gubert, diventa secondario, dal momento che la confisca di denaro (la più rilevante nei reati tributari) è sempre confisca diretta.

⁴⁵ , M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, in *Riv. It. Dir e Proc. Pen.*, 4, 2015, pag. 1674 e ss. sub par. 2.

⁴⁶ , M.ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, in *Riv. It. Dir e Proc. Pen.*, 4, 2015, pag. 1674 e ss. sub par. 2.

⁴⁷ M.ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, in *Riv. It. Dir e Proc. Pen.*, 4, 2015, pag. 1674 e ss. sub par. 2

compensi usurari” (confisca di valore). Il legislatore, nell’art. 644 c.p., ha attribuito al denaro il ruolo di *strumento di equalizzazione* proprio della confisca di valore.

Alla base della soluzione individuata dalle Sezioni Unite “Gubert” ci sarebbero, infine, ragioni di politica criminale. La confisca per equivalente nei confronti della persona giuridica non può essere disposta né ai sensi dell’art. 19 d.lgs. 231/01 (in quanto i reati tributari non sono contenuti nel novero dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti), né ai sensi della (precedente) norma speciale della confisca ad oggetto i reati tributari⁴⁸ (che si riferisce solo al reo). L’unico modo per incidere in modo effettivo sui beni della persona giuridica e per ovviare ai limiti propri del d.lgs. 231/01, come correttamente osservato⁴⁹, era quello di estendere l’oggetto della confisca diretta (che per i reati tributari commessi dal legale rappresentante non può che colpire l’ente).

Un’altra ragione di carattere logico – sistematico, idonea a confutare l’assunto delle Sezioni Unite “Gubert”, si ricava dalla giurisprudenza in tema di riciclaggio. L’art. 648*bis* c.p. esige che il denaro, il bene o altra utilità riciclata provengano da reato. Anche in questo caso si era posto il problema di individuare il nesso di pertinenzialità tra il reato tributario presupposto e il provento riciclato. La giurisprudenza di legittimità⁵⁰, nell’ammettere la configurabilità del reato tributario come reato presupposto, ha argomentato proprio sull’assunto che ciò che proviene dal reato tributario non è il denaro, bensì il risparmio di imposta da individuarsi come “altra utilità”. Questo conferma che il denaro, al più, può servire come strumento equalizzatore del profitto diretto, costituito dal risparmio di imposta. Il paragone fatto con l’art. 648*bis* c.p., lungi dall’escludere la confisca diretta di denaro in relazione ai reati tributari, serve solo a confutare l’assunto per cui la confisca di denaro sia sempre confisca diretta.

L’intervento legislativo del 2015⁵¹ ha inserito la confisca in materia di reati tributari nella normativa di settore, all’art. 12-*bis* del d.lgs. 74/2000, eliminando il richiamo alle disposizioni dell’art. 322-*ter* c.p. con l’ambiguo riferimento “*in quanto applicabili*” ed ampliando il novero dei delitti a tutti quelli del decreto legislativo 74/2000.

L’art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000 prevede, infatti, al comma primo che “*nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell’articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal*

⁴⁸ Oggi costituita dall’art. 12*bis* d.lgs. 74/2000.

⁴⁹ P.VENEZIANI, *La confisca obbligatoria nel settore penale tributario*, in *Cass. Pen.*, 4, 2017, *sub.* par. 5. L’autore osserva come il tentativo di estendere le conseguenze della confisca (per equivalente) all’ente si era manifestato, inizialmente, attraverso la costruzione del concorso formale dei reati tributari con il reato di tutta in danno dello Stato (quest’ultimo reato ricompreso nel novero dei reati presupposto per la responsabilità amministrativa degli enti). Le SS.UU. sono intervenute nel senso di escludere la configurabilità del predetto concorso in favore della sola fattispecie penal tributaria (Cass. Pen. Sez. U., 28/10/2010, n. 1235).

⁵⁰ Cass. Pen. Sez. II, 17/01/2012, n. 6061, *CED* 252701.

⁵¹ D.lgs. 158/2015, art. 10.

presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato [confisca diretta], ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto [confisca di valore].

L'intervento del legislatore ha, nella sostanza, riprodotto il contenuto dell'art. 322-ter c.p. (con le eccezioni sopra evidenziate)⁵². L'intervento legislativo del 2015 nulla ha cambiato in relazione agli approdi delle Sezioni Unite "Gubert" e "Lucci", in base ai quali la confisca di denaro sarebbe sempre confisca diretta

5. Gli ermeneutici correttivi alla confisca diretta apportati dalla sentenza in commento.

Dopo la ricostruzione dell'evoluzione giurisprudenziale della confisca (in generale e nei reati tributari) occorre analizzare gli approdi innovativi della sentenza in commento che, in alcuni punti, sembra tracciare dei principi difformi dalle Sezioni Unite "Gubert" e "Lucci", pur non dichiarandolo espressamente.

Nella sentenza in commento, infatti, si afferma che *"ove si abbia la prova che tali somme non possano proprio in alcun modo derivare dal reato (come nel caso di specie, dove la somma in sequestro originava da immissioni di terzi conformi al piano concordatario e successive alla consumazione del reato⁵³), di talché le stesse neppure possono, evidentemente, rappresentare il risultato della mancata decurtazione del patrimonio quale conseguenza del mancato versamento delle imposte (ovvero, in altri termini del "risparmio di imposta" nel quale la giurisprudenza ha costantemente identificato il profitto dei reati tributari), le stesse non sono sottoponibili a sequestro difettando in esse la caratteristica di profitto, pur sempre necessaria per potere procedere, in base alle definizioni e ai principi di carattere generale, ad un sequestro, come quello di specie, in via diretta"*.

La Corte di Cassazione con questa pronuncia attribuisce nuovamente valore al nesso di pertinenzialità proprio della confisca diretta, seppur secondo un ragionamento *a contrario* enucleabile dalle stesse Sezioni Unite "Gubert" e "Lucci". Ove si abbia la prova che il conto della persona giuridica, dopo la commissione del reato, si è ridotto a zero ed è stato alimentato esclusivamente da rimesse di terzi, viene meno il nesso di pertinenzialità tra reato e denaro. In questi casi, pur in presenza di un bene fungibile, non si può dubitare che il denaro

⁵² Si legge, infatti, nella Relazione Governativa al d.lgs. 158/2015 che *"l'articolo 10 del decreto ha carattere solo in parte innovativo, limitandosi a fornire una collocazione normativa più adeguata alla disposizione "extravagante" in tema di confisca obbligatoria per delitti tributari, anche nella forma per equivalente, recata dall'articolo 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 [...] Nell'occasione, al fine di una più immediata leggibilità, la norma è stata riformulata senza modificarne la portata, sostituendo l'attuale rinvio all'articolo 322-ter del codice penale con una diretta esplicitazione del comando legislativo"*.

⁵³ Vale a dire, successive al termine ultimo per il versamento delle ritenute.

detenuto sul conto corrente non abbia nulla a che fare con il reato, essendo il saldo sceso a zero prima di essere rimpinguato con nuova finanza proveniente da terzi. È evidente allora la cesura con i principi espressi dalle Sezioni Unite “Gubert” e “Lucci”. Non ogni confisca di denaro è confisca diretta; e ciò quando vi è la prova che quel denaro manca del nesso di pertinenzialità necessario per poterlo qualificare “profitto”.

La sentenza in commento ha il pregio di attribuire la necessaria importanza al nesso di pertinenzialità proprio della confisca diretta, seppur *a contrario*. Sembrerebbe, infatti, gravare su chi vi abbia interesse (la società destinataria del provvedimento ablativo, ad esempio) la prova della mancanza del necessario nesso di pertinenzialità tra le somme da sequestrare o confiscare e il reato tributario, una volta che l'accusa abbia adempiuto i propri obblighi “semplificati”⁵⁴ di ricerca del bene oggetto della misura ablativa. Anche se “l’inversione dell’onere probatorio” potrebbe avere senso per la misura del sequestro preventivo alla confisca, non si può sottacere come quel sequestro, in caso di condanna, si trasformi automaticamente in confisca. In dottrina c’è chi⁵⁵ ha evidenziato la necessità di evitare la *deresponsabilizzazione* della polizia giudiziaria e del pubblico ministero nella determinazione e quantificazione del profitto nella fase cautelare.

Ed allora, ben si comprende il perché la dottrina e la giurisprudenza precedente alle Sezioni Unite “Gubert” hanno insistito sul necessario nesso di pertinenzialità anche in relazione al denaro: in alcune ipotesi è indubbio che il denaro non sia connesso in alcun modo al reato. Si faccia l’esempio di una società in crisi che ometta di versare l’Iva per un determinato periodo di imposta. Al momento dell’omesso versamento la persona giuridica avrà nella propria pancia un risparmio di imposta esattamente corrispondente all’Iva pagatagli dal cessionario del bene o servizio. Successivamente, la persona giuridica, ancora in situazione di crisi, vede il proprio saldo contabile ridursi a zero e chiede un finanziamento ad un istituto bancario, per un importo pari esattamente al *quantum* dell’Iva non versata. In una situazione del genere le Sezioni Unite “Gubert” e “Lucci” autorizzerebbero la confisca diretta; al contrario, la pronuncia qui in commento vieterebbe una simile conclusione, autorizzando, di conseguenza, la sola confisca per equivalente.

Alcuni spunti per pervenire alle soluzioni espresse nella sentenza in commento già si erano avuti in alcune sentenze successive alle Sezioni Unite “Gubert”. In particolare, la Terza Sezione della Corte di Cassazione⁵⁶ ha affermato che “*la confisca diretta del profitto di reato è possibile anche nei confronti di una persona*

⁵⁴ Cfr. Cass. Pen. Sez. III, 06/07/2016, n. 40362, p. 9, nella parte in cui si afferma che “*in ogni caso, l’onere di procedere, da parte dell’accusa, all’aggressione diretta del profitto del reato non può trasformarsi in una probatio diabolica, nel senso che per dimostrare l’impossibilità di procedere al sequestro in via diretta non devono ritenersi necessari accertamenti specifici e capillari*”.

⁵⁵ G. VARRASO, *Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni “inespresse” delle Sezioni Unite in tema di sequestro a fini di confisca e reati tributari*, in *Cass. pen.*, 2014, n. 9, p. 2809 e ss., *sub par.* 6.

⁵⁶ Cass. Pen. Sez. III, 08/05/2014, n. 39177, CED 260547

giuridica per le violazioni fiscali commesse dal legale rappresentante o da altro organo della persona giuridica nell'interesse della società, quando il profitto o i beni direttamente riconducibili a tale profitto siano rimasti (e si provi che siano riconducibili al profitto e che siano rimasti) nella disponibilità della persona giuridica medesima". In questo caso⁵⁷, la Corte di Cassazione ha precisato che: ai fini della confisca diretta il profitto deve essere rimasto in capo alla società sin dal momento della sua formazione e fino al momento della misura ablativa (o della misura cautelare a questa finalizzata); occorre, inoltre, la prova sia della riconducibilità al profitto del bene appreso, sia della circostanza che lo stesso sia rimasto nel patrimonio della persona giuridica.

La Terza Sezione con la sentenza qui in commento ha dato continuità al suo stesso precedente.

Resta dubbio, infine, se, con l'azzeramento del saldo contabile, il nesso di pertinenzialità venga meno solo a fronte di immissioni di terzi da considerarsi veri e propri finanziamenti o anche a fronte di immissioni di terzi corrispondenti alla normale operatività della società (come nel caso del prezzo corrisposto dal cessionario del bene o servizio: in questo caso le somme, pur provenendo da terzi, diverrebbero comunque di proprietà della società, senza contabilizzazioni a debito).

6. Sullo sfondo: i problemi irrisolti e la possibile illegittimità costituzionale della confisca per equivalente.

La sentenza in commento, pur non riguardando la confisca per equivalente, offre lo spunto per analizzare brevemente quelli che sono i problemi irrisolti con riguardo alla confisca di valore, se non altro perché la delimitazione del perimetro della confisca diretta interessa di conseguenza la confisca per equivalente⁵⁸. Come ci ricorda l'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione⁵⁹, *"quanto più si estenderà la nozione di profitto confiscabile, tanto più si potrà fare ricorso allo strumento della confisca diretta"* e viceversa.

La confisca per equivalente è stata analizzata, innanzitutto, in relazione alla sua natura giuridica. Non occorre in questa sede approfondire le diverse teorie e le ragioni sottese a ciascuna di esse⁶⁰. Basti soltanto osservare come la giurisprudenza

⁵⁷ Cass. Pen. Sez. III, 08/05/2014, n. 39177, CED 260547

⁵⁸ Infatti, la confisca di valore opera tutte le volte in cui non sia possibile quella diretta.

⁵⁹ In tal senso, cfr. l'Ufficio del Massimario - Settore Penale della Corte di Cassazione, *Relazione n. 41/14 del 17 giugno 2014*, ad oggetto *"La nozione di profitto confiscabile nella giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione"*, p. 27.

⁶⁰ La dottrina è numerosa. Per un approfondimento cfr. P. VENEZIANI, *La confisca obbligatoria nel settore penale tributario*, in *Cass. Pen.*, 4, 2017, p. 1694 e ss.; A. MACCHIA, *Le diverse forme di confisca: personaggi (ancora) in cerca d'autore*, in *Cass. Pen.*, 7-8, 2016, pag. 2719 e ss.; G. BIONDI, *La confisca per equivalente: pena principale, pena accessoria o tertium genus sanzionatorio?* In *Dir. Pen. Cont. Riv. Trim.*, 5, 2017, p. 51 e ss.; L. DELLA RAGIONE, *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, in *Dir. Pen. Cont.*, 13 novembre 2010; P. AURIEMMA, *La confisca per equivalente*, in *Archivio Penale*, 1, 2014; F. PALAZZO, in *Cass. Pen.*, 2, 2018, p. 461 e ss.; M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, in *Riv. It. Dir e Proc. Pen.*, 4, 2015, pag. 1674 e ss.

di legittimità è concorde nel definire la confisca per equivalente come una misura a carattere sanzionatorio⁶¹, e ciò per la principale ragione che ha ad oggetto non una *res* in quanto pericolosa, bensì il patrimonio del reo per il valore corrispondente al profitto. La Corte Costituzionale in un'ordinanza del 2009⁶² ha definito la confisca per equivalente (senza mezzi termini) una sanzione penale, richiamando un precedente della Corte Edu, proprio in tema di confisca per equivalente⁶³. La Corte di Strasburgo, orientata da tempo nel senso di dare rilievo alla sostanza al di là della forma, ha, nel caso di specie, elencato tutti gli elementi che caratterizzavano quella forma di confisca come una vera e propria pena⁶⁴. I successivi approdi della Corte di Strasburgo hanno riconosciuto la natura di vera e propria pena a sanzioni *prima facie* molto meno gravi della confisca per equivalente (quest'ultima pari al cento per cento del tributo evaso oltre sanzioni e interessi), come ad esempio sanzioni amministrative pari al trenta per cento del tributo evaso⁶⁵.

La confisca di valore trova la sua ragion d'essere nel commesso reato e nella impossibilità di poter applicare la confisca diretta (impossibilità che, come abbiamo visto, non deve essere provata, richiedendo un'indagine sommaria).

⁶¹ Cass. Pen. Sez. U., 26/06/2015, n. 31617, imp. Lucci, in cui si afferma che la confisca per equivalente è “*connotata dal carattere afflittivo e da un rapporto consequenziale alla commissione del reato proprio della sanzione penale, mentre esula dalla stessa qualsiasi funzione di prevenzione che costituisce la principale finalità delle misure di sicurezza*”. In termini più espliciti l'Ufficio del Massimario - Settore Penale della Corte di Cassazione, nella *Relazione n. 41/14 del 17 giugno 2014*, ad oggetto “*La nozione di profitto confiscabile nella giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione*”, p. 2: “*Alla espansione della confisca diretta conseguirebbe una inevitabile riduzione di operatività della confisca cd 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. 231/2001*”.

⁶² Per qualificare la misura come afflittiva penale, cfr. Corte Cost. Ord. n. 97/2009.

⁶³ Corte E.D.U., sent. 307A/1995, Welch vs. Regno Unito, *sub.* § 27 e ss: “*To render the protection offered by Article 7 (art. 7) effective, the Court must remain free to go behind appearances and assess for itself whether a particular measure amounts in substance to a "penalty" within the meaning of this provision [...] The wording of Article 7 para. 1 (art. 7-1), second sentence, indicates that the starting-point in any assessment of the existence of a penalty is whether the measure in question is imposed following conviction for a "criminal offence". Other factors that may be taken into account as relevant in this connection are the nature and purpose of the measure in question; its characterisation under national law; the procedures involved in the making and implementation of the measure; and its severity.*

⁶⁴ Cfr. Corte E.D.U. sent. 307A/1995 par. 30: “*The preventive purpose of confiscating property that might be available for use in future drug-trafficking operations as well as the purpose of ensuring that crime does not pay are evident from the ministerial statements that were made to Parliament at the time of the introduction of the legislation. However it cannot be excluded that legislation which confers such broad powers of confiscation on the courts also pursues the aim of punishing the offender. Indeed the aims of prevention and reparation are consistent with a punitive purpose and may be seen as constituent elements of the very notion of punishment*”.

⁶⁵ Il riferimento è a A e B v Norway, del 15 novembre 2016, § 136 e ss.

In sintesi, la confisca per equivalente presuppone la commissione del reato, la individuazione del profitto, la quantificazione dello stesso e la impossibilità (finanche transitoria) della confisca diretta⁶⁶.

A questo punto occorre chiedersi se una confisca per equivalente così pensata, sul presupposto della sua natura afflittiva - penale, sia compatibile con i principi costituzionali.

Nella giurisprudenza di legittimità si è fatto riferimento principalmente al principio di irretroattività di cui all'art. 25 Cost, comma secondo. Si è argomentato che la confisca per equivalente, avendo la natura di sanzione (sostanzialmente penale, come affermato dalla stessa Corte Costituzionale⁶⁷), non può trovare applicazione retroattiva. Incentrare il discorso sul principio di irretroattività aveva una sua convenienza, dal momento che ben si adattava alla confisca, sia se la si considerasse pena, che sanzione non penale, atteso che la Corte Costituzionale in più pronunce ha esteso la garanzia di cui all'art. 25 comma 2 Cost a sanzioni amministrative a carattere afflittivo⁶⁸.

I dubbi di legittimità costituzionale, tuttavia, permangono e vanno oltre il principio di irretroattività (ormai pacificamente riconosciuto per la confisca di valore). L'attuale regime della confisca per equivalente nei reati tributari disciplinato dall'art. 12bis d.lgs. 74/2000 (la cui applicazione è subordinata al mero fatto della impossibilità della confisca diretta) pone problemi di compatibilità con i principi costituzionali di ragionevolezza⁶⁹, di personalità della responsabilità penale e di proporzionalità della pena⁷⁰.

La sanzione penale della confisca per equivalente, nel caso di reati tributari commessi in seno alla persona giuridica, deriverebbe da una circostanza del tutto esterna all'imputato e governata dalla casualità, qual è l'impossibilità di procedere alla confisca diretta.

In altri termini, due soggetti potrebbero già in astratto essere sottoposti a sanzioni penali diverse per uno stesso fatto. In particolar modo, chi subisce la confisca per equivalente verrebbe assoggettato ad una misura sanzionatoria aggravata (dalla confisca) in assenza di un maggior disvalore sotteso alla sua condotta, essendo l'aggravio di sanzione dovuto non ad un modo di essere della condotta, bensì ad un

⁶⁶ Sul punto cfr. G. VARRASO, *Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni "inespresse" delle Sezioni Unite in tema di sequestro a fini di confisca e reati tributari*, in *Cass. pen.*, 2014, n. 9, p. 2809 e ss..

⁶⁷ Cfr. Cort Cost. Ord. 97/2009 nella parte in cui si afferma "che il secondo comma dell'art. 25 Cost. vieta l'applicazione retroattiva di una sanzione penale, come deve qualificarsi la confisca per equivalente".

⁶⁸ Cfr. Corte Cost. sent. n. 109/2017, *sub par.* 3.1.; sent. n. 276/2016, n. 104/2014 e n. 196/2010.

⁶⁹ In particolare, si fa riferimento al principio di ragionevolezza intrinseca. Sulla portata del principio, cfr. da ultimo Corte Cost. sent. n. 236/2016.

⁷⁰ Oggi richiamato espressamente anche dall'art 49 comma 3 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

fatto del tutto estraneo alla stessa (la impossibilità di poter procedere alla confisca diretta).

Si faccia un esempio. Tizio e Caio sono due rappresentanti legali di due differenti imprese. Entrambi vengono condannati per il reato di omesso versamento Iva. L'impresa di Tizio, tuttavia, quando sopraggiunge la misura ablativa, è capiente e ciò basta per impedire l'operatività della subordinata confisca per equivalente. L'impresa di Caio, al contrario, trovandosi in una situazione di crisi, non ha disponibilità liquide nella propria pancia, con la conseguenza che opererà nei confronti di Caio la confisca per equivalente.

Come si può vedere, le condotte sono identiche, ma il trattamento sanzionatorio complessivo è diverso. E ciò in assenza di un maggior disvalore sotteso alla seconda condotta che, anzi, dovrebbe essere punita meno severamente essendosi verificata in una situazione di crisi. L'irragionevolezza di tale disparità di trattamento è ancora più evidente se solo si pensa che la capienza o meno del patrimonio della società, e quindi l'operatività o meno della confisca diretta (o per equivalente), dipende dal momento in cui inizia il procedimento penale e interviene il provvedimento ablativo, cautelare o definitivo. Ad esempio, una società in un determinato anno potrebbe essere capiente e "salvare" il suo rappresentante legale dalla confisca per equivalente; al contrario, nell'anno successivo potrebbe non essere più capiente, in virtù di una crisi sopraggiunta, aprendo le porte alla sanzione penale aggravata ai danni del rappresentante legale.

Non sono mancate voci in dottrina che hanno messo in evidenza la dubbia tenuta costituzionale di un sistema così pensato, dove il passaggio da una misura di sicurezza (confisca diretta) ad una sanzione penale (confisca per equivalente) è rimesso al "caso"⁷¹.

In alcune pronunce di legittimità si è, d'altro canto, affermato che la confisca per equivalente possiede *i tratti distintivi di una vera e propria sanzione, non commisurata né alla colpevolezza dell'autore del reato, né alla gravità della condotta*⁷². Tale affermazione (rigettando la natura di pena della confisca per equivalente) potrebbe sembrare idonea a superare il contrasto con i principi di colpevolezza e proporzionalità della pena, ma non con quello di ragionevolezza intrinseca.

⁷¹ A. MACCHIA, *Le diverse forme di confisca: personaggi (ancora) in cerca d'autore*, in *Cass. Pen.*, 7-8, 2016, pag. 2719 e ss; sub. par. 11: "È ovvio che, sfumando totalmente nella confisca di valore qualsiasi nesso di pertinenzialità col reato – dal momento che la incisione patrimoniale assume connotati sanzionatori, solo quantitativamente "proporzionate" al "valore" dell'illecito rappresentato dal relativo profitto – diviene essenziale intendersi su ciò che costituisce "oggetto" del profitto, dal momento che è solo la impossibilità della aggressione "diretta" che legittima la traslazione del titolo ablatorio nella forma di confisca per equivalente. Il che, a ben guardare, offre spazio a possibili dubbi di compatibilità costituzionale, dal momento che si fa dipendere il "passaggio" da misura di sicurezza a pena in ragione del fatto (del tutto casuale) della permanenza o meno dell'oggetto diretto di confisca nel patrimonio dell'accipiens".

⁷² Cass. Pen. Sez. III, 27/09/2016, n. 6047.

Tutte queste considerazioni danno atto di un'irragionevolezza di fondo sottesa alla disciplina della confisca per equivalente, almeno per quel che riguarda i reati tributari commessi nell'ambito della persona giuridica, dove si realizza una dissociazione tra il soggetto titolare del profitto (società - persona giuridica) e il soggetto nei cui confronti opera la sanzione della confisca per equivalente (rappresentante legale - persona fisica). Non pare, peraltro, che questa irragionevolezza di fondo possa essere fronteggiata con il comma secondo dell'art. 12bis d.lgs. 74/2000, in base al quale la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario. Infatti, nei reati tributari commessi nell'ambito di una persona giuridica, "il contribuente" tecnicamente resta la persona giuridica, reiterandosi nel secondo comma i problemi propri del primo comma dell'art. 12bis d.lgs. 74/2000: se la società è capiente allora il rappresentante legale andrà esente dall'esecuzione della sanzione; altrimenti ne subirà gli effetti. Va, infine, aggiunto che il comma secondo dell'art. 12bis d.lgs. 74/2000, come interpretato dalla giurisprudenza⁷³, inibisce non la misura in se e per sé, ma soltanto la sua esecuzione sotto una condizione sospensiva.

7. Conclusioni.

La sentenza in commento ha il pregio di restituire razionalità alla confisca diretta di denaro in relazione ai reati tributari, conferendo nuova linfa al nesso di pertinenzialità che, a seguito delle Sezioni Unite Gubert, rischiava di diventare un requisito del tutto pleonastico.

Tuttavia, il correttivo della Terza Sezione Penale - riducendo lo spazio di operatività della confisca diretta ed ampliando, di conseguenza, quello della confisca per equivalente - fa (ri)emergere tutti i possibili limiti di conformità costituzionale della confisca per equivalente, così come viene oggi pensata e applicata dalla giurisprudenza maggioritaria. Una sanzione (da più parti qualificata "penale") che rischia di essere applicata in virtù di meccanismi casuali e del tutto scollegati dall'agire dell'imputato o comunque da un effettivo maggior disvalore della condotta.

Forse è arrivato il momento di fare una seria riflessione sullo statuto giuridico di ciascuna forma di confisca. L'agire rapsodico del legislatore ha complicato il perseguimento di questa finalità. Anziché procedere con riforme organiche (come è stato fatto in Germania)⁷⁴, che rilevassero le diverse forme e funzioni di confisca, si

⁷³ Cfr. Cass. Pen. Sez. Sez. III, 13/07/2016, n. 42470; sia consentito il richiamo a G. DELLA VOLPE, *Il delicato rapporto tra concordato preventivo e sequestro preventivo finalizzato alla confisca, diretta o per equivalente, nell'ambito dei reati di omesso versamento*, in questa rivista, 6, 2017.

⁷⁴ Dove le diverse forme di "Einziehung" (diretta, di valore, allargata e senza condanna) sono tutte disciplinate nello StGB, nella *Allgemeiner Teil*, *Dritter Abschnitt* (dedicato alle conseguenze giuridiche del reato), *Siebenter Titel* (§ 73 – 76 b). Nel codice penale tedesco (StGB) il legislatore prevede espressamente entro quali limiti può estendersi il nesso di pertinenzialità (§ 73 (3)): ad esempio, sono oggetto di confisca diretta anche i beni ricavati dall'alienazione del profitto diretto o dalla sostituzione del bene costituente profitto diretto

è proceduto con interventi frammentari, nell’ottica di quella politica criminale demagogica che, cercando di estendere la reazione afflittiva dello Stato a più fattispecie possibili, perde di vista il sistema e i principi che lo informano.

Una possibile soluzione volta a ricondurre a ragionevolezza il sistema potrebbe individuarsi nell’attuazione del principio di “proporzionalità”, come disciplinato nei considerando (17) e (18) della direttiva 2014/42/UE del 3 aprile 2014, relativa al congelamento e alla confisca dei beni strumentali e dei proventi da reato nell’Unione europea⁷⁵. In base a questo principio, il legislatore potrebbe prevedere che, in circostanze eccezionali, “la confisca non sia ordinata qualora, conformemente al diritto nazionale, essa rappresenti una privazione eccessiva per l’interessato, sulla base delle circostanze del singolo caso, che dovrebbero essere determinanti”⁷⁶.

a seguito della sua distruzione o del suo danneggiamento. Inoltre, il denaro viene indicato quale bene ordinario per procedere all’equalizzazione del profitto nella confisca di valore (§ 73 c *Einziehung des Wertes von Taterträgen*), proprio l’esatto contrario di quanto affermato dalle Sezioni Unite “Gubert” e “Lucci” (sul punto cfr. anche M.ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, in *Riv. It. Dir e Proc. Pen.*, 4, 2015, p. 1674 e ss.).

⁷⁵ Cfr. sul tema A. M. MAUGERI, *La direttiva 2014/42/UE relativa alla confisca degli strumenti e dei proventi da reato nell’unione europea tra garanzie ed efficienza: un “work in progress”*, in *Dir. Pen. Cont. Riv. Trim.*, 1, 2015, p. 306 e ss.

⁷⁶ Così il considerando n. 18 della direttiva 2014/42/UE; il legislatore eurounitario prevede, tuttavia, che la facoltà di cui al considerando n. 18 abbia carattere “eccezionale” raccomandandone un esercizio limitato.