

LA CONFISCABILITÀ PER EQUIVALENTE DEI BENI DELL'ENTE PER I REATI TRIBUTARI COMMESSI DAL LEGALE RAPPRESENTANTE: IN ATTESA DELLE SEZIONI UNITE

Nota a [Cass. pen., sez. III, ord. 30 ottobre 2013 \(dep. 22 novembre 2013\), n. 46726,](#)
[Pres. Teresi, Rel. Ramacci, Imp. Gubert](#)

di Luca Della Ragione

SOMMARIO: 1. La sequestrabilità/confiscabilità per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse: la parola passa alle Sezioni Unite – 2.1. Le decisioni contrastanti della Suprema Corte. La posizione favorevole – 2.2. (segue) la posizione contraria – 3. Profili critici della confisca per equivalente nel diritto penale tributario: cenni – 4. Reati fiscali e confisca per equivalente dei beni dell'ente collettivo: qualche breve considerazione in attesa della pronuncia delle Sezioni unite – 5. Prospettive *de iure condendo*.

1. La sequestrabilità/confiscabilità per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse: la parola passa alle Sezioni unite

Con l'ordinanza n. 46726 del 22 novembre 2013¹, la Terza Sezione Penale della Corte di Cassazione ha rimesso alle Sezioni unite la questione *“se sia possibile o meno aggredire direttamente i beni di una persona giuridica per la violazione tributaria commessa dall'amministratore o dal legale rappresentante della società”*: con il provvedimento in esame i Giudici di legittimità sono stati chiamati a prendere posizione sul tema scottante del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei reati tributari, da tempo oggetto di pronunce contrastanti. Trattasi di una delle questioni più dibattute, pur in assenza di una previsione specifica nel contesto del d.lgs. n. 231 del 2001 e del d.lgs. n. 74 del 2000, riguardanti la materia dei reati tributari. Essa si connota di un interesse particolare in ragione della sua capacità di toccare i nodi della politica criminale di contrasto all'evasione fiscale, essendo paradigmatica di un certo *“protagonismo di necessità del ruolo del giudice, vale a dire di quel fenomeno che nasce dall'esigenza della giurisprudenza di riempire i vuoti normativi e rammentare le slabbrature propri di una legalità lacerata, provocati da inadeguati drafting dei testi legislativi e/o dalla incontrollata successione di questi ultimi”*².

¹ Su tale ordinanza si veda TRINCHERA, [Confisca per equivalente di beni appartenenti alla società e reati tributari: la parola passa alle Sezioni Unite](#), in questa Rivista, 12 dicembre 2013.

² Così, testualmente, MAIELLO, *Confisca per equivalente e pagamento del debito tributario*, in corso di pubblicazione in *Giur. it.*, 2014, 1 del dattiloscritto.

Nella vicenda in esame, il Tribunale di Trento aveva disposto il sequestro preventivo per equivalente di un immobile di proprietà del legale rappresentante di una società, indagato per il reato di cui all'articolo 10-ter d.lgs. n. 74/2000 per avere omesso il versamento dell'Iva. L'indagato proponeva ricorso per cassazione osservando tra l'altro che, essendo pacifica la riferibilità del profitto del reato ipotizzato alla società della quale era legale rappresentante e non avendo egli dirottato tale profitto verso il suo patrimonio personale (le somme ricavate dall'omesso versamento dell'IVA erano state utilizzate dalla società per pagare i dipendenti ed evitare un tracollo finanziario), si sarebbe dovuta verificare la possibilità di procedere al sequestro in forma specifica prima di richiedere la misura sul suo patrimonio personale.

La Suprema Corte, rilevata l'impossibilità di decidere sul punto, stante il contrasto giurisprudenziale esistente in relazione alla possibilità di aggredire o meno direttamente i beni di una società per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa, ha rimesso la questione alle Sezioni unite. Segnatamente, nel contesto di un quadro interpretativo frastagliato, le diverse pronunce registrate dall'ordinanza di remissione hanno affermato principi di diritto diametralmente opposti³, sicché è evidente che la questione relativa alla possibilità di confiscare per equivalente i beni della società in favore della quale è stato commesso il reato fiscale era aperta nella giurisprudenza di legittimità e richiedeva l'intervento delle Sezioni unite, previsto per il prossimo 30 gennaio 2014.

³ Come ha rilevato la Suprema Corte nella sentenza Cass. pen., Sez. III, 19 settembre 2012, n. 1256/2013, in questa Rivista, 25 gennaio 2013, con commento di MAZZA, [Il caso Unicredit al vaglio della Cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società](#). In argomento, CANTONE – TARTAGLIA, *I reati tributari*, in AA.VV., *Codice delle confische e dei sequestri*, a cura di Tartaglia, Roma, 2011, 790 ss.; CARACCIOLI, *Reati tributari contestati a dirigenti di istituto bancario ed inapplicabilità della confisca per equivalente*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 349; CORSO P., *Reati tributari e persone giuridiche: ancora un forte richiamo al principio di legalità*, in *Corr. trib.*, 2013, 619; D'AVIRRO, *Reati tributari commessi dall'amministratore e confisca di valore di beni dell'ente*, in *Dir. pen. proc.*, 2013, 464 ss.; MAZZA, [La confisca per equivalente tra reati tributari e responsabilità dell'ente \(in margine al caso Unicredit\)](#), in questa Rivista, 23 gennaio 2012; PRETE, *Reati tributari e confisca per equivalente: la posizione della società*, in *Cass. pen.*, 2012, p. 1897; M. PISANI, *Reati tributari del rappresentante legale della persona giuridica e sequestro per equivalente*, in *Banca Dati Fisconline*; SANTORIELLO, *Sul sequestro per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse*, *ivi*; ID., *Sull'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati fiscali*, in *Riv. resp. amm. enti*, 2013, 2, 189; SEMERARO, *Sequestro preventivo e confisca per equivalente nei reati tributari*, in *Gazzetta forense*, n. 2/2012, 69 ss.; TRAVERSI, *Confisca sui beni sociali per il reato tributario contestato al legale rappresentante*, in *Corr. trib.*, 2011, 35; VERGINE, *Confisca*, in *Archivio penale* n. 3/2013, 27 ss.; sia poi consentito il rinvio ai nostri [La confisca per equivalente nel diritto penale tributario](#), in questa Rivista, 13 novembre 2010; [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 \(nota a Cass. Pen., sez. III, n. 28731 del 7.6.-19.7.2011\)](#), *ivi*, 29 settembre 2011.

2.1. Le decisioni contrastanti della Suprema Corte. La posizione favorevole

Volendo ripercorrere le tappe giurisprudenziali fondamentali in *subiecta materia*, la prima decisione a venire in rilievo è quella emessa dalla terza Sezione penale della Corte Suprema di Cassazione⁴, che, destando grande scalpore, ha affermato che il d.lgs. n. 231 del 2001 non costituisce un limite all'applicazione della confisca per equivalente dei beni dell'ente collettivo nelle ipotesi di reati tributari commessi dall'amministratore o dal legale rappresentante della società. In tale occasione, avente ad oggetto una indagine per il delitto di cui all'art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000, i giudici di legittimità hanno evidenziato che *"il reato è addebitabile all'indagato, ma le conseguenze patrimoniali ricadono sulla società a favore della quale la persona fisica ha agito salvo che si dimostri che vi è stata una rottura del rapporto organico; questo principio, pacificamente accolto dalla giurisprudenza di legittimità, non richiede che l'ente sia responsabile a sensi d.lgs. n. 231 del 2001 ... la società ricorrente non può considerarsi terza estranea al reato perché partecipa alla utilizzazione degli incrementi economici che ne sono derivati; dal momento che il profitto non si può collegare, per la tipologia dell'illecito (n.d.r.: occultamento e distrazione di documenti contabili), ad un bene individuabile, il sequestro non poteva che essere disposto per equivalente"*.

Orbene, pur rinviando *infra*, al paragrafo 4, l'analisi delle ragioni per le quali, a nostro sommo avviso, non pare utilizzabile lo strumento della confisca per equivalente nelle ipotesi di reato tributario commesso dalla persona fisica nell'interesse o a vantaggio della persona giuridica, già in questa sede è possibile osservare che – come risulta dal testo dell'art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, cd. "Finanziaria 2008" (secondo cui "nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale") – il delitto di distruzione o occultamento di documenti contabili di cui all'art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000 (che è proprio quello per cui si procedeva nel caso di specie) è l'unico reato tributario al quale non è stata estesa l'applicabilità della confisca per equivalente di cui all'art. 322-ter c.p. Il che, ovviamente, è ostativo all'applicazione del sequestro preventivo per equivalente finalizzato a detta confisca già nei confronti delle persone fisiche. Conseguentemente, essendo ormai pacifico per la Suprema Corte⁵ e per la Corte Costituzionale⁶ che la confisca per equivalente abbia natura sanzionatoria, non si può

⁴ Cass. pen., Sez. III, 7 giugno 2011 n. 28731, in questa *Rivista*, 29 settembre 2011.

⁵ Cfr., tra le tante, Cass. pen., Sez. un., 25 ottobre 2005, n. 41936, in *Cass. pen.*, 2006, 1382; Sez. III, 25 febbraio 2009, n. 17212, inedita; Sez. II, 29 settembre 2009, n. 41488, in *Giur. it.*, 2010, 1907.

⁶ Si ricorda che con l'ordinanza n. 97 del 2 aprile 2009, la Corte Costituzionale, intervenendo su una questione procedurale insorta immediatamente dopo l'introduzione del disposto normativo che consente la confisca per equivalente in materia penale tributaria, ha sancito l'irretroattività delle norme previste in argomento; secondo il Giudice delle leggi, infatti, la confisca in esame avrebbe natura *eminentemente sanzionatoria* e, in quanto tale, sottoposta al divieto di retroattività delle sanzioni penali previsto dall'art. 25 della Costituzione; ciò anche alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, che ha ritenuto in contrasto con i principi sanciti dall'art. 7 della Convenzione l'applicazione retroattiva di una confisca di beni effettuata, appunto, nella forma "per equivalente"; tale conclusione esclude la possibilità

non riconoscere una evidente violazione del principio di stretta legalità nell'applicazione di un istituto sanzionatorio in ordine ad un'ipotesi criminosa (l'art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000 per l'appunto) che non la contempla.

Detto altrimenti, il sequestro preventivo in oggetto *“avrebbe dovuto essere ritenuto illegittimo, in quanto disposto in difetto dei presupposti tassativamente richiesti dagli artt. 321 c.p.p. e 322-ter c.p., e, principalmente, in violazione del principio di stretta legalità, costituzionalmente sancito dall'art. 25 Cost., che non consente l'applicabilità di una sanzione, qual è la confisca per equivalente, cui è strumentale il sequestro stesso, al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge”*⁷.

La posizione favorevole alla sequestrabilità/confiscabilità per equivalente dei beni dell'ente collettivo nelle ipotesi di reati tributari commessi dall'amministratore o dal legale rappresentante della società è stata ribadita dai giudici di legittimità con altra recente sentenza della terza Sezione⁸, che, accogliendo il ricorso in considerazione del mancato accertamento dell'impossibilità di procedere a sequestro diretto dei beni costituenti il profitto del reato fiscale pur in assenza di una espressa richiesta del P.M., ha affermato l'astratta sequestrabilità/confiscabilità per equivalente dei beni della società dall'indagato legalmente rappresentata e nell'interesse della quale era stato commesso l'illecito. Più precisamente, in tale occasione, sottolinea la Suprema Corte, *“la legge consente la confisca diretta dei beni che costituiscono il profitto del reato indipendentemente dalla qualifica di concorrente nel reato stesso del soggetto nella cui disponibilità è pervenuto il detto profitto e, qualora si tratti di una società, indipendentemente dal fatto che sia prevista o meno una responsabilità amministrativa per il reato in questione”*, precisando altresì che *“la confisca del profitto non è possibile quando esso appartenga a persona estranea al reato, ma nel caso di reato commesso da amministratore di una società il cui profitto sia rimasto nelle casse della società stessa, questa non può considerarsi persona estranea al reato, pur se non è prevista una sua responsabilità amministrativa”*.

Tale decisione cerca di superare le obiezioni relative al contrasto dell'interpretazione proposta con i principi costituzionali e convenzionali di legalità e personalità della responsabilità penale affermando che tali preoccupazioni *“sembrano poter essere soddisfatte proprio ritenendo consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto nei confronti della società nelle cui casse si trova ed applicando la regola che la confisca per equivalente è consentita solo quando non è possibile la confisca dei beni che costituiscono il profitto del reato”* (considerato inoltre che questa impossibilità non può consistere nel mero fatto che il pubblico ministero non l'abbia chiesta); *ciò, del resto, conformemente “alla prevalente giurisprudenza, secondo cui il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente del profitto del reato può incidere contemporaneamente od indifferentemente sui beni dell'ente che dal medesimo reato ha tratto vantaggio e su quelli della persona fisica che lo ha commesso, con l'unico limite per cui il vincolo cautelare non può eccedere il valore complessivo del suddetto profitto (Sez. VI, 6.2.2009, n. 19764, Ramponi, m.*

di procedere alla confisca per equivalente in caso di reati tributari commessi prima dell'entrata in vigore della legge n. 244 del 2007.

⁷ Così, TRAVERSI, *op. cit.*

⁸ Cass. pen., Sez. III, 9 maggio 2012, n. 38740, in *C.e.d. Cass.*, n. 254795.

243443; Sez. VI, 5.3.2009, n. 26611, *Betteo*, m. 244254; Sez. III, 27.1.2011, n. 7138, *Mazzitelli*, m. 249398; Sez. Un., 27.3.2008, n. 26654, *Fisia Italimpianti Spa*, m. 239926”.

2.2. (segue) la posizione contraria

Principi radicalmente opposti caratterizzano invece altra sentenza della terza Sezione penale⁹, la quale ha, innanzitutto, statuito che la normativa di cui al d.lgs. n. 231 del 2001 non può esser applicata fuori dalla *sedes materiae*. Segnatamente, in coerenza con il principio di stretta legalità, che trova specifico richiamo anche nel sistema del d.lgs. n. 231 del 2001 (art. 2), la Suprema Corte ha questa volta puntualizzato che la disciplina del sequestro e della confisca anche per equivalente (rinvenibile negli artt. 19 e 53) è applicabile soltanto in presenza di un illecito penale rientrante nel catalogo dei reati che generano una responsabilità (penale) dell'ente collettivo e che la tassatività delle fattispecie penali rilevanti ai fini del d.lgs. n. 231 del 2001 esclude la possibilità di ricorrere all'analogia o alla *eadem ratio, eadem disciplina*.

Tale pronuncia risulta condivisibile in quanto, in una normativa così complessa ed articolata, il principio di legalità costituisce la stella polare che deve guidare l'interprete nella risoluzione di ogni questione interpretativa. Ed allora, poiché, nonostante un forte movimento di pensiero a favore dell'inclusione dei reati tributari tra quelli produttivi di una responsabilità da reato dell'ente (sia consentito sul punto il rinvio ai nostri lavori già in precedenza citati), questo risultato non si è ancora estrinsecato in una (condivisibile) scelta normativa, va escluso che le misure cautelari e sanzionatorie reali previste dal d.lgs. n. 231 del 2001 possano essere disposte nei confronti di una persona giuridica al di fuori delle fattispecie criminose ivi tassativamente previste. Ne consegue che, in difetto (e fino all'individuazione) di una espressa normativa che consenta l'applicazione ad un ente collettivo di un sequestro o di una confisca determinati da un reato (estraneo al *catalogo*) commesso da una persona fisica (apicale o non apicale), non può non valere il principio di diritto secondo cui “*la confisca per equivalente prevista dall'art. 19, comma 2, del predetto d.lgs. n. 231 del 2001 è applicabile esclusivamente con riferimento ai reati previsti dagli artt. 24 ss., tra i quali non rientrano quelli fiscali di cui al d.lgs. n. 74/2000*”. Ad avviso di tale decisione, dunque, non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca (per equivalente) di un bene dell'ente collettivo al cui apicale venga attribuita la commissione di un reato tributario, salvo il caso in cui “*la struttura societaria costituisca un apparato fittizio utilizzato dal reo proprio per porre in essere i reati di frode fiscale e altri illeciti, sicché ogni cosa fittiziamente intestata alla società sia immediatamente riconducibile alla disponibilità dell'autore*”. Partendo dalla premessa – come già detto ormai pressoché unanimemente condivisa – che la confisca *ex art. 322-ter c.p.* abbia natura sanzionatoria penale, la Suprema Corte ha dunque sottolineato che tale carattere afflittivo è parimenti riferibile alla confisca del profitto del reato come alla confisca per equivalente. La confisca del

⁹ Cass. pen., Sez. III, 14 giugno 2012, n. 25774, in *Cass. pen.*, 2013, 305.

profitto del reato (direttamente o per equivalente), infatti, non può che riguardare l'autore del reato tributario, perché legata alla pronuncia di una sentenza di condanna come atto terminativo del procedimento penale nei confronti della persona fisica.

Ne consegue che quella che è stata pensata ed è nata come sanzione della persona fisica non può in nessun caso diventare sanzione della persona giuridica.

La sentenza n. 25774 del 2012 sul punto è perentoria: *“dalla natura di sanzione penale della confisca (per equivalente) deriva l’inapplicabilità dell’istituto nei confronti di un soggetto diverso dall’autore del reato ex art. 27, primo comma, Cost., a nulla rilevando, con riferimento alle persone giuridiche, il cosiddetto rapporto di immedesimazione organica del reo con l’ente del quale con compiti o poteri vari fa parte”*. Come ben rilevato in dottrina¹⁰, l’art. 322-ter c.p. – sembra dire la Suprema Corte – ha in sé *“un limite ontologico insuperabile: essendo sanzione penale, non può che colpire l’autore del reato (nella specie) tributario; l’ente collettivo non può mai essere autore di un reato; estendere la sanzione penale della persona fisica alla persona giuridica sarebbe atto contrario al principio di cui all’art. 27, primo comma, Cost. perché l’ente collettivo risponderebbe penalmente di un fatto altrui (della persona fisica); l’ente risponde di un fatto proprio (colpa di organizzazione) che è sanzionato amministrativamente e che non può essere sanzionato penalmente senza violare il principio di legalità e il principio di personalità della responsabilità penale”*. La Suprema Corte, su queste basi, sostiene che il d.lgs. n. 231 del 2001 *“ha configurato la responsabilità amministrativa della persona giuridica per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio (art. 5) dagli organi dell’ente o da persona loro sottoposte, sotto il profilo della culpa in eligendo o in vigilando (artt. 6 e 7), per l’ovvia impossibilità di estendere qualsiasi forma del sistema sanzionatorio penale a tale soggetto”*.

Chiarito che la natura di sanzione penale è di per sé un ostacolo insuperabile all’applicazione dell’art. 322-ter c.p. all’ente collettivo, la Suprema Corte esamina se la stessa norma non rientri in gioco attraverso la valorizzazione di altri profili testuali, come la nozione di disponibilità del bene. A tal riguardo la sentenza ora in esame ha escluso che le persone fisiche *sub iudice* per reato tributario avessero la disponibilità dell’immobile oggetto del provvedimento di sequestro in quanto dotati dei poteri derivanti dal rapporto organico con la società intestataria dello stesso. Escludendo, nella sostanza, che i beni societari fossero utilizzabili *uti dominus* dall’apicale, la Suprema Corte ha puntualizzato che *“non si può confondere la disponibilità dell’immobile derivante dal rapporto organico esistente tra gli indagati e la compagine societaria con la disponibilità di fatto richiesta dall’art. 322-ter c.p.”*. Tale conclusione – si prosegue – non può essere svuotata di contenuto evocando il tenore letterale dell’art. 322-ter c.p. alla cui stregua *“è sempre ordinata la confisca ... salvo che appartengano a persona estranea al reato (commi primo e secondo)”*. Così, per confutare l’argomento secondo cui la persona giuridica non potrebbe considerarsi estranea al reato, avendo necessariamente tratto profitto dallo stesso, posto in essere dagli agenti nell’ambito del rapporto organico che li legava alla società, la Suprema Corte ha squalificato il vantaggio derivato all’ente

¹⁰ CORSO, *Esclusa la confisca sui beni sociali per i reati tributari del rappresentante commessi nell’interesse dell’ente*, in *Corr. trib.*, 2012, 2551 ss.

dalla commissione del reato definendolo “elemento inidoneo” a far sorgere una responsabilità amministrativa dell’ente atteso che il reato tributario non rientra nel novero dei reati presupposto del d.lgs. n. 231 del 2001; esso è dunque parimenti “inidoneo” a rendere l’ente destinatario di una sanzione penale, quale è la confisca, perché manca un’espressa previsione legislativa che radichi la responsabilità (penale) da reato dello stesso. Su queste basi, è possibile affermare che non è suscettibile di confisca *ex art. 322-ter c.p.* un bene appartenente all’ente collettivo in ipotesi di reato tributario commesso dal legale rappresentante della società. A tal riguardo è stato correttamente affermato¹¹ che il concetto di “*persona (non) estranea al reato vada interpretato come persona autrice o concorrente nel reato, il che non può essere l’ente collettivo, ancorché il reato sia stato commesso nel suo interesse e a suo vantaggio, proprio per la sua incapacità giuridica di essere soggetto attivo di un reato*”.

Da ultimo, tale posizione è stata ribadita da una recentissima pronuncia, sempre della terza Sezione¹². La vicenda al vaglio del Supremo Collegio, chiamato a porre termine al sub-procedimento cautelare, vedeva sotto accusa i *manager* di Unicredit spa, cui si contestava il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (*ex art. 3 d.lgs. 74/2000*), in relazione a complesse ed articolate operazioni finanziarie volte – in prospettiva accusatoria – a dissimulare fraudolentemente gli interessi attivi ottenuti tramite un finanziamento interbancario, “mascherandoli” come dividendi da investimento in strumenti partecipativi di capitali emessi da società lussemburghesi (come tali sottoposti a tassazione soltanto per il 5% del loro ammontare lordo, con conseguente risparmio di imposta sul restante 95% di utile non computato nel reddito imponibile).

Il percorso logico seguito da tale sentenza risulta espressione di una corretta applicazione sia dei principi dettati dall’istituto del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, sia delle norme di cui al d.lgs. n. 231 del 2001¹³. In particolare, si afferma che i beni dell’ente possono essere oggetto di sequestro e confisca per equivalente solo nei casi in cui l’ente rappresenta lo schermo fittizio dietro il quale opera il reo per commettere i reati tributari; in tal modo, divenendo l’ente stesso lo strumento per la realizzazione dell’illecito penale, è possibile operare il sequestro per equivalente sui beni della persona giuridica. In questo caso il reato non risulta commesso nell’interesse o a vantaggio di una persona giuridica, ma ad esclusivo vantaggio del reo attraverso lo schermo dell’ente. Diversamente, si afferma che l’art. 19, comma 2, del d.lgs. n. 231 del 2001, che prevede la confisca per equivalente nei

¹¹ CORSO,, *op. cit.*

¹² Cass. pen., Sez. III, 19 settembre 2012 n. 1256/2013, *cit.*, con commento di MAZZA, [Il caso Unicredit al vaglio della Cassazione: il patrimonio dell’ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società](#) e di TROYER – CAVALLINI, [Reati tributari commessi dagli amministratori e confisca per equivalente dei beni societari: stop and go della giurisprudenza di legittimità](#), in *questa Rivista*, 19 marzo 2013. Conf. Sez. III, 17 gennaio 2013, n. 9576, inedita; Sez. III, 4 luglio 2012, n. 33371, inedita, ove si evidenzia anche l’irrelevanza, con riferimento alle persone giuridiche, del cosiddetto rapporto di immedesimazione organica del reo con l’ente del quale con compiti o poteri vari egli fa parte.

¹³ D’AVIRRO, *Reati tributari commessi dall’amministratore e confisca di valore di beni dell’ente*, *cit.*, 464 ss.

confronti della persona giuridica, non può trovare applicazione sui beni dell'ente, nell'ipotesi in cui si proceda per delitti tributari commessi dal legale rappresentante della società, perché i reati tributari non sono stati previsti dal legislatore quali reati presupposti che determinano la responsabilità dell'ente. Si tratta, infatti, di previsioni sanzionatorie aventi natura penale che, al di là delle etichette legislative, sono insuscettibili di interpretazione analogica *in malam partem*. Ed è proprio questo stesso limite ad opporsi a ogni tentativo ermeneutico di importare nel sistema penale una confisca per equivalente a carico delle società non prevista dal legislatore per i reati tributari.

Perentorio, infatti, risulta il principio di diritto fissato in sentenza: *“la società (...), pur non risultando affatto estranea ai reati tributari, non può essere chiamata, a legislazione vigente, a rispondere per tali reati (...): di conseguenza la società (...) ed i suoi beni non possono essere destinatari di provvedimenti cautelari di sequestro preventivo, finalizzato alla confisca del profitto dei reati tributari per cui si indaga, pur commessi a suo vantaggio, reati ascritti ed allo stato ascrivibili solo agli indagati-persone fisiche”*.

Parimenti infondato risulta secondo la sentenza n. 1256 del 2013 l'assunto secondo cui la rappresentanza organica degli amministratori e il vantaggio per l'ente ottenuto dal reato finirebbero per coinvolgere direttamente la società nella commissione dell'illecito, al punto da rendere applicabili anche alla persona giuridica la confisca e il sequestro previsti dall'art. 1 comma 143 l. n. 244 del 2007. Invero, tale ultima previsione, di natura schiettamente sanzionatoria, è però circoscritta solo ai responsabili penali del reato, ossia alle persone fisiche degli amministratori, e ai loro patrimoni; conseguentemente, in forza del principio di stretta legalità penale e dei suoi corollari, il limite normativo è dunque insuperabile con il mero strumento interpretativo (analogico). Proprio per queste ragioni del tutto condivisibile appare l'accorata denuncia delle insufficienze e delle conseguenti irrazionalità dell'attuale sistema sanzionatorio in tema di reati tributari effettuata dalla Cassazione in tale ultima pronuncia. Come si vedrà di qui a breve, invero, la soluzione più lineare rimane quella di un indifferibile intervento legislativo che estenda la responsabilità dell'ente a fattispecie di reato, come quelle tributarie, che vengono normalmente realizzate dagli amministratori in esecuzione di ben precise (e illecite) scelte imprenditoriali e che producono apprezzabili guadagni in capo alla società contribuente¹⁴.

Tali conclusioni sono state confermate in una successiva pronuncia¹⁵, laddove è stata ricondotta alla specifica ed espressa volontà del legislatore la individuazione dei reati presupposto che consentono il sequestro funzionale alla confisca per equivalente. In tale pronuncia, peraltro, era stata esclusa la necessità di sottoporre la questione *de qua* al taglio delle Sezioni unite.

¹⁴ Per un medesimo ordine di idee, MAZZA, *op. ult. cit.*

¹⁵ Cass. pen., Sez. III, 10 luglio 2013, n. 42350, in *C.e.d. Cass.*, n. 257129.

3. Profili critici della confisca per equivalente nel diritto penale tributario: cenni

Ora, prima di svolgere qualche considerazione in ordine al problema della confisca per equivalente dei beni dell'ente collettivo nelle ipotesi di reati tributari commessi dall'amministratore o dal legale rappresentante della società, pare opportuno mettere in evidenza talune criticità che sconta, in generale, l'inserimento nel sistema penale tributario della confisca per equivalente.

È infatti noto che la risposta punitiva al fenomeno dell'evasione fiscale si è di recente arricchita della sanzione della confisca per equivalente, come previsto dall'art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 ("Finanziaria 2008"), secondo cui "nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale"¹⁶.

La necessità dell'intervento legislativo è nata dalla constatazione della pratica inoperatività delle ordinarie ipotesi di confisca ai reati tributari. Più precisamente, sia la confisca facoltativa, sia quella obbligatoria, nel postulare la ricorrenza di un necessario rapporto di pertinenzialità tra "prodotto, profitto e prezzo", da un lato, e "reato", dall'altro, non sono apparse applicabili alla generalità dei reati tributari, perlomeno in tutte le ipotesi in cui i vantaggi illeciti fossero costituiti da un risparmio di spese dovute a titolo di mancato versamento (nella maggior parte dei casi), ovvero di rimborso, qualora, ad esempio, nella dichiarazione fraudolenta sia esposto un credito in tutto o in parte inesistente. E ciò in quanto tale genere di profitti, *lato sensu*, assai difficilmente potevano adattarsi al concetto di 'provenienza da reato' dal momento che coincidevano con beni già presenti nel patrimonio del reo.

In pratica, per i reati tributari l'applicabilità della confisca incontrava un limite nella irriducibilità della prova del rapporto di pertinenzialità intercorrente tra profitto e reato: come sottolineato anche dalle Sezioni unite in una importante decisione del 2004¹⁷, la necessità di individuare in concreto il denaro risparmiato per effetto del reato darebbe inevitabilmente spazio a "*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 (...) dovendo al contrario essere tenuta ferma l'esigenza di una diretta derivazione causale dell'attività del reo intesa quale stretta correlazione con la condotta illecita*".

È altresì noto che l'applicabilità della confisca per equivalente, delineata dall'art. 19 d.lgs. n. 231 del 2001, sul patrimonio dell'ente è esclusa nell'ipotesi di commissione di un reato tributario nell'interesse e a vantaggio della persona giuridica, visto che gli illeciti penali tributari non figurano nel novero dei reati-presupposto commessi da soggetti apicali o subordinati della persona giuridica. Sul punto, tuttavia, è possibile osservare¹⁸ che la scelta legislativa si pone in netta controtendenza alla linea

¹⁶ SANTORIELLO, *Confisca per equivalente nei reati tributari*, in *Il fisco*, n. 7/2011, pp. 1104 ss.; sul punto sia consentito nuovamente di rinviare ai nostri lavori citati in precedenza.

¹⁷ Cass. pen., Sez. un., 24 maggio 2004, n. 29951, in *Il fisco*, 43/2004, 7355.

¹⁸ Sia ancora una volta consentito il rinvio al nostro [La confisca per equivalente nel diritto penale tributario](#), cit.

evolutiva della più recente legislazione, orientata ad ampliare l'area della responsabilità *ex delicto* dell'ente collettivo.

Segnatamente, così come concepito, il microsistema sanzionatorio costruito dall'art. 1, comma 143 l. 244/07 e centrato sul rinvio all'art. 322-*ter* c.p., presentava, fino alla recente legge n. 190 del 2012, elementi che ne minavano la compattezza, in quanto gli spazi per far ricorso allo strumento punitivo della confisca per equivalente nell'ambito degli illeciti penali tributari apparivano fortemente limitati.

Ed invero, come già altrove sostenuto¹⁹, la condivisibile scelta di disporre la confisca in caso di condanna per illeciti tributari – così da colpire il vantaggio economico conseguente all'evasione fiscale – è stata perseguita utilizzando una criticabile tecnica di redazione della disposizione, atteso che il legislatore, anziché regolamentare autonomamente la materia, si è limitato a richiamare l'operatività anche nella materia dei reati tributari della previsione di cui all'art. 322-*ter* del codice penale, come originariamente formulata, dettata invece con specifico riferimento al contesto dei delitti contro la pubblica amministrazione e che consentiva la confisca per equivalente solo con riferimento ai beni dell'indagato il cui valore fosse corrispondente al “prezzo” o al “profitto” – a seconda che si consideri il comma 1 o 2 dell'art. 322-*ter* del codice penale – che questi ha ricavato dalla commissione dell'illecito.

Detto altrimenti, il “nodo”, cui si doveva l'intricata conformazione normativa della disciplina introdotta, si legava all'utilizzo di una forma di rinvio ad una disposizione definita “a strati”²⁰, vale a dire l'art. 322-*ter* del codice penale, ritagliata, di fatto, sulla struttura dei delitti di corruzione. Risultava, invero, di tutta evidenza che la disposizione di cui all'art. 322-*ter* c.p. non pareva in alcun modo applicabile agli illeciti tributari. Da un lato, infatti, nell'ambito di tali reati pacificamente non poteva trovare applicazione l'ipotesi di confisca del prezzo del reato, connotato che non è riscontrabile fuori dallo schema sinallagmatico della corruzione, mentre dall'altro lato la possibilità di procedere alla confisca per equivalente del profitto del reato – nozione che ben potrebbe rinvenirsi anche in relazione ai delitti tributari, essendo in tali ipotesi il profitto rappresentato dal vantaggio patrimoniale che il reato ha garantito al contribuente evasore – doveva essere confinata alla sola ipotesi in cui si procedeva nei confronti del privato corruttore per il delitto di corruzione, a meno di non voler attribuire al combinato disposto degli artt. 322-*ter* c.p. e 1, comma 143, l. 244/2007 una capacità operativa che legittimava un approdo ermeneutico *in malam partem*, di portata estensivo/additiva, tramite una manipolazione delle strutture linguistiche di *sensu* delle disposizioni cui inerisce. Così, prima della recente riforma del 2012, era possibile affermare che l'art. 322-*ter* c.p. aveva diversificato l'operatività della confisca per equivalente, disegnanone diverse sfere di efficacia: a fronte di una previsione generale contenuta nel 1° comma, in cui si disciplinava la confisca per equivalente del solo “prezzo” del reato, si contrapponeva – al 2° comma – una previsione speciale

¹⁹ DELLA RAGIONE, *op. ult. cit.*

²⁰ Per tale incisiva definizione, MAIELLO, *La confisca per equivalente non si applica al profitto del peculato*, in *Dir. pen. proc.*, 2010, 544 ss.

riferita al solo delitto di corruzione attiva (e soltanto a quello), alla cui commissione seguiva anche la confisca per equivalente del “profitto” dell’illecito.

Sicché, essendo la previsione di cui all’art. 322-ter, comma 2, c.p. espressamente dettata per il solo delitto del corruttore, si giungeva alla conclusione che l’art. 1, comma 143, della legge n. 244 del 2007, nel prevedere la confisca per equivalente in ambito penal-tributario, facendo un generico rinvio, in quanto compatibile, all’art. 322-ter del codice penale, richiamava solo la regola generale di cui al comma 1 di quest’ultimo articolo, essendo il connesso comma 2 riferito specificatamente ad altra e peculiare fattispecie delittuosa. Su queste basi, era possibile affermare che fortemente limitati apparivano gli spazi per far ricorso allo strumento punitivo della confisca per equivalente nell’ambito degli illeciti tributari²¹.

Ad ulteriore conferma dell’assunto poteva evidenziarsi come il legislatore, laddove abbia inteso consentire la confisca per equivalente del prezzo e del profitto del reato, lo ha fatto con previsione espressa, come nel caso dell’art. 19, d.lgs. n. 231 del 2001, secondo il quale, in caso di condanna della persona giuridica, va operata nei confronti dell’ente la confisca di somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato: ciò dimostra come il legislatore, allorché intenda escludere ogni differenziazione circa la sorte dei beni rappresentanti il profitto o il prezzo del reato, non rimette la scelta ad (un’opinabile) attività ermeneutica dell’interprete, la quale, peraltro, laddove estenda la portata applicativa di una norma sanzionatoria, viola il divieto di analogia *in malam partem* in materia penale.

Proprio per queste ragioni, appare sicuramente condivisibile la scelta del legislatore del 2012, che con l’art. 1, comma 75, lett. o) della legge 6 novembre 2012 n. 190, ha modificato proprio l’art. 322-ter, comma 1, c.p., aggiungendo al prezzo il profitto del reato quale oggetto della confisca per equivalente. In tale modo, invero, il vantaggio economico conseguente all’evasione fiscale viene colpito con una tecnica sanzionatoria conforme al principio di stretta legalità.

4. Reati fiscali e confisca per equivalente dei beni dell’ente collettivo: qualche breve considerazione in attesa della pronuncia delle Sezioni unite

Orbene, risulta evidente che le posizioni contrastanti assunte dalla Suprema Corte rendevano indispensabile ed improrogabile un intervento delle Sezioni unite che, a nostro sommo avviso, dovrebbe risolvere la questione nel senso dell’impossibilità, *de lege data*, di aggredire il patrimonio dell’ente al fine di sanzionare,

²¹ *Contra*, per la confiscabilità per equivalente del profitto del delitto tributario, *ex multis*, Cass. pen., Sez. III, 7 luglio 2010, n. 35807, in *C.e.d. Cass.*, n. 35807 e Sez. III, 5 maggio 2011, n. 28724, in *Corr. trib.*, 2011, 3287; con riferimento alla necessità di valorizzare un’opzione ermeneutica caratterizzata da criteri di stretta interpretazione, quale “contro-limite” ad un’interpretazione comunitariamente orientata del combinato disposto degli artt. 322-ter c.p. e 1, comma 143, l. 244/2007, che valorizzi la nozione europea di “provento” del reato, cfr. DELLA RAGIONE, *op. ult. cit.*

sotto forma di confisca per equivalente, un fatto del quale risponde penalmente solo un soggetto diverso, la persona fisica tenuta agli adempimenti tributari; e tutto questo sul presupposto che la natura ormai *pacificamente sanzionatoria* della confisca di valore impone un'applicazione dell'istituto rigorosamente improntata al rispetto del divieto di analogia in materia penale e del principio di personalità della responsabilità penale.

Più precisamente, per risolvere il 'nodo' della confisca per equivalente in ipotesi di reati fiscali commessi da una persona fisica (ma nella quale i vantaggi economici degli stessi siano maturati in capo a una persona giuridica nel nome e per conto della quale il singolo, come suo organo, ha commesso il fatto di reato) è possibile partire dall'assunto (pacifico) che se il contribuente/persona fisica commette un delitto tributario, egli subirà naturalmente la misura ablatoria per equivalente.

Nel caso in cui, per contro, si verifichi un divario tra *autore* (persona fisica) del fatto criminoso e mero *beneficiario* del profitto dell'illecito, e quest'ultimo sia una persona giuridica, non dovrebbe essere possibile, a nostro sommo avviso, applicare quella sanzione, mancando una disposizione che espressamente contempli il potere di colpire il patrimonio del fruitore dell'evasione fiscale in quanto estraneo al delitto. Tale scelta risulta, a ben vedere, discutibile sul piano politico-criminale, atteso che gli adempimenti tributari di maggiore spessore e consistenza – quali sono quelli che onerano le organizzazioni complesse strutturate in forma societaria – concretizzano ben precise scelte di politiche di impresa cui conseguono vantaggi indebiti soprattutto per l'ente. Più precisamente, in tale contesto, proprio considerando la specificità della materia, sembra irragionevole, da un punto di vista politico criminale, escludere la confisca per equivalente nei confronti dei contribuenti che, producendo ricchezze significative, rappresentano i protagonisti principali del rapporto tributario e, al contrario, affatto riduttivo punire il solo autore/persona fisica²². Tutto questo in una realtà, cioè, in cui la logica del profitto nell'interesse dell'ente è strutturale alla condotta posta in essere dall'autore materiale del reato, sì che dovrebbero ravvisarsi nella loro massima estensione le ragioni per cui è stato adottato il sistema della responsabilità degli enti.

Proprio la necessità di evitare che, innanzi ad una fenomenologia criminosa intimamente connessa a dinamiche societarie e/o commerciali, sfugga alla strategia di neutralizzazione il vantaggio economico/patrimoniale incamerato dal contribuente/persona giuridica – che, per mezzo dei propri organi, ha commesso l'illecito fiscale (magari costituendosi anche delle riserve occulte per operare in forma sempre più "aggressiva" nel settore economico di pertinenza, a ulteriore discapito dell'economia legale) – è posta a fondamento di quell'impostazione che afferma, indipendentemente "*dalla qualifica di concorrente nel reato stesso del soggetto nella cui disponibilità è pervenuto il detto profitto e, qualora si tratti di una società dall'applicabilità del d.lgs. 231 del 2001*", la sequestrabilità/confiscabilità per equivalente dei beni intestati alla società beneficiaria dal reato tributario, in considerazione del fatto che le

²² MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C.F. Grosso-T. Padovani-A. Pagliaro (a cura di), *Trattato di diritto penale*, Milano, 2010, 207.

conseguenze patrimoniali dell'illecito ricadono sulla società a favore della quale la persona fisica ha agito (salvo che si dimostri che vi è stata una rottura del rapporto organico). Ed ancora, la posizione favorevole sostiene che la società non può considerarsi terza estranea al reato perché partecipa alla utilizzazione degli incrementi economici che ne sono derivati, *“pur se non è prevista una sua responsabilità amministrativa”*, cercando di fare salvi i principi costituzionali e convenzionali di legalità e personalità della responsabilità penale tramite il ricorso *“alla regola in base alla quale la confisca per equivalente è consentita solo quando non è possibile la confisca dei beni che costituiscono il profitto del reato”*. La Suprema Corte, quando offre soluzione positiva al problema in esame, aderisce così all'orientamento dottrinario²³, secondo il quale è possibile – in via interpretativa – applicare la confisca per equivalente anche ai beni della società beneficiata dall'evasione fiscale realizzata dal suo amministratore, atteso che di tali beni il reo ha comunque la disponibilità proprio in quanto amministratore (al limite, anche solo *di fatto*) o rappresentante della società-contribuente; peraltro, sempre secondo l'orientamento in esame, tali beni neppure apparirebbero, in siffatte circostanze, ad un soggetto qualificabile come *“estraneo al reato”*, tenuto conto che il reato tributario verrebbe commesso nell'interesse della società beneficiaria dell'evasione. Si precisa altresì che *“risulta arduo tracciare una linea di demarcazione che valga a separare, con la nettezza imposta dalla norma penale, le strutture societarie da ritenere impalpabili da quelle che, invece, sarebbero sufficientemente consistenti da arginare la disponibilità dell'amministratore, trasformandola da 'diretta' a 'mediata' [ed inoltre] una tale distinzione appare del tutto aliena alle categorie del diritto societario, il quale non tollera, ad esempio, che una società di capitali possa essere costituita in modo simulato e, quindi, fungere da 'schermo' di terzi, di talché, la stessa categoria della 'società schermo' rischia di risolversi in un ossimoro, sotto il profilo concettuale, e di evocare, sotto l'aspetto fenomenologico, realtà concrete il cui accertamento sarebbe destinato a pagare un prezzo (troppo) elevato all'arbitrio del giudice”*²⁴.

Orbene, la linea ermeneutica che ammette la confiscabilità per equivalente non dà vita, a nostro sommo avviso, ad un'operazione di ricognizione e, quindi, di mera *extensio* dell'art. 322-ter c.p., bensì ad una vera e propria *analogia legis*, fondata sulla necessità di valorizzare le (condivisibili) istanze politico-criminali sottese all'introduzione della confisca per equivalente nel sistema penale tributario; in questo modo, tuttavia, si viola il divieto costituzionale di applicazione analogica della legge penale, che vincola il giudice alla stretta osservanza di quanto il legislatore è chiamato, sulla base dell'art. 25, comma 2, Cost., a stabilire tassativamente. Del resto, una volta dissimulata – anche sulla scorta dell'influsso del diritto sovranazionale – la natura di autentica sanzione penale della *“confisca di valore”*²⁵, caratterizzata da tratti affittivo-

²³ SALCUNI, *I reati tributari. Parte generale*, in Manna (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2010, 493; PERINI, voce *Reati tributari*, in *Dig. disc. pen.*, 2013, 345 ss.

²⁴ PERINI, voce *Reati tributari*, cit., 345 ss.

²⁵ In tal senso Corte EDU, 20 febbraio 2009, ricorso n. 75909/01 - Sud Fondi srl ed altri c. Italia; Corte Costituzionale, sentenza n. 196 del 2010; per un' approfondita analisi della giurisprudenza della Suprema Corte, cfr. VIGANÒ - GATTA, [Natura giuridica della confisca del veicolo nella riformata disciplina della guida in](#)

sanzionatori, ne deriva l'applicazione delle garanzie legalitarie e, segnatamente, del principio di tassatività/divieto di analogia, che impone di risolvere anche i casi dubbi e oscuri in ossequio al principio di legalità formale (principio pacificamente operante con riferimento alla confisca per equivalente stante la natura sanzionatoria, e non di misura di sicurezza, di questo istituto).

Il carattere penale della confisca per equivalente impone dunque una lettura restrittiva delle norme che la contemplano, non essendo ammesso – pena la violazione del principio di legalità – il ricorso all'applicazione analogica.

In altri termini, il permettere la confisca per equivalente dei beni della società beneficiata dall'evasione fiscale realizzata dal suo rappresentante determinerebbe proprio il risultato che *intenzionalmente* l'ordinamento oggi *espressamente* non consente di raggiungere – con conseguente impossibilità di pervenire allo stesso in via analogica –, in quanto si verrebbe punire un ente collettivo per reati fiscali commessi nel suo interesse dall'amministratore o da altri soggetti comunque dipendenti dell'ente, anche laddove i reati fiscali non rientrano, per una *precisa e volontaria* scelta politico-criminale, nel novero dei crimini che possono fondare la responsabilità dell'ente²⁶.

E questo indipendente dalla sussistenza del "rapporto di immedesimazione organica". Tale rapporto, infatti, consente di imputare il fatto di reato all'ente senza travolgere il principio costituzionale del divieto di responsabilità penale per fatto altrui (art. 27 Cost.), in quanto il fatto commesso dalla persona fisica è soltanto uno tra gli elementi costitutivi della fattispecie complessa che fonda la responsabilità penale della società (accanto alla qualifica soggettiva dell'autore, all'interesse o al vantaggio dell'ente, nonché alla 'colpa organizzativa' dell'ente medesimo). Il rapporto di immedesimazione organica, per contro, non può essere invocato per fondare la responsabilità della persona giuridica alla stregua del d.lgs. n. 231 del 2001 qualora nelle intenzioni del legislatore tale risultato sia *consapevolmente* escluso.

Più precisamente, come bene evidenziato in dottrina²⁷, l'evoluzione giurisprudenziale in riferimento alla figura delle cd. "società-schermo", attraverso la quale si tende ad ammettere, in relazione ai reati tributari, la sequestrabilità e la successiva confiscabilità dei beni delle società di persone e delle società di capitali di cui l'imputato sia socio risulta *"abbastanza arbitraria, in quanto fondantesi su un superamento, sistematicamente inaccettabile, del dualismo persona fisica-persona giuridica in diritto penale (...). Nel caso di specie, peraltro, non si tratta di sequestro-confisca di beni di soci, ma di beni (denaro) della società nel suo complesso, e quindi il dualismo appare francamente insuperabile, a pena di sconvolgere principi fondamentali del sistema giuridico quanto alla*

[stato di ebbrezza e sotto l'effetto di stupefacenti: pena o sanzione amministrativa accessoria? Riflessi sostanziali e processuali](#), in questa Rivista, 9 dicembre 2010; SALCUNI, *I reati tributari. Parte generale*, in Manna (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2010, 493; PERINI, voce *Reati tributari*, in *Dig. disc. pen.*, 2013, 345 ss.

²⁶ SANTORIELLO, *Sul sequestro per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse*, in *Il fisco*, n. 11/2011, 1590 ss.

²⁷ CARACCIOLI, *Reati tributari contestati a dirigenti di istituto bancario ed inapplicabilità della confisca per equivalente*, cit., 359.

*distinzione tra persone fisiche e persone giuridiche". Il fondamento normativo della figura delle società-schermo sembra dover essere rinvenuto nel riferimento, presente nell'art. 322-ter c.p., ai "beni di cui il reo ha la disponibilità": in proposito, premesso che la nozione di disponibilità è più ampia di quella di proprietà, si è osservato che "il concetto di 'società-schermo', legittimante la confisca, deve essere riferito solo ed esclusivamente a quelle situazioni in cui il bene è stato intestato ad una società appositamente creata per impedirne l'apprensione da parte dei creditori o dell'Autorità. È evidente che in tal modo si pone il problema per gli inquirenti di valutare l'esistenza del requisito della 'fittizietà-strumentalità': il che appare francamente difficile alla luce del principio della libertà economica che consente l'intestazione dei beni a qualsivoglia soggetto"²⁸. L'ammissibilità, in riferimento ai reati tributari, della confisca per equivalente e del propedeutico sequestro preventivo postula dunque, in difetto dell'inserimento della predetta categoria di reati tra i reati-presupposto della responsabilità degli enti immateriali, l'accertamento della *disponibilità piena* dei beni interessati da parte dell'indagato/imputato persona fisica, unico soggetto penalmente responsabile: "ed il requisito stesso, sulla base di un'interpretazione rigorosa e restrittiva del concetto – alla luce del principio costituzionale della personalità della responsabilità penale (art. 27, comma 1, Cost.) – potrà essere ritenuto esistente solo nei casi in cui effettivamente il soggetto possa disporre del bene, purché esso non sia di altra persona, fisica o giuridica, la quale ovviamente (...) non può essere destinataria di un provvedimento restrittivo per un reato commesso da altri"²⁹.*

Al di fuori di casi specifici, dunque, l'eventuale riempimento della lacuna non assolve un ruolo 'tollerato' di mera integrazione *praeter legem* di una data disciplina, ma addirittura quello non ammesso della sua correzione *contra legem*, atteso che la funzione del ragionamento analogico è quella di consentire all'interprete di colmare le lacune giuridiche derivate che si formano per negligenza o superficialità del legislatore in un ordinamento giuridico, non quelle intenzionali.

Sotto questo profilo, pertanto, la previsione secondo cui i beni oggetto di confisca per equivalente devono comunque rientrare nella "disponibilità" del reo avrebbe potuto subire, nel diritto penale tributario, una opportuna rimodulazione, magari ponendo l'accento più sulla figura del contribuente-evasore che non su quella del reo.

Non pare infatti possibile ritenere che tale "disponibilità" vada considerata sempre e automaticamente sussistente per il solo fatto dell'esistenza del rapporto organico tra la persona fisica e la società; sarebbe, al limite, doveroso un approccio che valuti tale requisito caso per caso, accertando se la relazione tra il reo (persona fisica) e la cosa sia di fatto connotata dalla sussistenza di un potere dispositivo che permetta di qualificare il soggetto *uti dominus*. Accertare un tale stato di cose, tuttavia, significherebbe attestare la sussistenza di un'ipotesi di intestazione meramente fittizia in capo alla persona giuridica; in tal caso³⁰ potrebbe discutersi in ordine alla possibilità

²⁸ CARACCIOLI, *Reati tributari contestati a dirigenti di istituto bancario ed inapplicabilità della confisca per equivalente*, cit., 361.

²⁹ CARACCIOLI, *Loc. ult. cit.*

³⁰ Come già affermato da Cass. pen., Sez. III, 14 giugno 2012, n. 25774, cit.

di pervenire alla confisca per equivalente dei beni (nella formale titolarità) della persona giuridica, che sarebbe comunque da considerare *“un apparato fittizio utilizzato dal reo proprio per porre in essere i reati di frode fiscale e altri illeciti, sicché ogni cosa fittiziamente intestata alla società sia immediatamente riconducibile alla disponibilità dell'autore”*³¹.

Quanto alla nozione di *estraneità* al reato, poi, essa caratterizza tutti coloro che non hanno preso parte alla realizzazione dell'illecito, vale a dire l'autore e i compartecipi, sicché una persona va considerata *“estranea al reato”* in quanto non abbia concorso, né materialmente né moralmente, al reato stesso. Va quindi considerata estranea al reato la persona giuridica – mera intestataria di beni – nel cui interesse sia stato commesso l'illecito tributario, sempre che non sussistano i presupposti della tipicità concorsuale. Più precisamente, per il diritto civile, società, amministratore e soci sono soggetti giuridicamente distinti aventi ciascuno un patrimonio proprio; proprio per questa ragione la società, essendo una *‘nuova persona’*, ha un nome proprio (denominazione sociale), un domicilio (sede sociale) e dispone di un fondo minimo che costituisce il suo patrimonio iniziale per far fronte ai primi investimenti ed alle prime spese (capitale sociale). Inoltre, nelle società di capitali (s.r.l. e s.p.a.) la proprietà non è conosciuta all'esterno e spesso non coincide con gli amministratori i quali agiscono in nome e per conto della stessa rispettando numerose formalità; per la costituzione sono richieste formalità particolari, quali la redazione, approvazione e registrazione di statuti, l'iscrizione in registri pubblici, ecc.; in caso di difficoltà ed in assenza di gravi difetti nella gestione che potrebbero essere ascritti ai dirigenti, i beni personali di questi saranno al sicuro dai creditori dell'impresa, con l'eccezione della società in nome collettivo nella quale ciascun è solidalmente ed illimitatamente responsabile con la società; e per la società in accomandita, ma solo per i soci accomandatari; il reddito è tassato separatamente e soggiace ad un regime fiscale differente rispetto a quello delle persone fisiche³². Essendo allora così netta sul piano normativo la differenza tra società e rappresentante legale, appare chiaro che la prima è un soggetto totalmente estraneo al secondo e che tra il patrimonio della persona giuridica, specie nell'ipotesi di società di capitali, e quello della persona fisica non vi è alcun canale comunicativo.

³¹ I rilievi critici da ultimo esposti sembrano essere stati fatti propri dalla ordinanza con cui il Tribunale Milano, Sez. Riesame, 15/12/2011, Pres. Micara, Est. Tacconi, ha annullato un sequestro di 245 milioni di euro a carico di Unicredit nell'ambito di un'indagine per frode fiscale che ha visto coinvolti, tra gli altri, l'ex amministratore delegato della società – sul punto, cfr. MAZZA, [La confisca per equivalente tra reati tributari e responsabilità dell'ente \(in margine al caso Unicredit\)](#), in questa Rivista, cit., secondo cui *“occorre prendere atto dell'attuale impossibilità di aggredire il patrimonio dell'ente al fine di sanzionare, sotto forma di confisca per equivalente, un fatto del quale risponde penalmente solo un soggetto diverso, la persona fisica amministratore tenuto agli adempimenti tributari. È ancora una volta la natura sanzionatoria della confisca di valore a imporre un'applicazione dell'istituto rigorosamente improntata al rispetto del principio di personalità della responsabilità penale”*.

³² Riferimenti in AMARELLI, [L'indebita inclusione delle imprese individuali nel novero dei soggetti attivi del d.lgs. n. 231/2001](#), in questa Rivista, 5 luglio 2011.

Al fine di ammettere la confiscabilità per equivalente dei beni della persona giuridica, potrebbe poi essere valorizzata quella giurisprudenza³³ la quale ha ipotizzato una convergenza, inquadrabile nel paradigma penalistico della responsabilità concorsuale, della responsabilità della persona fisica e di quella giuridica che, avuto riguardo all'unicità del reato come "fatto" riferibile a entrambe, per entrambe antiggiuridico e colpevole, determina l'assoggettamento a sanzione penale sia della persona fisica, sia di quella giuridica. Da qui deriverebbe l'applicazione del principio solidaristico che informa lo schema concorsuale, con la conseguenza che il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente potrebbe interessare indifferentemente ciascuno dei soggetti anche per l'intera entità del profitto accertato, con il limite, però, che il vincolo cautelare d'indisponibilità non dovrebbe essere esorbitante, nel senso che non dovrebbe eccedere, nel complesso, il valore del detto profitto e non dovrebbe determinare ingiustificate duplicazioni, posto che dalla unicità del reato non può che derivare l'unicità del profitto. Tale assunto potrebbe dunque consentire di estendere il sequestro – anche per equivalente – in caso di responsabilità penale della persona giuridica ai "correi" persone fisiche (ad esempio, il socio o l'amministratore che abbiano corrotto il pubblico funzionario che ha consentito all'ente di vincere una gara d'appalto), pur sempre nei limiti del profitto; così, sarebbe possibile operare il sequestro del profitto a carico dell'ente per il reato commesso dall'agente persona fisica, quando esso sia precisamente individuabile (ad esempio un indebito rimborso Iva finito sul c/c bancario della società). In tal modo verrebbe ad essere superata l'obiettivo (e, si ribadisce, oggettivamente incoerente sotto il profilo politico-criminale) mancata previsione dei reati tributari tra quelli presupposti del decreto legislativo n. 231 del 2001, per consentire l'applicabilità della misura (sanzionatoria) cautelare a carico dell'ente, vuoi invocando lo schema della concorsualità (tra persona fisica e giuridica), vuoi invocando la "non estraneità" dell'ente al reato.

Orbene, tale prospettazione, a nostro sommesso avviso, non risulta condivisibile, atteso che lo schema del concorso andrebbe letto nel senso che è la persona fisica che commette il reato nell'interesse (anche esclusivo) dell'ente che non può essere per questo "deresponsabilizzata" onde ne potrà rispondere, anche sotto il profilo cautelare, con il proprio patrimonio, e non nel senso inverso per cui al reato della persona fisica-agente, corrisponde sempre e comunque una corresponsabilità solidale dell'ente, pena la violazione del principio di stretta legalità. D'altronde se così fosse non avrebbe ragion d'essere la previsione di un dettagliato elenco di reati c.d. "presupposto" al ricorrere dei quali si radica la responsabilità penale introdotta nel nostro ordinamento dal d.lgs. n. 231 del 2001.

Inoltre, come già messo in evidenza, così argomentando, si andrebbe ben oltre l'estensione, per il tramite dell'art. 110 c.p., della rilevanza penale della condotta atipica

³³ Cass. pen., Sez. VI, 6 febbraio 2009, n. 19764, in *Cass. pen.*, 2010, 1956, e Sez. VI, 5 marzo 2009, n. 26611, *ivi*, 4274; in dottrina si rinvia alle osservazioni di DI SABATO-QUINTAVALLE CECERE, *Sequestro per equivalente dei beni della persona giuridica per reati tributari commessi a suo vantaggio*, in *Il fisco*, n. 21 del 2012, 354 ss.

della persona giuridica, bensì si applicherebbe una disciplina che non solo il legislatore non ha inteso estendere ai reati tributari ma che, a ben vedere, viene usata strumentalmente per ovviare al divieto di applicazione della misura cautelare su beni di cui il reo non ha disponibilità (quali ad esempio i profitti incamerati dall'ente a causa del delitto tributario); in tal modo si determinerebbe una distorsione interpretativa (seppur con l'apprezzabile intento – ben inteso – di ovviare alla scelta del legislatore di escludere i reati tributari dal novero dei reati-presupposto) che contrasta con altre soluzioni presenti nel nostro ordinamento giuridico, volte ad ampliare, anche a costo di ortopedie interpretative, l'area della responsabilità *ex delicto* degli enti collettivi.

Come già detto, la posizione favorevole alla confisca per equivalente ritiene di scongiurare il rischio di elusione dei principi costituzionali e convenzionali di legalità e personalità della responsabilità penale tramite il ricorso alla regola in base alla quale la confisca per equivalente è consentita solo quando non è possibile la confisca dei beni che costituiscono il profitto del reato. Orbene, la confisca nei confronti delle persone giuridiche, in relazione alla responsabilità della persona fisica, può apparire ipotizzabile laddove trattasi della confisca delle cose direttamente pertinenti al reato, nel qual caso si evidenzia il carattere non sanzionatorio, ma di misura di sicurezza patrimoniale della confisca; questa linea argomentativa non appare invece accettabile nel caso della confisca per equivalente, che come visto si caratterizza per la sua applicabilità a cose non pertinenti al reato e dunque per la sua natura sanzionatoria, che la rende applicabile unicamente nei confronti del reo. Su queste basi, è possibile affermare che l'impossibilità di confiscare i beni che costituiscono direttamente il profitto del reato fiscale non è un elemento che può legittimare l'applicazione di una sanzione penale in assenza di una espressa previsione legale in materia, atteso che il principio di legalità informa, oltre che l'intero sistema penale, anche nello specifico l'ordinamento settoriale della responsabilità penale degli enti.

Deve in ogni caso essere precisato che potrebbero comunque essere ipotizzabili situazioni in cui alla constatata violazione di obblighi tributari da parte del legale rappresentante o amministratore di società, oltre alla configurabilità di responsabilità penale a carico di costui, può seguire anche una responsabilità penale della società.

Ciò potrebbe verificarsi, ad esempio, nel caso delle c.d. "frodi carosello", espressione con cui si indicano condotte criminose poste in essere da più persone che – oltre a realizzare le fattispecie di cui agli artt. 2 ed 8 d.lgs. n. 74 del 2000 – pongono in essere una associazione per delinquere *ex art. 416 c.p.*, che può assumere le caratteristiche della transnazionalità *ex art. 3, legge n. 146 del 2006* (secondo cui "si considera reato transnazionale il reato punito con la pena della reclusione non inferiore nel massimo a quattro anni, qualora sia coinvolto un gruppo criminale organizzato, nonché: a) sia commesso in più di uno Stato; b) ovvero sia commesso in uno Stato, ma una parte sostanziale della sua preparazione, pianificazione, direzione o controllo avvenga in un altro Stato; c) ovvero sia commesso in uno Stato, ma in esso sia implicato un gruppo criminale organizzato impegnato in attività criminali in più di uno Stato; d) ovvero sia commesso in uno Stato ma abbia effetti sostanziali in un altro Stato"); invero, posto che tra i reati transnazionali che, a norma dell'art. 10 della legge n. 146

del 2006, danno luogo a responsabilità *ex d.lgs. n. 231 del 2001*, vi è anche il delitto di associazione per delinquere di cui all'art. 416 c.p., nel caso in cui sia contestato il reato associativo a carattere transnazionale, finalizzato alla commissione di delitti di emissione e/o utilizzazione di fatture relative ad operazioni inesistenti, secondo lo schema delle frodi carosello, potrebbe ritenersi che, accanto alla responsabilità penale delle persone fisiche che hanno commesso i reati di cui trattasi, vi possa essere anche, a carico delle società appartenenti al sodalizio criminoso, una responsabilità da reato comportante l'applicazione del corredo sanzionatorio *ex d.lgs. n. 231 del 2001*³⁴.

Al di fuori di tale peculiare e già problematica ipotesi, tuttavia, non pare possano residuare ulteriori casi di applicazione dello *statuto penale della persona giuridica* per i reati fiscali.

Ed invero, va a tal riguardo ricordato l'orientamento giurisprudenziale volto ad utilizzare, seguendo la strada dello scioglimento del reato complesso, la confisca per equivalente dei beni della persona giuridica in ipotesi di illeciti tributari. È stata così ipotizzata l'applicabilità dell'art. 640-*quater* c.p., che – a sua volta – prevede l'applicabilità dell'art. 322-*ter* c.p., tra l'altro, nei casi di truffa ai danni dello Stato (art. 640, comma 2, n. 1). Su queste basi, è stato ritenuto legittimo il sequestro di denaro o di altri beni non direttamente correlati alla condotta illecita ipotizzando che insieme ai delitti tributari potesse configurarsi anche il delitto di cui all'art. 640, comma 2, n. 1 c.p., il quale – com'è noto – rientra nel catalogo dei reati-presupposto che consentono l'adozione di una misura ablatoria anche nei confronti di una persona giuridica; ciò in quanto, secondo suddetta prospettazione, questo reato verrebbe a concorrere con i delitti tributari, consentendo dunque l'applicazione della confisca per equivalente.

Orbene, tale posizione deve essere nettamente respinta alla luce della sentenza a Sezioni unite della Suprema Corte, con la quale è stato affermato che il delitto di frode fiscale si pone in rapporto di specialità con la truffa aggravata ai danni dello Stato di cui all'art. 640, comma 2, n. 1 c.p. e che, quindi, in questo contesto, l'assorbimento di quest'ultimo reato in quello di frode fiscale non consente di applicare la confisca per equivalente non prevista per il menzionato reato finanziario³⁵, né tantomeno di ricondurre la condotta in esame all'alveo dei reati presupposto di cui al d.lgs. n. 231 del 2001. Ed invero, il principio di legalità, cui è ispirato l'intero sistema penale nonché l'ordinamento settoriale della responsabilità degli enti, impedisce che

³⁴ Salvo il problema, sicuramente di difficile risoluzione, relativo al tipo di effetti determinati dall'inserimento dell'art. 416 c.p. nel novero dei reati presupposto del d.lgs. n. 231 del 2001. Più precisamente, secondo una prima linea argomentativa – alla quale aderisce SANTORIELLO, *Sul sequestro per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse*, cit. –, potrebbe ritenersi che il riferimento all'art. 416 c.p. consenta di applicare il d.lgs. n. 231 del 2001 indipendentemente dalla tipologia dei reati scopo dell'associazione. Diversamente ragionando, specie valorizzando l'efficacia selettiva del catalogo dei reati presupposto del d.lgs. n. 231 del 2001, si potrebbe ritenere che l'art. 416 c.p. sia applicabile solo nell'ipotesi di reati scopo già inseriti nel catalogo dei reati presupposto. Tale impostazione, a nostro sommo avviso, meglio soddisfa le esigenze di garanzia sottese al principio di stretta legalità in materia penale.

³⁵ Cass. pen., Sez. un., 28 ottobre 2010 n. 1235/2011, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2011, 1234 ss., con il nostro commento, *I tormentati rapporti fra frode fiscale e truffa ai danni dello Stato al vaglio delle Sezioni unite*.

possa “scomporre” il reato complesso – ovvero qualsiasi altra figura criminosa che ne assorba un’altra, esaurendo in sé l’intero disvalore del fatto – al fine di far derivare, da una parte artificialmente separata della condotta posta in essere ed isolatamente riguardata, quelle conseguenze sanzionatorie che solo da essa, e non invece da quella globalmente considerata dalla legge, conseguirebbero. Violerebbe quindi il principio di stretta legalità il giudice che ritenesse applicabile all’ente una sanzione (quale deve essere considerata la confisca per equivalente) in ordine ad un’ipotesi criminosa che non la contempla; e ciò vale anche se tale operazione fosse realizzata mediante la descritta interpretazione – sostanzialmente elusiva della legge – consistente nel valorizzare esclusivamente gli elementi della truffa aggravata contenuti nel delitto tributario del quale – è bene ancora precisarlo – il legislatore ha escluso finora la natura di reato presupposto della responsabilità degli enti, nonché ritenendo irragionevolmente (dunque con manifesta illogicità) “scomponibile” il delitto di frode fiscale – al fine di apprezzarne penalmente una sua parte – solo con riguardo alla responsabilità della persona giuridica, dovendo viceversa escludersi siffatta creativa operazione ermeneutica nei confronti delle persone fisiche.

5. Prospettive *de iure condendo*

Proprio al fine di evitare questo genere di problemi, che oggi hanno richiesto un intervento chiarificatore delle Sezioni unite diretto a ricucire la *legalità lacerata*³⁶, il legislatore avrebbe potuto evitare il ricorso alla tecnica del rinvio per farsi carico di disciplinare in modo autonomo una tale, importante, innovazione, quale è stata quella della confiscabilità per equivalente dei proventi dei reati tributari, magari inserendola nel tessuto normativo tramite una disposizione *ad hoc*.

È infatti fuori discussione che proprio il modello della responsabilità *ex d.lgs. n. 231/01* – fondato sul paradigma di un omesso controllo sull’agire del dipendente – appaia, allo stato, quello che meglio si presta a colpire le condotte illecite, commesse all’interno degli enti e finalizzate alla realizzazione di profitti, atteso che proprio nel settore tributario la logica del profitto nell’interesse dell’ente è strutturale alla condotta posta in essere dall’autore materiale del reato, sì che devono ravvisarsi nella loro massima estensione le ragioni per cui è stato adottato il sistema della responsabilità degli enti. Senza considerare che laddove poste in essere da persone fisiche nell’esercizio di una attività imprenditoriale svolta in forma associata, l’assunzione di condotte criminose ha come scopo quello di massimizzare il profitto o di minimizzare le perdite in capo alla persona giuridica a vantaggio della quale vanno i benefici dell’illecito; per questo motivo, “attaccare giuridicamente su questo piano col metodo classico della responsabilità penale individuale non può condurre ad alcun risultato

³⁶ Espressione efficacemente coniata nel contesto dei nodi legislativamente irrisolti della confisca per equivalente in materia penale tributaria da MAIELLO, *Confisca per equivalente e pagamento del debito tributario*, cit.

sensibilmente apprezzabile, perché in un'ottica sistemica non incide in modo stabile sugli assetti di mercato (favorevoli alla redditività delle imprese criminali) determinati dalle pratiche illegali ... ecco perché si è sempre pensato come l'unica via percorribile con speranza di successo consiste nell'intervenire sull'attività di impresa in modo da far sì che le *chances* di illegalità non costituiscano più scelte commerciali vantaggiose (o, almeno, sufficientemente vantaggiose), così come la punizione diretta dell'impresa societaria potrebbe disincentivare, per il timore di riceverne un danno finanziario, il naturale stato d'animo alla connivenza (o al disinteresse) da parte della proprietà rispetto ai comportamenti illegali tenuti dal *management*"³⁷.

Opportuno sarebbe, in definitiva, un intervento organico calibrato sul contesto criminologico della materia penale/tributaria, al fine di favorire sia esiti di effettività della tutela, sia una maggiore corrispondenza al quadro garantistico delineato dal principio di legalità penale, includendo, pertanto, nei reati presupposto *ex d.lgs. 231/2001* anche quelli di natura tributaria³⁸.

Nell'evoluzione così delineata, andrebbe anche effettuato un opportuno coordinamento con il sistema sanzionatorio extrapenale delineato dagli artt. 11, comma 1, d.lgs. n. 472/1997 e 19, comma 2, d.lgs. n. 74/2000, al fine di evitare un *surplus* sanzionatorio che si caricherebbe di connotati vessatori (sanzione penale per la persona fisica + sanzione tributaria per la persona giuridica + sanzione amministrativa da reato per la persona giuridica) e nuocerebbe, pertanto, all'esigenza di promuovere un apparato di tutela che *appaia* legittimo e giusto.

³⁷ CARMONA, *La responsabilità amministrativa degli enti: reati presupposto e modelli organizzativi*, in *La resp. amm. soc. enti*, 2006, 109 ss.

³⁸ Sia consentito il rinvio al nostro *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, *cit.*