

La Confisca per equivalente nel diritto penale tributario

di Luca Della Ragione

Sommario: 1. Premessa - 2. La natura giuridica della confisca per equivalente nel sistema penale tributario - 3. La confisca per equivalente del profitto del reato tributario - 4. Confisca per equivalente e pagamento delle imposte - 5.1. L'“appartenenza a persona estranea al reato” come causa di preclusione alla confisca: l'ipotesi del trust (...) - 5.2. (segue)..e quella della persona giuridica - 6. Confisca per equivalente e concorso di persone nel reato tributario - 7. Conclusioni.

1. Premessa. La risposta sanzionatoria al fenomeno dell'evasione fiscale si è di recente arricchita della previsione espressa 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”¹.

Questa disposizione ha reso possibile l'applicazione della “confisca per equivalente” – disciplinata dall'art. 322-ter del codice penale e già proficuamente testata in altri settori nevralgici del diritto penale dell'economia – anche nella materia dei reati tributari.

Si tratta senza dubbio di un *novum* ampiamente condivisibile sul piano politico-criminale, considerato che esso si inserisce nella condivisibile strategia di neutralizzare i proventi del reato, vale a dire gli obiettivi in vista del cui

¹ In argomento, A. 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, 202 ss.; E. MUSCO- F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 71 ss. Per un primo commento, v. G. SOANA, *Introdotta la confisca per equivalente anche nel diritto penale tributario*, in *Giustizia tributaria. Rivista telematica*, n. 1/2008

raggiungimento sono impostati i programmi di azione della criminalità contemporanea².

La necessità del recente intervento legislativo è nata dalla constatazione della pratica inoperatività delle ordinarie ipotesi di confisca ai reati tributari.

Sia la confisca facoltativa, sia quella obbligatoria, infatti, 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. 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 reo³. 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 2004⁴, la necessità di individuare in concreto il denaro risparmiato per effetto del reato darebbe inevitabilmente spazio a “collegamenti esclusivamente congetturati, 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”⁵.

² A. ALESSANDRI, *Attività d’impresa e responsabilità penali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2005, 534 ss.

³ Cfr. Cass. Pen., sez. III, 7 dicembre 1992, n. 2206, Miatto, CED 192669.

⁴ Cass. Pen., sez. un., 9 luglio 2004, n. 29951, Curatela fallimentare in proc. Focarelli, in *Il fisco*, 43/2004, 7355.

⁵ Di fronte a tale baluardo, l’unica possibilità per giungere all’ablazione dei proventi illeciti è stata individuata proprio nella confisca per equivalente, che richiede la sola quantificazione del profitto-risparmio, tant’è che nella prassi si sono registrati numerosi tentativi di applicarla in via giurisprudenziale anche in assenza di una previsione legislativa. In particolare, alcune

Con la richiamata normativa del 2008, la confisca per equivalente diventa, quindi, misura applicabile a tutti i reati *tassativamente* elencati nella *Finanziaria* di quell'anno, vale a dire a tutti i reati tributari, fatta eccezione di quello di "occultamento o distruzione di documenti contabili" *ex art. 10, d.lgs. n. 74 del 2000*.

2. La natura giuridica della confisca per equivalente nel sistema penale tributario. Gli effetti della riforma non si sono fatti attendere. A meno di due anni dalla sua entrata in vigore, la prassi testimonia il frequente ricorso alla confisca per equivalente, evidenziando, nel contempo, i non pochi problemi interpretativo/applicativi conseguenti alla non felice tecnica legislativa utilizzata.

La prima, e decisiva, questione che la giurisprudenza si è trovata ad affrontare ha riguardato la natura della confisca per equivalente, trattandosi di un profilo fondamentale in rapporto al quale il nuovo istituto manifesta, da subito, differenze significative rispetto al suo archetipo codicistico⁶.

pronunce di merito hanno ritenuto che i delitti di dichiarazione fraudolenta ed emissione di fatture false potessero concorrere con il reato previsto dall'art. 640, comma 2, n. 1, c.p. (truffa ai danni dello Stato), per il quale è possibile la confisca di valore del profitto *ex art. 640 ter c.p.*; tuttavia in più occasioni la Cassazione ha respinto fermamente questo tentativo, osservando come il delitto di frode fiscale si ponga in rapporto di specialità con la truffa aggravata, con conseguente assorbimento della seconda nel primo (Cass. Pen., sez. II, 11 gennaio 2007, n. 56568, Perrozzì, in *Giust. pen.*, 2008, II, 76). Sul punto, approfonditamente, G. LUNGHINI – L. MUSSO, *La confisca nel diritto penale. Rassegna monotematica del Corriere del Merito*, Milano, 2009, 32.

⁶ Così A. ALESSANDRI, *Criminalità economica e confisca del profitto*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci, III, Parte speciale del diritto penale e legislazione speciale, Diritto processuale penale, Diritto, storia e società*, a cura di E. Dolcini e C.E. Paliero, Milano, 2006, 2107 ss.; ID., voce *Confisca nel diritto penale*, in *Dig. d. pen.*, 4^a ed., vol. III, Torino, 1993, 53. In argomento, di recente, V. MAIELLO, *La confisca per equivalente non si applica al profitto del peculato*, in *Dir. pen. proc.*, 2010, 440 ss.; D. FONDAROLI, *Artt. 322 ter e 335 bis – Confisca*, in *Trattato di Diritto penale - Parte speciale*, a cura di A. Manna-A. Cadoppi-S. Canestrari-M. Papa, Torino, 2008, 280 ss.; F. MAZZACUVA, *Un "hard case" davanti alla Corte europea: argomenti e principi nella sentenza su punta Perotti*, in *Dir. pen. proc.*, 2009, 1540 ss.

Eliso ogni rapporto di pertinenzialità col reato e messa, di conseguenza, in secondo piano la logica della pericolosità dei beni oggetto di ablazione, la confisca per equivalente proietta un fascio di effetti funzionali destinati a realizzare una funzione afflittiva e general-preventiva del tutto diversa dal perseguimento delle finalità special-preventive legate alla pericolosità oggettiva del bene confiscato che rappresentano, invece, l'obiettivo di tutela della confisca disciplinata dall'art. 240 del codice penale. Non a caso, la confisca per equivalente viene definita dalla giurisprudenza come una "forma di prelievo pubblico a compensazione di prelievi illeciti"⁷.

Emergono, allora, le ragioni che spingono a qualificare la "confisca di valore" come vera e propria sanzione penale⁸, con la conseguente sua sottoposizione allo statuto garantistico della legalità/irretroattività.

L'assimilazione della confisca per equivalente alla nozione di pena ha fatto fatica a penetrare nella giurisprudenza, la quale ha preferito, in una prima fase di applicazione della nuova figura, lasciarsi guidare dai principi e dalle regole che reggono la materia delle misure di sicurezza, in particolare di quelli contenuti nell'art. 200 c.p.⁹.

⁷ Cass. Pen., sez. un., 25 ottobre 2005, n. 41936, Muci, in *Cass. pen.*, 2006, 1382.

⁸ L'evoluzione giurisprudenziale accredita il riconoscimento della natura di sanzione penale. Per un'accurata ricostruzione della questione, v. Cass. Pen., sez. un., 25 ottobre 2005, n. 41936, Muci, cit., 1382, ma anche le recenti Cass. Pen., sez. II, 8 maggio 2008, n. 21566 in CED 240910; Cass. Pen., sez. III, 24 settembre 2008, n. 39173, *ivi*, 241034.

⁹ Con riferimento alla confisca di valore prevista per il reato di usura (art. 644, ultimo comma, c.p., come modificato dall'art. 1, l. 7 marzo 1996, n. 108), v. Cass. Pen, sez. II, 5 aprile 2002, n. 18157, Stangolini, in *Riv. pen.*, 2002, 912, che ha qualificato il provvedimento ablativo quale mera ipotesi speciale di misura di sicurezza, con conseguente applicabilità dell'art. 200 c.p. In tema di corruzione, poi, si segnala Cass. Pen., sez. VI, Curtò, in *Cass. pen.*, 2002, 581, la quale ha addirittura "svuotato" la previsione dell'art. 15, l. 300/2000 – secondo cui "le disposizioni di cui all'articolo 322 *ter* c.p. (...) non si applicano ai reati ivi previsti (...) commessi anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge" –, ritenendo che essa dovesse trovare applicazione solo per la "corruzione internazionale" (prevista dal comma 1 dell'art. 3) e per le truffe aggravate.

Le cose sono progressivamente cambiate, tant'è che nella sua più recente evoluzione la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto applicabile alla confisca per equivalente il principio di irretroattività in considerazione della natura sanzionatoria dell'istituto¹⁰.

Il mutamento di paradigma è avvenuto proprio nell'ambito della giurisprudenza formatasi su presupposti e limiti dell'applicabilità della confisca di valore ai reati tributari.

In favore della natura sanzionatoria della misura, e della conseguente inapplicabilità a fatti precedenti l'entrata in vigore della legge, si è espressa sia la Corte di Cassazione¹¹, sia la Corte Costituzionale (con l'ordinanza n. 97 del 22 aprile 2009)¹², in base al rilievo che "la mancanza di pericolosità dei beni che sono oggetto della confisca per equivalente, unitamente all'assenza di un 'rapporto di pertinenzialità' (inteso come nesso diretto, attuale e strumentale) tra il reato e detti beni, conferiscono all'indicata confisca una connotazione prevalentemente afflittiva, attribuendole, così, una natura 'eminente sanzionatoria', che impedisce l'applicabilità a tale misura patrimoniale del principio generale dell'art. 200 cod. pen., secondo cui le misure di sicurezza sono regolate dalla legge in vigore al tempo della loro applicazione, e possono essere, quindi, retroattive", dovendosi invece fare riferimento all'art. 25, comma 2 della Costituzione, nonché all'art. 7 della Convenzione Europea¹³.

¹⁰ Cass. Pen., sez. II, 14 giugno 2006, Chetta, in *Giur. it.*, 2007, 966, con nota di Santoriello e Furfaro; sez. II, 21 maggio 2008, n. 25910, in CED 240623; Cass. pen., sez. II, 21 dicembre 2006, n. 316, in CED 235363, Spera; sez. II, 18 dicembre 2007, n. 3102, Luciano, in *Guida dir.*, 8/2008, 47

¹¹ Cass., Sez. VI, 18 giugno 2007, n. 30543, in *Foro it.*, 2008, III, c. 173; Cass., Sez. II, 8 maggio 2008, n. 21566, in CED 240910; Cass., Sez. III, 24 settembre 2008, n. 39173, *ivi*, 241034; Cass., Sez. VI, 18 febbraio 2009, n.13098, *ivi*, 23451.

¹² Commentata da P. CORSO, *La confisca per equivalente non è retroattiva*, in *Corr. trib.*, 2009, 1775 ss.

¹³ Questa conclusione viene ancorata anche alla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (CEDU, 9 febbraio 1995, Welch c. Regno Unito, in *www.echr.coe.int*), che ha già giudicato contrastante con l'art. 7 CEDU - secondo il quale "non può essere inflitta una pena più

3. *La confisca per equivalente del “profitto” del reato tributario.* La possibilità di disporre la confisca in caso di condanna per un reato che abbia prodotto un'evasione, in fase di dichiarazione così come in quella di riscossione, mira a colpire il vantaggio conseguente all'evasione fiscale e, quindi, a svolgere una funzione di 'motivazione secondo norme' nei confronti dei contribuenti, potenziali autori dei reati tributari.

Ora, alla persuasiva plausibilità politico-criminale degli obiettivi di tutela non è seguita una tecnica di costruzione della soluzione normativa che fosse di agevole comprensibilità semantica, capace, perciò, di promuovere esiti di uniforme e prevedibile applicabilità.

Il 'nodo', cui si deve l'intricata conformazione normativa della disciplina introdotta, si lega all'impiego di una forma di *rinvio* ad una disposizione definita 'a strati'¹⁴, vale a dire l'art. 322-ter c.p., ritagliata, in effetti, sulla struttura dei delitti di corruzione.

La norma presenta, infatti, una disciplina differenziata, ove i presupposti di applicabilità sono, da un lato, il prezzo del reato, dall'altro, il relativo profitto. In particolare, il comma 1, nel riferirsi ad uno dei reati contemplati dalle disposizioni comprese tra gli articoli 314-320 c.p., riguarda i beni che “ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, (..) i beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo”. Il comma 2, invece, interessa il solo reato di corruzione relativamente alla posizione del solo corruttore e prevede la confisca dei beni che ne “costituiscono il profitto”

grave di quella applicabile al momento in cui il reato è stato commesso” - l'applicazione retroattiva di una confisca di beni, riconducibile proprio ad un'ipotesi di confisca per equivalente.

¹⁴ Per questa definizione, cfr. V. MAIELLO, *op. cit.*, 441.

ovvero, quando essa non è possibile, “la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a quello di detto profitto e, comunque, non inferiore a quello del denaro o delle altre utilità date o promesse al pubblico ufficiale o all’incaricato di pubblico servizio o agli altri soggetti (...)”.

Per stabilire l’an ed il *quomodo* di efficacia di tale complessa disposizione alla materia penal-tributaria, appare preliminare definire le richiamate nozioni.

Su queste basi, in conformità all’insegnamento delle Sezioni Unite, possiamo affermare¹⁵ che nessuna delle categorie codicistiche di *prodotto*, *profitto* e *prezzo* – confluenti nello schema di definizione comunitario del *provento*¹⁶ – rappresentano i contenitori normativi adeguati ad ‘ospitare’ gli illeciti vantaggi che scaturiscono dai reati tributari.

Ora, uno dei presupposti della confisca di valore sta nel mancato rinvenimento dei beni costituenti il prezzo o il profitto¹⁷ del reato nella sfera giuridica patrimoniale del soggetto condannato.

¹⁵ Cass. Pen., sez. un., 6 ottobre 2009, n. 38691, in *Dir. pen. proc.*, 2010, 440 ss.

¹⁶ V. art. 31 della decisione quadro dell’UE 2005/212/GAI del 24 febbraio 2005 relativa alla confisca di beni, strumenti e proventi del reato nei confronti degli enti, nonché la decisione quadro del Consiglio UE del 6 ottobre 2006 (2006/783/GAI), relativa all’applicazione del principio del reciproco riconoscimento delle decisioni di confisca, richiama una nozione alquanto ampia di “provento del reato”.

¹⁷ In merito, si ritiene che il profitto debba essere identificato soltanto con quello diretto, costituito dal mancato versamento dell’imposta o della maggiore imposta, maggiorato, eventualmente, degli interessi calcolati secondo i principi generali.

Certo, non può essere disconosciuto il conseguimento anche di un profitto indiretto dovuto, ad esempio, al mancato pagamento degli interessi passivi (per non aver fatto ricorso al capitale dei terzi a motivo della maggiore disponibilità finanziaria), ovvero alla possibilità di praticare prezzi inferiori sul mercato e vincere la concorrenza (tipica ipotesi delle c.d. “frodi carosello”), conseguendo, comunque, maggiori ricavi per effetto delle maggiori vendite, ecc. Ciò perché, dilatando a dismisura la nozione di profitto (specie in un settore come quello degli illeciti tributari caratterizzati da fattispecie a profitto indeterminato), si arriverebbe a legittimare, già nella fase delle indagini preliminari, sequestri di beni anche non eziologicamente collegati al reato, trasformando, così, l’istituto della confisca per equivalente nel diverso e illiberale istituto della confisca generale del patrimonio, con una interpretazione analogica *in malam partem* della nozione di profitto, scollegata dal fatto di reato, contrastante con il principio di stretta legalità,

Con specifico riferimento all'area penale tributaria, l'ipotesi si presenta particolarmente complessa ove si consideri che il profitto, almeno di norma, è costituito dal denaro 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.

In entrambi i casi, laddove il contribuente condannato abbia delle disponibilità in denaro, presso un intermediario finanziario o altrove, il provvedimento più plausibile resta la relativa confisca per un importo pari al *prezzo* del reato (così il primo comma dell'art. 322 *ter* c.p.).

Ma risulta evidente come per i reati tributari non possano trovare applicazione le ipotesi di confisca del *prezzo* del reato, connotato che non è riscontrabile fuori dallo schema sinallagmatico della corruzione; sarà invece possibile verificare l'adattabilità alla nuova materia di quelle parti della disposizione che regolano la confisca del *profitto* del reato, integrato dal vantaggio patrimoniale che esso ha garantito al contribuente evasore. Per evitare esiti di inoperatività dell'istituto (legati alla non configurabilità, in rapporto ai reati tributari, della categoria del *prezzo* del reato, bensì solo di quella del *profitto*), si rivela, quindi, più funzionale sostenere l'applicabilità alla materia tributaria dello schema delineato dal comma 2 dell'art. 322 *ter* c.p.

In quest'ottica, si colloca una recentissima pronuncia della Suprema Corte¹⁸. Secondo il supremo collegio, con riferimento ai reati tributari deve "trovare

nonchè, stante la natura sanzionatoria del provvedimento ablativo, con il principio di colpevolezza. In definitiva, il profitto deve essere inteso come il vantaggio economico netto effettivamente già ottenuto quale conseguenza immediata e diretta del reato, vale a dire l'accrescimento patrimoniale derivante dalla commissione del reato, ma non le trasformazioni del risultato del reato. In argomento, E. AMODIO, *I reati economici nel prisma dell'accertamento processuale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 1505 ss.

¹⁸ Cass. Pen., sez. III, 06 ottobre 2010, n. 35807, in www.leggiditalia.it. Alla stessa conclusione era giunto anche il Tribunale di Pisa, con ordinanza del 4 dicembre 2010, in *Guida dir.*, 2010, 97, affermando che "va riconosciuta la confiscabilità per equivalente del profitto dei reati finanziari

applicazione l'intera disciplina prevista dall'art. 322 *ter* c.p. e non solo il primo comma dello stesso", in conformità a quanto deciso dalle Sezioni Unite penali che – sul presupposto della portata *integrale* del rinvio operato all'art. 322 *ter* c.p. – hanno affermato "l'applicabilità dell'art. 322 *ter* c.p., comma 2, al reato di truffa aggravata e forniscono una conferma indiretta della correttezza dell'interpretazione adottata con l'ordinanza impugnata"¹⁹.

La giurisprudenza in esame, poi, si potrebbe rafforzare tramite il ricorso ad una *interpretazione comunitariamente orientata* – fondata sull'incondizionato rispetto dell'obbligo di interpretazione conforme al *diritto comunitario* di *terzo pilastro*, istituzionalizzato dalla celebre sentenza *Pupino*²⁰ – che spinge ad includere i concetti di *prezzo* e *profitto* nel più ampio *genus del provento* (così come previsto dalle Decisioni quadro dell'UE 2005/212/GAI e 2006/783/GAI), di cui rappresenterebbero mere *species*.

contemplati dall'art. 1 comma 143 l. n. 244 del 2007, in forza della riferibilità (diretta e non analogica) del rinvio in esso contenuto all'art. 322 *ter* comma 2 c.p. A favore di tale tesi milita anzitutto la lettera della norma in esame, che opera un rinvio indifferenziato (in quanto applicabili) alle disposizioni contenute nell'art. 322 *ter* c.p. Sul punto specifico, si osserva che la norma di cui all'art. 1 comma 143 cit., richiama l'intero art. 322 *ter* c.p., senz'altra limitazione che la clausola generale di applicabilità, persino più residuale di quella di compatibilità, usuale in sede di rinvio formale integrativo, mostrando di riferirsi essenzialmente a profili pratici di attuazione. Né può sostenersi che il comma 1 dell'art. 322 *ter* c.p. rappresenterebbe la norma di carattere generale, disciplinante la confisca per equivalente, mentre il comma 2 riguarderebbe solo una fattispecie delittuosa specifica. Anche la norma del comma 1, infatti, è formulata non in termini generali ma con specifico riferimento a singole fattispecie delittuose analiticamente elencate".

¹⁹ Lo stesso problema si era posto con riferimento all'art. 640 *quater* c. p., in base al quale "nei casi di cui agli articoli 640, co. 2°, n. 1, 640 *bis* e 640 *ter*, co. 2°, c. p. (...) si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni contenute nell'articolo 322 *ter* c. p.". Sul punto, le SS.UU., con la citata sentenza *Muci*, hanno stabilito che "il sequestro preventivo, funzionale alla confisca, disposto nei confronti della persona sottoposta ad indagini per uno dei reati previsti dall'art. 640-*quater* c.p. può avere ad oggetto beni per un valore equivalente non solo al prezzo, ma anche al profitto del reato, in quanto la citata disposizione richiama l'intero art. 322-*ter* c.p."

²⁰ CGCE, 16 giugno 2005, causa C-105/03, *Pupino*, in *Dir. pen. proc.*, 2005, 1178 ss., su cui cfr. V. MANES, *L'incidenza delle "decisioni quadro" sull'interpretazione in materia penale: profili di diritto sostanziale*, in *Cass. pen.*, 2006, 1150 ss. In argomento, di recente, V. MAIELLO, *op. cit.*, 440 ss.

Ma è sufficiente una mera lettura dei predetti articoli per comprendere come l'art. 322 *ter* c.p. abbia diversificato l'operatività della confisca per equivalente, disegnandone diverse sfere di efficacia. A fronte di una previsione generale contenuta nel 1° comma, in cui si disciplina la confisca per equivalente del *solo* prezzo del *reato*, si contrappone — al 2° comma — una previsione speciale riferita al solo delitto di corruzione attiva (e soltanto a quello!!!), alla cui commissione segue anche la confisca per equivalente del *profitto* dell'illecito. Ciò posto, considerato che la previsione dell'art. 322 *ter*, comma 2, c.p. è espressamente dettata per il solo delitto del corruttore, deve ritenersi che l'art. 1, comma 143, l. 244/2007, facendo un generico rinvio, in quanto compatibile, all'art. 322 *ter* c.p., abbia inteso richiamare solo il primo comma di quest'ultimo articolo, essendo il connesso secondo comma riferito specificatamente ad altra e peculiare fattispecie delittuosa²¹.

Proprio per questa ragione, è possibile affermare che la richiamata sentenza attribuisce al combinato disposto degli artt. 322 *ter* c.p. e 1, comma 143, l. 244/2007 una "capacità operativa" che legittima – a nostro sommesso avviso – un approdo ermeneutico *in malam patrem*, di portata estensivo/additiva, tramite una manipolazione delle strutture linguistiche di *sensu* delle disposizioni cui inerisce.

²¹ Ad ulteriore conferma dell'assunto può 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, allorquando 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.

Quanto al delicato ‘arnese’²² dell’*interpretazione conforme* forgiato dalla sentenza *Pupino*, va osservato che, a fronte di una pregressa posizione delle Sezioni Unite²³ (nel cui solco si inserisce la più volte citata sentenza) che ne legittima il ricorso in chiave espansiva del dettato normativo, l’ultimo arresto del supremo organo della nomofilachia – che, all’opposto, fonda una soluzione aderente a esiti ermeneutici di stretta interpretazione – ha avuto il merito di ridimensionare “l’euforia verso gli strumenti sovranazionali di tutela, riaffermando la centralità ermeneutica del *modello costituzionale di lotta al delitto*”²⁴, laddove afferma che “l’utilizzo della normativa sovranazionale, allo scopo di integrazione di elementi normativi va escluso allorquando (..) gli esiti di una esegesi siffatta si traducano in una interpretazione in *malam partem* della fattispecie penale nazionale”²⁵.

In questo modo, le Sezioni Unite mettono finalmente a fuoco i reali margini di operatività della sentenza *Pupino*, allorchè la CGCE, dopo aver affermato che “applicando il diritto nazionale, il giudice del rinvio è chiamato ad interpretare quest’ultimo *alla luce della lettera e dello scopo della decisione quadro* al fine di

²² L’espressione è di V. MAIELLO, *op. cit.*, 446.

²³ Sempre la sentenza *Muci* – richiamando la Decisione quadro 2005/212/GAI, che, come visto, introduce, all’art. 2, la confisca per equivalente di tutto quanto sia riconducibile al concetto di *provento* del reato inteso in senso lato – legittima l’accoglimento del principio dell’interpretazione senza alcuna considerazione dei limiti connaturati all’esigenza di salvaguardare la legalità penalistica in ogni sua espressione di garanzia. Sulla stessa scia, Cass. Pen., sez. un., 2 luglio 2008, n. 26654, *Fisia Italimpianti Spa*, in *Dir. pen. proc.*, 2008, 1263 ss., nonché in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, con nota di V. MONGILLO, *La confisca del profitto nei confronti dell’ente in cerca di identità: luci ed ombre della recente pronuncia delle Sezioni Unite*, 1758 ss., laddove la Suprema Corte, chiamata a stabilire i parametri di definizione del profitto del reato, confiscabile all’ente ai sensi dell’art. 19 d.lgs. n. 231 del 2001, sceglie l’indirizzo estensivo (ancorchè temperato), corroborandolo con l’argomento della ritenuta maggiore sua coerenza con la disciplina comunitaria.

²⁴ Così, V. MAIELLO, *op. cit.*, 441.

²⁵ Cass. Pen., sez. un., 6 ottobre 2009, n. 38691, *Caruso*, in *Dir. pen. proc.*, 2010, 438 ss., che, sulla base della summenzionata premessa, afferma che “in riferimento al delitto di peculato, può disporsi la confisca per equivalente, prevista dall’art. 322-ter c.p., comma 1, ultima parte, soltanto del prezzo e non anche il profitto del reato”.

conseguire il risultato perseguito da questa”, precisava che tale vincolo di conformazione “trova i suoi limiti nei principi generali del diritto, ed in particolare in quelli di certezza del diritto e di non retroattività”, i quali “ostano a che il detto obbligo possa condurre a determinare o ad aggravare, sul fondamento di una decisione quadro e indipendentemente da una legge adottata per l’attuazione di quest’ultima, la responsabilità penale di coloro che agiscono in violazione delle sue disposizioni”.

Proprio in quest’ottica, pertanto, è stato correttamente affermato²⁶ che, mettendo a punto “con sapienza il tema delle relazioni tra obbligo di interpretazione conforme e (tenuta del) nocciolo duro delle garanzie costituzionali dell’ordinamento interno”, le Sezioni Unite sanciscono “la legittimità di una soluzione coerente con criteri di stretta interpretazione (..) individuando nel nucleo fondamentale delle garanzie liberali di rango costituzionale i limiti istituzionali (*recte* ‘contro-limiti’) cui è rimesso - nell’ottica ‘finale’ di preservare l’*imprinting* dello Stato costituzionale - il compito di arginare la forza espansiva della *primauté* comunitaria”²⁷.

4. Confisca per equivalente e pagamento delle imposte. La tecnica del rinvio ha dato vita anche ad un ulteriore problema applicativo: l’art. 13 d.lgs. 74/2000 attribuisce al pagamento delle imposte natura di circostanza attenuante e non di causa di estinzione del reato. Conseguentemente, la confisca sarebbe irrogabile

²⁶ V. MAIELLO, *op. cit.*, 447.

²⁷ V. MAIELLO, *op. cit.*, 447, il quale ritiene – rifacendosi alla nota dottrina dei contro limiti elaborata dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 170 del 1984 e in un certo senso rafforzata dalle recenti sentenze 348 e 349 del 2007 – che il principio di stretta legalità penale “definisca ed incorpori un *carattere supremo* dell’ordinamento costituzionale, che pretende una tutela conservativa anche verso le aspirazioni egemoniche del diritto comunitario”; sicchè, risulterebbe incontrovertibile la riconducibilità “del principio di democrazia – nell’articolazione scandita dalle complessive modulazioni dell’art. 1 Cost. – ai principi ‘primi’ dell’ordinamento”, nonchè la diretta derivazione dal secondo comma dell’art. 1 Cost. del *nullum crimen nulla poena sine lege poenale scripta et stricta*.

anche in presenza dell'avvenuto pagamento del debito di imposta, dando vita ad un indebito arricchimento dell'Erario in danno del contribuente.

In realtà, tale problema può essere agevolmente superato valorizzando in sede interpretativa l'inciso "in quanto compatibili" contenuto nell'art. 1, comma 143, l. 244/2007. Ed infatti, avvalendosi del filtro e dei poteri discrezionali offerti da questa 'clausola aperta di compatibilità', il giudice può legittimamente decidere di non applicare la confisca nei casi in cui sia accertato l'intervenuto pagamento delle imposte²⁸.

Peraltro, una simile soluzione ermeneutica risulta decisamente ragionevole ed in sintonia con le più avvedute istanze di special-prevenzione positiva. Se, invero, la si valuta in una prospettiva oggettiva emerge in maniera evidente che in questa circostanza non avrebbe alcun senso l'applicazione della 'sanzione' confisca dal momento che, tramite il versamento spontaneo dell'evasore ravveduto, è stato soddisfatto il credito erariale e, quindi, eliminata in radice l'offesa in precedenza arrecata agli interessi economici dello Stato.

5.1. L'"appartenenza a persona estranea al reato" come causa di preclusione alla confisca: l'ipotesi del trust (...). La confisca per equivalente presuppone la non appartenenza dei beni ai terzi estranei al reato. In dottrina si discute sull'individuazione della corretta nozione di appartenenza. Da un lato, è stata ipotizzata un'interpretazione *stricto sensu*, secondo cui per "appartenenza" si intende, ai fini di interesse del diritto penale, solo quella connessa al diritto di proprietà, con l'effetto che "soltanto il diritto di proprietà è suscettibile di confisca"²⁹. Dall'altro lato, tale nozione – recependo una concezione elaborata dai privatisti – diviene sinonimo di "titolarità di un diritto avente per oggetto

²⁸ E. MUSCO- F. ARDITO, *op. cit.*, 74.

²⁹ G. LOZZI, *L'appartenenza nel diritto penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1958, 720.

un bene”³⁰. Peraltro, secondo tale indirizzo dottrinale, una rigida applicazione della nozione di appartenenza in conformità al significato ad essa attribuito, potrebbe portare all’aberrante conclusione di escludere la confisca ogni qualvolta sulla cosa co-esistesse un qualsiasi diritto in favore di persona estranea al reato.

Sembra, comunque, da condividere la tesi, espressa dalla più accreditata dottrina³¹ e da parte della giurisprudenza³², secondo cui la confisca di beni di proprietà del condannato, ma oggetto anche di diritti dei terzi, non è inconciliabile con questi ultimi che, quindi, potrebbero continuare ad essere esercitati anche dopo il provvedimento impositivo della misura ablativa³³.

Deriva che il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, può ricadere su beni nella disponibilità dell’indagato senza che possano valere vincoli civilistici, a regolare i rapporti tra creditori e debitori solidali, considerato che su queste disposizioni prevalgono – sempre nel rispetto dei diritti dei terzi – le norme penali in materia di sequestro preventivo.

Per quanto concerne la nozione di *estraneità* al reato, essa caratterizza sinteticamente tutti coloro che non hanno preso parte alla realizzazione dell’illecito, vale a dire l’autore e i compartecipi (come nel caso in cui gli adempimenti fiscali sanzionati, la dichiarazione o il pagamento delle imposte, siano adempiuti da un padre in nome e per conto del figlio); detto in altri

³⁰ F. CHIAROTTI, *La nozione di appartenenza nel diritto penale*, Milano, 1950, 56.

³¹ A. ALESSANDRI, *op. ult. cit.*, 54, il quale acutamente osserva che “l’intangibilità del bene su cui insistono diritti reali altrui finirebbe irrazionalmente per consentire un’indisturbata detenzione di cose pericolose a favore del reo”.

³² Cass. Pen., sez. I, 12 maggio 1987, S., in CED 175971.

³³ Pertanto, come sottolineato da Cass. Pen., sez. II, n. 10838 del 14 marzo 2007, in banca dati “fisconline”, “ai fini dell’operatività della confisca per equivalente, prevista dall’art. 322-ter del codice penale, e, di riflesso, della possibilità di adozione di un provvedimento di sequestro preventivo dei beni che possono formarne oggetto, il requisito costituito dalla disponibilità di tali beni da parte del reo non viene meno, neppure nel caso di intervenuta cessione dei medesimi ad un terzo con patto fiduciario di retrovendita”.

termini, una persona v` considerata “estranea al reato” in quanto non abbia concorso, n` materialmente n` moralmente, al reato stesso.

Quanto al concetto di disponibilit` , la dottrina ritiene che lo stesso “vada inteso con riferimento a tutte quelle situazioni giuridiche, anche minori rispetto alla propriet` , che permettono il godimento pieno del bene”, ma che sono assimilabili, dal punto di vista fattuale, a quella del proprietario³⁴.

Va inoltre precisato che il ricorso ad intestazioni fittizie o di comodo ` irrilevante ai fini dell’adozione del provvedimento ablativo e dell’apprensione della *res*, qualora i beni siano nella disponibilit` effettiva del reo, tenuto conto che, come affermato da attenta dottrina³⁵, “se il diritto soggettivo per eccellenza, quello appunto di propriet` , trovava il suo limite nell’intenzionale abuso compiuto sulla cosa che ne costituiva l’oggetto, allora la confisca doveva seguire automaticamente allo ‘sviamento’ della cosa verso fini penalistici”, non essendo “in gioco un’ablazione del diritto, quanto una perdita di *status*, ossia quella di soggetto facente parte della collettivit` organizzata, al cui venir meno consegue (anche) il disconoscimento della propriet` delle cose”. Pertanto, gli istituti civilistici e i diritti ivi tutelati non hanno un valore assoluto, tale da “primeggiare” sulla giurisdizione penale; ci` perch` l’ordinamento penale ` orientato a giudicare i fatti pi` nella loro consistenza effettiva che nel loro aspetto formale, per cui nel processo penale possono infrangersi assetti contrattuali, non impugnabili alla stregua di una rigorosa applicazione della normativa civilistica.

³⁴ I. CARACCIOLI, *La confisca per equivalente ed il sequestro preventivo nei reati tributari*, in *Guida ai controlli fiscali*, n. 3/2008, 5; E. MUSCO- F. ARDITO, *op. cit.*, 73.

³⁵ A. ALESSANDRI, *op. ult. cit.*, 43.

Un'ipotesi specifica di *protezione patrimoniale* è quella del *trust*³⁶, con cui il disponente pone determinati suoi beni sotto il controllo del *trustee*, a beneficio di un terzo o per il raggiungimento di uno scopo, ma tali beni non entrano a far parte del patrimonio del *trustee*: essi formano un patrimonio separato o di scopo; il *trustee* è investito del potere di amministrare, gestire e disporre dei beni apportati dal *settlor* (disponente) secondo le norme dell'atto istitutivo del *trust* e le prescrizioni di legge.

Va subito rilevato che non deve essere censurato *tout court* lo strumento utilizzato – per gli atti di disposizione patrimoniale – in sé considerato, e cioè il *trust*, ma vanno attentamente analizzati i motivi per cui tali atti sono stati compiuti. Ed infatti, il *trust*, nonostante una certa diffidenza, non ha quale obiettivo quello di frodare i creditori e, anzi, a parità di finalità illecite, esso risulta più facilmente attaccabile rispetto ai negozi di diritto civile³⁷. In ogni caso va attentamente sondata la legittimità delle ragioni del disponente che giustificano il negozio, rispetto al quale la 'protezione patrimoniale' è allora soltanto un necessario riflesso. Invero, se il ricorso al *trust* è strumentale al perseguimento di finalità incompatibili con la struttura genetica dello stesso, il negozio andrà qualificato *tamquam non esset*; conseguentemente, dichiarata la sua nullità, i beni immessi nel *trust* al fine di sfuggire alle pretese dei creditori – nei casi in cui l'istituto sia finalizzato a realizzare un reato – sono da considerare appartenenti al patrimonio del "debitore-disponente" e, in quanto tali, confiscabili per equivalente³⁸.

³⁶ Istituito con la ratifica della Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985, intervenuta con legge 16 ottobre 1989, n. 364. In argomento, approfonditamente, P. BERTOLASO- R. BORSARI, *Reati tributari e riverberi patrimoniali sui beni della società e dell'amministratore - La confisca per equivalente*, in *Il fisco*, 4/2009, 553 ss.

³⁷ L. SANTORO, *Il trust in Italia*, Milano, 2004, 113 ss.

³⁸ Sebbene siano inopportuno fare delle generalizzazioni, si possono individuare le seguenti linee di indirizzo: a) analisi della sequenzialità temporale tra l'atto di istituzione del *trust* ed il provvedimento preliminare dell'Autorità giudiziaria che dispone il sequestro preventivo dei

Tali considerazioni conducono a ritenere, specie se si riflette sui *trusts* carenti di trasparenza – c.d. *trusts* opachi – (che nascono con finalità elusive e, pertanto, illecite) che i presidi offerti dall’ordinamento, tanto dal punto di vista civilistico, quanto dal punto di vista più prettamente penalistico, sono notevoli ed efficaci se commisurati allo scopo.

5.2. (segue)..e quella della persona giuridica. Le soluzioni adottate dal legislatore in relazione al binomio confisca per equivalente-reati tributari non si sono rivelate, tuttavia, sempre univoche e conferenti tra loro. Basta richiamare il caso della responsabilità *ex crimine* dell’ente collettivo. Come è noto, nell’ipotesi in cui il destinatario del profitto sia una persona giuridica nel nome e per conto della quale la persona fisica, come suo organo, ha commesso il fatto di reato, l’inapplicabilità della misura di sicurezza patrimoniale codicistica risulta largamente compensata dalla possibilità di ricorrere allo strumento, di identica portata, delineato dall’art. 19 del d.lgs. n. 231 del 2001, relativo, per l’appunto, alla confisca per equivalente sul patrimonio dell’ente collettivo del prezzo o del profitto del reato.

Ora, tale possibilità 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

beni apportati nel *trust*; b) motivazioni economico-giuridiche che hanno indotto il disponente a ricorrere all’istituto del *trust*, rispetto ad altri negozi “tipici” del codice civile. Va, quindi, compresa la legittimità delle ragioni del disponente (aspetto “sostanzialistico”); c) analisi dei beni confluiti in *trust* e reale disponibilità da parte del disponente sugli stessi. Pur essendo tali elementi fuoriusciti definitivamente dal patrimonio del disponente e venendo a far parte di un patrimonio separato, vincolato in *trust*, va compreso se il reo, di fatto, ne abbia l’effettiva disponibilità (e, di conseguenza, il *trust* rappresenti un’interposizione) e il ricorso a sofisticati espedienti giuridici sia sostanzialmente un modo per tentare di evitare l’aggressione dell’Autorità giudiziaria. In argomento, P. BERTOLASO- R. BORSARI, *op. cit.*, 553 ss.

apicali o subordinati della persona giuridica. In dottrina³⁹, si registra comunque un orientamento in base al quale potrebbe applicarsi la confisca per equivalente anche ai beni della società beneficiata dall'evasione fiscale, qualora il reato tributario sia commesso nell'interesse e a vantaggio dell'ente collettivo dal suo amministratore, atteso che di tali beni il reo ha comunque la disponibilità proprio in quanto amministratore della società-contribuente; si evidenzia inoltre, la difficoltà di considerare l'ente collettivo quale soggetto estraneo al reato, tenuto conto che il reato tributario verrebbe commesso nell'interesse della società beneficiaria dell'evasione.

Per contro, è possibile affermare che questa linea ermeneutica non integra un'operazione di mera *extensio* del combinato disposto degli artt. 322 *ter* c.p. e 1, comma 143, l. 244/2007, bensì una vera e propria *analogia legis* – vietata in quanto tale laddove vi sia una scelta legislativa *precisa ed intenzionale* di *non punire* un ente collettivo per reati fiscali, atteso che quest'ultimi non rientrano nel novero dei crimini che possono fondare la responsabilità dell'ente –, fondata sulla necessità di valorizzare le istanze politico-criminali sottese all'introduzione della confisca per equivalente nel sistema penale tributario, con le ovvie e preoccupanti conseguenze in tema di violazione del divieto costituzionale di applicazione analogica della legge penale, principio pacificamente operante con riferimento alla confisca per equivalente stante la già riferita natura sanzionatoria (e non di misura di sicurezza) di questo istituto. Del resto, una volta dissimulata la natura di autentica sanzione penale della "confisca di valore"⁴⁰ (come già visto nel paragrafo 2), ne deriva l'applicazione delle garanzie legalitarie e, segnatamente, del principio di tassatività/divieto di

³⁹ G. SALCUNI, *I reati tributari. Parte generale*, in A. Manna (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2010, 493; A. PERINI, voce *Reati tributari*, in *Dig. disc. pen.*, Torino, 2008, 943 ss.

⁴⁰ Corte EDU, 20 febbraio 2009, ricorso n. 75909/01 - Sud Fondi srl ed altri c. Italia.

analogia. Senza considerare che per il diritto civile la società è un soggetto giuridico totalmente estraneo all'amministratore della stessa e che, conseguentemente, tra il patrimonio della persona giuridica e quello della persona fisica non vi è alcun canale comunicativo.

La scelta del legislatore, tuttavia, si pone in netta controtendenza rispetto ad altre soluzioni presenti nel nostro ordinamento giuridico, volte ad ampliare, anche a costo di ortopedie interpretative⁴¹, l'area della responsabilità *ex delicto* dell'ente collettivo.

Così come concepito, quindi, il sistema sanzionatorio costruito mediante il rinvio all'art. 322 *ter* c.p. presenta obiettive crepe.

Se, invero, il contribuente/persona fisica commette un delitto tributario, egli subirà la misura ablatoria per equivalente. Tale eventualità non è, invece, contemplata nell'ipotesi di divario tra *autore* del fatto criminoso e mero *beneficiario* del profitto dell'illecito, non risultando possibile colpire il patrimonio del fruitore dell'evasione fiscale in quanto estraneo al delitto⁴². A ben vedere, si tratta di una scelta politico-criminale discutibile. È infatti fisiologico che gli adempimenti tributari di maggiore spessore e consistenza, quali sono quelli che onerano le organizzazioni complesse strutturate in forma societaria e, spesso, di gruppo, concretizzano ben precise scelte di politiche di

⁴¹ Basta pensare all'art. 25 *septies*, del d.lgs. n. 231 del 2001, introdotto con la l. 3 agosto 2007, n. 123 che ha inserito, fra gli illeciti che possono fondare la responsabilità delle organizzazioni collettive, anche alcune tipologie di reati colposi, tra i quali i delitti di omicidio e lesioni personali colpose, ed al problema della loro compatibilità con i criteri di ascrizione dell'interesse e del vantaggio di cui all'art. 5 d.lgs. n. 231/2001. In argomento, G. AMARELLI, *La responsabilità penale degli enti per gli infortuni sul lavoro*, in AA. VV., *La sicurezza sui luoghi di lavoro*, a cura di A. De Vita-M. Esposito, Napoli, 2009, 101 ss.; ID., *Morti sul lavoro: arriva la prima condanna per le società*, in *Dir. pen. proc.*, 2010, 848 ss. Ed ancora, vengono in rilievo le ipotesi di commissione da parte degli organi dell'ente di delitti di terrorismo o di mutilazioni genitali femminili, certamente non ritagliati *ad hoc* su dinamiche societarie.

⁴² L'orientamento giurisprudenziale di merito volto a colpire con la confisca per equivalente il patrimonio della società laddove il reato sia stato commesso da un suo organo è stato smentito dalla Suprema Corte. Riferimenti in A. MARTINI, *op. cit.*, 206.

impresa cui conseguono vantaggi indebiti soprattutto per l'ente. Ora, in tale contesto, proprio considerando la specificità della materia, sembra quindi irragionevole 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 fisica⁴³.

Neppure è possibile richiamare, nonostante sia servito a compensare in parte il *deficit* di tutela, il sistema sanzionatorio amministrativo delineato dal combinato disposto di cui agli artt. 11, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997⁴⁴ e 19, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000⁴⁵ (utile ad evitare face di impunità in un sistema penale, quello del 2000, al quale era ignota la responsabilità *ex delicto* della persona giuridica riconosciuta solo successivamente dal d.lgs. n. 231 del 2001).

In quest'ultimo, infatti, non sono ricomprese le sanzioni interdittive nè la confisca, contemplate invece nel d.lgs. n. 231 del 2001.

Di contro, il modello della responsabilità *ex* d.lgs. n. 231 del 2001 – fondato sul paradigma di un omesso controllo sull'agire del dipendente – appare, allo stato, quello che meglio si presta a colpire le condotte illecite, commesse all'interno degli enti e finalizzate alla realizzazione di profitti. Ciò, sia per la previsione dell'interdizione-sanzione, in ragione della sua capacità ad incidere

⁴³ A. MARTINI, *op. cit.*, 207.

⁴⁴ In base al quale “nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazioni o enti, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata”.

⁴⁵ Secondo cui “permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato”. In sostanza, in base al contenuto delle previsioni suddette, la commissione di un illecito penale tributario nell'ambito di contribuenti/persone giuridiche comporta comunque l'irrogazione, in capo all'ente, delle sanzioni amministrative che deriverebbero dalla condotta illecita, in deroga all'applicazione del principio di specialità.

sull'operatività dell'ente, sia per la previsione della confisca-sanzione, obbligatoria ed eseguibile anche per equivalente; senza considerare 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.

Se, da un lato, quindi, il legislatore pare avere un atteggiamento di estrema – ma, riguardo alla tecnica legislativa, azzardata – apertura in relazione alla compatibilità tra l'istituto della confisca e le fattispecie dei reati tributari, dall'altro, in diverse occasioni, lo stesso si mostra più prudente (o, per usare il linguaggio del realismo politico-criminale, incoerente).

In definitiva, innanzi ad una fenomenologia criminosa intimamente connessa a dinamiche societarie e/o commerciali, quale è quella dei delitti tributari, la prospettiva non può che essere la possibilità di neutralizzare il vantaggio economico/patrimoniale incamerato da quella figura di contribuente effettivo che corrisponde alla persona giuridica⁴⁶.

Nell'evoluzione disegnata da questo auspicio, andrebbe effettuato un opportuno coordinamento con il sistema sanzionatorio extrapenale delineato dagli artt. 11, comma 1, del d.lgs. n. 472/1997 e 19, comma 2, del d.lgs. n.

⁴⁶ P. ALDROVANDI, *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova 2005, 230. A tal riguardo può richiamarsi l'esperienza della commissione di riforma del D.Lgs. 231/2001 – c.d. Commissione Greco, insediata presso il Ministero della Giustizia e i cui lavori sono terminati di recente (per un più completo esame dei lavori della Commissione Greco, cfr. P. IELO, *Commissione Greco: dall'usura alla frode verso una più ampia responsabilità degli enti*, in *Guida dir.* 1/2010, 22 ss.) –, cui era affidato il compito di individuare ulteriori fattispecie di reato in grado di determinare la responsabilità della persona giuridica. I lavori della commissione si sono conclusi proponendo l'inserimento nel decreto n. 231 di una serie di illeciti penali, caratterizzati dalla logica di profitto conformemente alla *ratio* della disciplina in tema di responsabilità delle società, quali i reati di cui agli artt.: 161 e 173 T. U. F.; 2635 c.c.; 353, 354, 355, 629, 644 c.p.; 131, 131 bis e 132 del T.U.Banc.; nonché i reati tributari disciplinati nel d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 ed in particolare agli artt. 2, comma 1, 5, 8 e 10. Riferimenti in , C. SANTORIELLO, *Reati fiscali e responsabilità degli enti*, in *Il fisco*, 23/2010, 3616 ss.

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.

6. Confisca per equivalente e concorso di persone nel reato tributario. Un ulteriore aspetto meritevole di essere approfondito e che, frequentemente, può verificarsi nel campo tributario riguarda l'ipotesi in cui più persone concorrano nel reato. In tali casi, infatti, diverse pronunce giurisprudenziali della stessa Cassazione affermano che, in ragione del carattere afflittivo e "sanzionatorio" della confisca obbligatoria di cui all'art. 322-ter del codice penale, essa "può interessare ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del prezzo o profitto accertato, salvo l'eventuale riparto tra i medesimi concorrenti che costituisce fatto interno a questi ultimi e che non ha alcun rilievo penale"⁴⁷, con conseguente riconoscimento della legittimità del provvedimento di confisca dei beni in sequestro per un valore equivalente all'intero importo dell'utile del reato in capo ad uno solo dei diversi indagati concorrenti nella contestata ipotesi criminosa. Così, in virtù del principio solidaristico che informa la disciplina del concorso di persone nel reato, si ritiene che ciascun concorrente possa essere chiamato a rispondere dell'intera entità del profitto accertato, sul presupposto della corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito. Si osserva, infatti, che una volta perduta l'individualità storica del profitto illecito, la confisca per equivalente può interessare indifferentemente ciascuno dei correi, salvo l'eventuale riparto tra i medesimi - irrilevante ai fini penalistici - del relativo onere.

⁴⁷ Cass. Pen., sez. V, 16 gennaio 2004, in *Arch. nuova. proc. pen.*, 2004, 562.

Tale impostazione non appare condivisibile, tenuto conto che, per il legittimo ricorso alla confisca per equivalente, non è sufficiente che l'apprensione coattiva sia riferita solo a beni o denaro di valore corrispondente all'utilità economica del reato, ma occorre anche che la stessa sia maturata in capo al patrimonio del soggetto che viene attinto dalla misura ablativa – come d'altronde dimostra anche la circostanza che lo stesso comma 1 dell'art. 322-ter del codice penale subordina la confiscabilità del bene alle circostanze che il singolo responsabile abbia la disponibilità della cosa e che il bene non appartenga ad una terza persona – poiché tale sanzione patrimoniale non può interessare il patrimonio del responsabile in misura superiore rispetto a quanto ottenuto a mezzo della condotta delittuosa. Inoltre, sembra difficilmente compatibile con il concetto stesso di sanzione la scelta di svincolare del tutto la confisca dalla misura del profitto attribuibile a ciascun concorrente. Infine, così ragionando, si correrebbe il rischio di aggredire indiscriminatamente i beni di uno qualunque dei correi, sul mero presupposto della più semplice accessibilità del suo patrimonio rispetto a quello degli altri compartecipi, atteso che un simile approccio si tradurrebbe all'atto pratico nella semplice punizione del correo meno accorto che non si era preoccupato, contrariamente agli altri, di occultare adeguatamente il proprio patrimonio, conducendo a risultati difficilmente giustificabili e pericolosamente iniqui.

Merita, dunque, piena adesione il più recente orientamento giurisprudenziale, secondo il quale, in caso di reato commesso da una pluralità di soggetti, può disporsi la confisca per equivalente di beni per un importo che non può eccedere, per ciascuno dei concorrenti, la misura della quota di prezzo o profitto a lui attribuibile. Pertanto, “la confisca per equivalente, adottata all'esito del giudizio e dell'accertamento delle responsabilità, dovrà riguardare la quota di prezzo o di profitto effettivamente attribuibile al singolo concorrente

o, nell'impossibilità di una esatta quantificazione, essere applicata per l'intero prezzo o profitto, ma nel rispetto dei canoni della solidarietà interna fra i concorrenti (e cioè senza moltiplicare l'importo per il numero dei concorrenti)"⁴⁸.

Questo orientamento, a nostro sommo avviso, appare coerente con il quadro dei principi espressi dagli artt. 3 e 27 Cost., i quali impongono che la responsabilità penale sia personale e che la pena sia proporzionata alla gravità del fatto commesso.

A tali parametri, per contro, non sembra rispondere una confisca-sanzione che si presti a colpire indiscriminatamente ed in egual misura tutti i concorrenti nel reato, senza che abbia alcuna rilevanza il rapporto di proporzione tra le conseguenze patrimoniali ricadenti sul singolo soggetto e l'entità del contributo da questi effettivamente apportato alla realizzazione del disegno criminoso.

Senza considerare che il legislatore, seppur nell'ambito di una considerazione unitaria del concorso di persone, non ha del tutto unificato il trattamento sanzionatorio dei singoli concorrenti, ma al contrario ha riconosciuto al giudice il potere-dovere di commisurare la pena proporzionalmente alla responsabilità di ciascuno.

Così, ammettere che il giudice possa, automaticamente, confiscare beni per equivalente ai singoli concorrenti viola chiaramente il principio di personalità della responsabilità penale nonché quello di eguaglianza-ragionevolezza, indebolendo quelle prospettive di prevenzione integratrice di stampo

⁴⁸ Cass. Pen., sez. VI, 9 luglio 2007, in Mass. Uff., 237290; Cass. Pen., sez. VI, 14 giugno 2007, in Mass. Uff., 240572; Cass., Sez. VI, 23 giugno 2006, in Mass. Uff., 234850, le quali hanno riconosciuto, in caso di concorso di persone nel reato, la necessità di un rapporto di proporzione tra l'arricchimento derivante al singolo compartecipe dalla commissione dell'illecito e la somma da sottoporre a confisca per equivalente, stabilendo il principio, assolutamente condivisibile, in base al quale la confisca per equivalente non può eccedere per ciascun concorrente la quota di profitto a lui attribuibile..

struttural-funzionalista, di cui sono presupposti di efficacia i menzionati principi costituzionali⁴⁹.

In definitiva, appare più aderente ai richiamati canoni l'irrogazione di una "sanzione" che sia proporzionale al ruolo che ciascun coimputato ha avuto ed alle "ricadute patrimoniali" che l'azione criminosa ha determinato per ciascuno di essi. D'altra parte, non può sfuggire che la misura della partecipazione – dal punto di vista delle responsabilità penale – non è irrilevante, ove si considerino le diverse disposizioni che strutturano la funzione di disciplina del fenomeno del concorso eventuale di persone nel reato⁵⁰.

7. Conclusioni. In conclusione, si può ragionevolmente convenire sul carattere 'poco felice' della tecnica impiegata dal legislatore per estendere l'applicabilità della confisca di valore all'ambito dei reati tributari.

Sarebbe stato più opportuno prevedere una disposizione *ad hoc*, sulla falsariga di quanto l'art. 19 d.lgs. n. 231 del 2001 statuisce in materia di responsabilità *ex delicto* degli enti.

Auspicabile, allora, è che venga varato un intervento organico che sia calibrato *ex professo* sulla 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.

Opportuno sarebbe, inoltre, includere nei reati presupposto *ex* d.lgs. n. 231 del 2001 anche quelli di natura tributaria e disciplinare espressamente, ma secondo moduli rispettosi della eguaglianza/ragionevolezza e della personalità della responsabilità penale, la confisca di valore nell'ambito del concorso criminoso.

⁴⁹ Per questo ordine di idee, cfr. V. MAIELLO, *Clemenza e sistema penale. Amnistia e indulto dall'indulgentia principis all'idea dello scopo*, Napoli, 2007, 374 ss.

⁵⁰ Sulla funzione di disciplina delle norme in tema di concorso di persone nel reato, cfr., per tutti, C. PEDRAZZI, *Il concorso di persone nel reato*, Palermo, 1952.