

TECNICHE DI AGGRESSIONE DEI PROFITTI DELL'ECONOMIA FISCALMENTE INFEDELE: LA CONFISCA "PENALE" TRA EFFICACIA PREVENTIVA E TUTELA DEI DIRITTI FONDAMENTALI

di Alberto Marcheselli

Abstract. *La crescente attenzione alla necessità di apprestare una efficace risposta alle aggressioni all'interesse collettivo alla riscossione del "giusto tributo" si manifesta, nel recinto dello strumentario penale, con la costante espansione dell'area di applicazione di strumenti ablativi a carico del reo di evasione fiscale.*

Si tratta di una materia in vivacissima e benefica evoluzione, nella quale tuttavia, talvolta pare presentarsi il pericolo di perdere di vista il quadro di insieme.

Lo scritto tenta, innanzitutto di ricomporre in un sistema unitario e coerente le ipotesi di confisca accessorie al processo penale, non mancando di rilevare le non poche aporie e, forse, contraddizioni cui un approccio atomistico conduce.

Sul piano pratico, vengono affrontati alcuni dei principali profili applicativi problematici, dalla interferenza dei procedimenti amministrativi e giurisdizionali tributari con il processo penale e le misure ablativo, ai problemi correlati alla sussistenza di concorso di persone nel reato, alle conseguenze, per l'ente rappresentato, delle condotte degli amministratori, alla portata innovativa delle disposizioni del decreto attuativo della c.d. "delega fiscale".

Molte delle criticità concettuali e pratiche rilevate si risolvono in soluzioni almeno parzialmente innovative, che dovrebbero consentire di tenere insieme i tre valori della coerenza sistematica, della efficacia preventiva, e della conformità ai canoni di proporzionali e diritti fondamentali.

SOMMARIO. 1. Violazioni dell'obbligo di solidarietà fiscale e ipotesi di confisca nel processo penale tributario. – 2. Il "Re è nudo"! Brevi note eterodosse sulla natura giuridica della confisca. Dalla coerenza del sistema alla efficacia pratica. – 3. Approdi consolidati e nuove rotte in tema di profitto nei delitti tributari – 4. La vivacità della giurisprudenza sulla natura della confisca del denaro. – 5. Miti e paradossi del profitto confiscabile: interessi, sanzioni, "rettifica delle perdite" e definizioni extrapenali della pretesa tributaria. – 6. Il tardivo adempimento, le garanzie, l'effetto ostativo dell'"impegno alla restituzione" e la rilevanza della prescrizione del reato. – 7. Confisca, sequestro e il cortocircuito del concorso di persone nel reato. – 8. La ricerca del nesso di pertinenza al delitto dei beni: verso il tramonto della "prevenzione classica". – 9. Il limite liquido della disponibilità dei beni. – 10. Delitti dei rappresentanti e profitto dell'ente: verso il crollo dell'"ultimo miglio" verso l'efficienza preventiva. – 11. Il sequestro: note critiche sul pericolo di trasandatezza della delibazione cautelare. – 12. La attuazione dei provvedimenti ablativi: la determinazione del valore e l'individuazione dei beni da aggredire.

1. Violazioni dell'obbligo di solidarietà fiscale e ipotesi di confisca nel processo penaltributario.

La confisca per equivalente¹ trova la sua fonte di disciplina² in materia tributaria nell'art. 12 *bis* del D. Lgs. 74 2000³, a mente del quale: "1. Nel caso di condanna

¹ A livello di un primo orientamento in tema di confisca per equivalente si vedano: DI GREGORIO, MAINOLFI, RISPOLI, *Confisca per equivalente e frode fiscale*, Milano, Giuffrè, *Teoria e Pratica del Diritto – Fisco e Tributi*, 2011; SOANA, *La confisca per equivalente*, Milano, Giuffrè, *Officina Penale e Processo*, 2013; ALESSANDRI, *Confisca nel diritto penale*, in *Dig. pen.*, III, Torino, 1989, 39 ss.; CAPOLUPO, *Finanziaria 2008: estesa ai reati fiscali la confisca per equivalente*, in *Fisco*, 1/2008, 585 ss.; CAPOLUPO, *La confisca per equivalente in materia tributaria*, in *Corriere trib.*, 25/2008, 2015 ss.; CARACCIOLI, *La confisca per equivalente ed il sequestro preventivo nei reati tributari*, in *Guida ai controlli fiscali*, 3/2008; CARACCIOLI, *Reati tributari contestati a dirigenti di istituto bancario ed inapplicabilità della confisca per equivalente*, in *Riv. dir. trib.*, 12/2012, 358 ss., (nota a Cass. pen., Sez. III, 19 settembre 2009, n. 1256); COVINO, STEVANATO, TERRACINA, LUPI, *"Confisca per equivalente" per i reati fiscali e possibili duplicazioni rispetto al pagamento del tributo*, in *Dialoghi dir. trib.*, 4/2008, 63 ss.; DEL SOLE, *E' costituzionalmente compatibile l'applicazione retroattiva della confisca per equivalente?*, in *Corriere trib.*, 32/2008, 2601 ss.; FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale. Ablazione patrimoniale, criminalità economica, responsabilità delle persone fisiche e giuridiche*, Bologna, 2007, 232 ss.; FONTANA, *Versamento delle imposte evase a tutela dell'applicazione della confisca per equivalente*, in *Corriere trib.*, 8/2014, 641 ss.; SANTORIELLO, *Reati transnazionali, confisca per equivalente ed illeciti fiscali in una decisione della Corte di cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 7-8/2011, 109 ss., (nota a Cass. pen., Sez. III, 24 febbraio 2011, n. 11969); SOANA, *Le Sezioni Unite pongono limiti alla confisca nei confronti delle persone giuridiche per i reati tributari*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 5/2014, 388 ss.; TOMA, *Confisca per equivalente e responsabilità amministrativa degli enti: riflessioni a margine di una condivisibile pronuncia della Corte di cassazione*, *Riv. dir. trib.*, 9/2010, 119 ss.; VANNINI, *Esclusa la confisca per equivalente a carico degli enti per i reati tributari commessi dagli amministratori*, in *Corriere trib.*, 17/2014, 1325 ss.; CAVALLINI, *Osservazioni "di prima lettura" allo schema di decreto legislativo in materia penaltributaria*, in *Diritto penale contemporaneo*, 20 luglio 2015.

² Tra le altre disposizioni che prevedono, o rinviando, a tale tipo di provvedimento ablativo si possono enumerare l'art. 322 *ter* c.p., gli artt. 600 *septies*, 640 *quater*, 644, 648 *quater* c.p., art. 2641 c.c., D.Lgs. n. 58 del 1998, art. 187, D.P.R. n. 380 del 2001, art. 44, comma 2. Vi sono, poi, ipotesi di confisca cd. "speciale", come quella prevista dalla L. n. 356 del 1992, art. 12 *sexies* (avente ad oggetto i valori di cui il condannato per determinati reati non è in grado di giustificare la legittima provenienza e comunque sproporzionati rispetto alla capacità reddituale del medesimo condannato) o quella prevista in materia di prevenzione dalla L. n. 575 del 1965, art. 2 *ter*.

³ Articolo inserito dall' art. 10, comma 1, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158. L'art. 14 dello stesso decreto abroga il comma 143 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, che prevedeva la disciplina previgente, estendendo ai soli delitti tributari previsti dai seguenti articoli del D.lgs. 74/2000: art. 2 (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), art. 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), art. 4 (Dichiarazione infedele), art. 5 (Omessa dichiarazione), art. 8 (Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), art. 10-bis (Omesso versamento di ritenute certificate), art. 10-ter (Omesso versamento di Iva), art. 10-quater (Indebita compensazione) e art. 11 del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte) la disposizione dell'art. 322 *ter* c.p. (articolo a sua volta aggiunto dall'art. 3, L. 29 settembre 2000, n. 300. L'art. 15 della legge da ultima citata stabiliva che le disposizioni sulla confisca non si applicassero ai reati commessi anteriormente al 26 ottobre 2000), in forza della quale: "“Nel caso di condanna, o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per uno dei delitti previsti dagli articoli da 314 a 320, anche se commessi dai soggetti indicati nell'articolo 322-bis, primo comma, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.” L'art. 322 *ter* era stato integrato dall'art. 1, comma 75, lett. o), L. 6

o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto. 2. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta."

Una seconda ipotesi di confisca per equivalente è prevista dall'art. 11 della legge 16 marzo 2006, n. 146, che prevede che, per i reati transnazionali, *"qualora la confisca delle cose che costituiscono il prodotto, il profitto o il prezzo del reato non sia possibile, il giudice ordina la confisca di somme di denaro, beni od altre utilità di cui il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona fisica o giuridica, per un valore corrispondente a tale prodotto, profitto o prezzo. In caso di usura è comunque ordinata la confisca di un importo pari al valore degli interessi o degli altri vantaggi o compensi usurari. In tali casi, il giudice, con la sentenza di condanna, determina le somme di danaro o individua i beni o le utilità assoggettati a confisca di valore corrispondente al prodotto, al profitto o al prezzo del reato."*

L'art. 3 della medesima legge definisce il reato transnazionale come 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.

Anche questa seconda ipotesi di confisca può ben colpire reati tributari, quando essi abbiano, di fatto, una dimensione transnazionale, nel senso appena precisato. Tra i delitti previsti dal D.lgs. 74/2000, superano il minimo edittale previsto dall'art. 3 della L. 146 come condizione per la applicazione della confisca (pena della reclusione non inferiore nel massimo a quattro anni) i seguenti delitti: art. 2 (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti); art. 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici); art. 5 (Omessa dichiarazione e

novembre 2012, n. 190, che ha espressamente previsto che il valore di riferimento per la confisca per equivalente sia anche quello corrispondente al profitto (la dizione previgente prevedeva la confisca obbligatoria per prezzo e profitto e quella per equivalente per il valore corrispondente al prezzo). La giurisprudenza tuttavia aveva ritenuto che anche nella versione previgente la confisca potesse estendersi al profitto, così Cass. pen., SS.UU., 30 gennaio 2014, n. 10561. Secondo la giurisprudenza la confisca per equivalente poteva applicarsi ai soli reati tributari commessi a partire dal 1° gennaio 2008, data di entrata in vigore dell'art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, così Cass. pen., Sez. III, 24 settembre 2008, n. 39172.

omessa dichiarazione del sostituto di imposta)⁴ art. 8 (Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti); art. 10 (Occultamento o distruzione di documenti contabili); 10 *quater*, comma 2 (Indebita compensazione di crediti inesistenti)⁵ art. 11 (Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte)⁶.

Le due ipotesi di confisca hanno una larga serie di elementi comuni.

In particolare, due tratti fondamentali.

Il primo è che si tratta di due ipotesi di *confisca obbligatoria*, che costituiscono ipotesi *speciali* rispetto alla figura, generale, di cui all'art. 240 c.p. Quest'ultima disposizione prevede che *può* essere confiscato il prodotto o il profitto e *deve* essere confiscato il prezzo (oltre che le cose, la fabbricazione, l'uso, il porto, la detenzione o l'alienazione delle quali costituisce reato, anche se non è stata pronunciata condanna, e gli strumenti informatici usati per commettere i reati di criminalità telematica). Le due ipotesi speciali prevedono, invece, che la confisca *deve* essere effettuata anche sul profitto (e la confisca transnazionale anche sul prodotto).

Il secondo è che la confisca si estende, quando non è possibile reperire i beni e oggetti che direttamente o indirettamente⁷ costituiscono il frutto del reato, ad altri beni, anche privi di un accertato collegamento di derivazione, sia pure indiretta, da esso, di valore pari al provento, in ciò sostanziosamente l'elemento qualificante dell'istituto⁸. Tale possibilità di disporre l'ablazione di beni di valore equivalente al provento del reato, senza dover accertare la derivazione fattuale degli stessi dal crimine, è stata, del resto,

⁴ Tali fattispecie di reato rientrano nel campo di applicazione della disciplina dei reati transnazionali solo per effetto della elevazione della pena disposta dall' art. 5, comma 1, lett. a), D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, disciplina applicabile ai reati commessi dopo l'entrata in vigore della riforma (22 ottobre 2015)

⁵ Tali fattispecie di reato rientrano nel campo di applicazione della disciplina dei reati transnazionali solo per effetto della elevazione della pena disposta dall' art. 5, comma 1, lett. a), D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, disciplina applicabile ai reati commessi dopo l'entrata in vigore della riforma (22 ottobre 2015)

⁶ La giurisprudenza ha ritenuto che la confisca per equivalente, prevista dall'art. 11 della legge 16 marzo 2006, n. 146 per i reati transnazionali, entrata in vigore il 12 aprile 2006, è applicabile anche al profitto dei reati di frode fiscale (Cass. pen., Sez. III, 24 febbraio 2011, n. 11969) o di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (Cass. pen., SS.UU., 31 gennaio 2013, n. 18374) rientranti nel programma di un'organizzazione criminale transnazionale.

⁷ Indirettamente, nel senso che risulta confiscabile anche il bene che sia frutto di *reimpiego* del bene direttamente provento del reato (es. l'immobile acquistato con il denaro incamerato), Cass. pen., SS.UU. 31 gennaio 2014, n. 10561.

⁸ La giurisprudenza osserva che il «nesso di pertinenzialità», che deve ordinariamente sussistere nel sequestro preventivo, non è infatti richiesto per il sequestro finalizzato alla confisca dell'equivalente, dovendo soltanto esistere in senso astratto, come rapporto di equivalenza dei valori tra l'ipotizzato profitto del reato e la fattispecie tributaria (Cass. pen., Sez. III, 24 gennaio 2012, n. 7081). Ne consegue che qualora il profitto tratto da taluno dei reati per i quali è prevista la confisca per equivalente sia costituito da denaro, l'adozione del sequestro preventivo non è subordinata alla verifica che le somme provengano dal delitto e siano confluite nella effettiva disponibilità dell'indagato, in quanto l'ammontare oggetto di ablazione deve solo equivalere all'importo che corrisponde per valore al prezzo o al profitto del reato (Cass. pen., Sez. III, 25 settembre 2012, n. 1261). Tale orientamento è stato successivamente superato, come meglio si vedrà, dalla giurisprudenza che ritiene che nel caso in cui la confisca abbia ad oggetto denaro, attesa la fungibilità di esso, la confisca sia sempre diretta anche se non colpisce somme di cui si accertata la derivazione dal delitto.

l'obiettivo avuto di mira introducendo l'istituto⁹. La *ratio* degli interventi normativi è stata proprio realizzare una più efficace attività di contrasto alla criminalità, partendo dal rilievo che, da un lato, accertare i flussi dei proventi del reato successivi alla sua commissione è particolarmente complesso, e, dall'altro, in termini criminologici, non è neppure necessario: se si vuole evitare che il reo si avvantaggi dal reato, la confisca degli esatti beni ricevuti, o del frutto del reimpiego, è del tutto inutile. In questa prospettiva non rilevano i beni, ma i valori.

Le due ipotesi speciali appaiono pertanto avere la stessa *ratio* e, di conseguenza, natura giuridica.

Le differenze concernono, oltre che l'area di applicazione (i delitti penaltributari di cui al D. Lgs. 74/2000, ovvero i delitti a dimensione transnazionale), aspetti che paiono, tutto sommato, secondari.

Sul piano letterale, la norma penaltributaria prevede espressamente la "condanna o applicazione della pena su richiesta". La norma sul delitto transnazionale si riferisce genericamente, nella prima parte, al potere del giudice. Nell'ultimo periodo menziona però la sentenza di condanna come provvedimento nel quale debbono essere indicati beni o valori. Il che lascia spazio per qualche dubbio, a seconda che si consideri il riferimento alla condanna della seconda parte della norma una mera esemplificazione o meno. Se sì, la confisca transnazionale potrebbe essere disposta anche applicando la pena, nell'interpretazione opposta, no. Sul piano sistematico generale (della *ratio*), la estensione della confiscabilità al caso di patteggiamento potrebbe non avere ostacoli¹⁰. In senso opposto può militare, in modo non certo trascurabile, l'argomento *a contrario*, unito alla valorizzazione del principio di tassatività dei profili per i quali il patteggiamento possa produrre effetti equivalenti a quelli della sentenza di condanna. A ciò potrebbe aggiungersi, sul piano argomentativo, il fatto che l'art. 445 c.p.p. prevede espressamente la confisca di cui all'art. 240 c.p. e che l'art. 322 *ter* c.p. prevede espressamente l'estensione al caso di patteggiamento, con ciò rafforzando una possibile argomentazione *a contrario*, in forza della quale la confisca transnazionale non sarebbe possibile per tali casi¹¹.

⁹ Per i limiti della confiscabilità dei beni nel regime previgente alla introduzione della confisca di valore, si veda la giurisprudenza che aveva ritenuto non assoggettabile a sequestro preventivo, finalizzato alla successiva confisca, il saldo liquido di conto corrente in misura corrispondente all'imposta evasa, per l'assenza del necessario rapporto di derivazione diretta tra l'evasione dell'imposta e le disponibilità del conto e per l'impossibilità di affermare che la disponibilità del denaro fosse frutto dell'indebito arricchimento derivante dall'omesso versamento del tributo (Cass., Sez. III, 20 marzo 1996, n. 1343). Come rilevato nella nota che precede, tale ostacolo e orientamento è ormai superato anche per una ragione più radicale, la ritenuta caratteristica di confisca diretta del provvedimento che colpisce denaro, indipendentemente dall'accertamento del nesso di pertinenzialità col reato.

¹⁰ Per un ragionamento analogo, sia pure sviluppato quanto al diverso tema della confiscabilità in caso di patteggiamento nei confronti delle persone giuridiche, nei casi disciplinati dal D.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, VERGINE, *Confisca*, in *Arch. Pen.*, 2013, 30 ss.

¹¹ La confisca in esame pare tuttavia disposta in un caso di applicazione della pena su richiesta nel caso esaminato da Cass. pen., SS. UU., 23 aprile 2013, n. 18374.

La norma penaltributaria, poi, non prevede la confiscabilità del “prodotto” del reato, espressamente prevista dalla disciplina sulla confisca transnazionale. Poiché esso, in senso proprio, è il risultato fattuale dell’attività delittuosa, distinto dal vantaggio o lucro economico, si tratta di un profilo di non immediata rilevanza per i delitti tributari.

Sempre la norma penaltributaria non contiene, alla lettera, poi, il riferimento alla disponibilità indiretta per interposta persona. Anche tale differenza di *wording* appare priva di rilievo, potendosi ritenere la confiscabilità anche in questo caso superando il dato della formale intestazione del bene.¹²

Ne risulta confermato che le due ipotesi di confisca per equivalente si differenziano essenzialmente, per l’area di applicazione, ma costituiscono un istituto unico sul piano concettuale e dogmatico.

2. Il “Re è nudo”! Brevi note eterodosse sulla natura giuridica della confisca. Dalla coerenza del sistema alla efficacia pratica.

Profilo di notevole importanza, concettuale e pratica, è quello relativo alla individuazione della *natura giuridica* della confisca.

In effetti, questo inquadramento, più ancora che dogmaticamente interessante, è decisivo per risolvere tutti i concreti problemi correlati alla applicazione dell’istituto, che non abbiano una espressa soluzione normativa.

Per sommi capi, il ragionamento sembra doversi impostare come segue.

In primo luogo, la confisca è un provvedimento di coattiva ablazione di beni, con relativa attribuzione allo Stato. Essa viene applicata al soggetto autore di un reato e concerne il vantaggio tratto dal reato.

In termini generali, la conseguenza giuridica di un reato, applicata al suo autore, non può che riportarsi a una delle tre categorie concettuali che seguono. Si può trattare di una *punizione*, di una *riparazione* a favore della vittima, di una misura volta a *prevenire* la commissione di altri delitti.

Nel primo caso, si tratta di applicare un effetto giuridico che, sia pure nella composita funzione propria della pena, è volto a evitare che si commettano violazioni, vuoi retribuendo il male commesso con un male contrapposto, vuoi rieducando il colpevole.

Nel secondo caso, si tratta di ricostituire il patrimonio del soggetto eventualmente leso dal reato, riportandolo alla consistenza che avrebbe avuto se il reato non fosse stato commesso.

Nel terzo caso, si tratta di evitare che vengano commessi reati. Poiché anche la punizione ha la stessa finalità, la differenza sta nel fatto che la misura di sicurezza non necessariamente presuppone la *colpevolezza* (la rimproverabilità) dell’agente, non consiste nell’infliggere un male come reazione al male commesso, e non necessariamente ha una finalità di rieducare: si può prevenire senza che vi sia colpa e

¹² Cass. pen., Sez. III, 8 marzo 2012, n. 15210.

senza rieducare, sia perché non vi può essere spazio per una rieducazione in senso proprio (ad esempio, nel caso di infermo di mente), sia perché gli strumenti preventivi possono anche non passare per percorsi rieducativi.

Ciò posto, dovrebbe essere più agevole stabilire a quale delle tre figure riportare la confisca per equivalente.

È forse, però, possibile una premessa di metodo. Poiché la confisca per equivalente risulta applicabile come forma “subordinata” della confisca obbligatoria, per il caso in cui non si possano ritrovare i beni prodotti dal reato, appare non immediatamente agevole predicarle una natura diversa dalla confisca obbligatoria di tali beni. Detto in altri termini, la confisca per equivalente pare null’altro che un *modo di attuazione* della confisca obbligatoria. Per opinare diversamente, come spesso si fa, occorrerebbe dimostrare che la circostanza che non sia possibile reperire i beni che costituiscono direttamente il provento (o sono il risultato del relativo reimpiego) sia tale da giustificare una reazione *ad hoc* di natura diversa dalla confisca del provento. Ovvero che detta impossibilità giustifica la *punizione* del reo, ovvero il sorgere di un obbligo *risarcitorio*, o una speciale esigenza *preventiva*. Il che, per vero, pare insostenibile.

Quanto alla *punizione*, va rilevato che la non immediata reperibilità dei proventi non necessariamente dipende da responsabilità del reo, e, comunque, se così fosse, essa andrebbe accertata e provata. Inoltre, nessuna norma prevede che un reo debba tenere in evidenza i proventi del reato e ciò del resto contraddice la tradizionale sistematica penalistica che punisce (con i delitti di ricettazione, riciclaggio, impiego di beni di provenienza illecita) soggetti diversi dal reo, solo parzialmente rettificata con la introduzione del delitto di autoriciclaggio (che comunque non punisce ogni forma di reimpiego del profitto di reato).

Quanto al *risarcimento*, pare evidente che a ledere un patrimonio è il reato, non il fatto che non sia immediatamente reperibile il relativo provento. Analoghe considerazioni valgono quanto alla funzione di *misura di sicurezza*: una necessità di prevenzione nasce dalla commissione del reato, non autonomamente dal fatto che il provento sia o meno agevole da individuare.

Ne consegue che, in termini teorici, non sembra convincente disquisire della natura della confisca per equivalente, ma della natura della confisca di cui essa appare una modalità di attuazione: la confisca obbligatoria.

E, sempre, ragionando in termini elementari, il punto di partenza pare il seguente. La confisca prevista dal codice penale è stata, originariamente e sistematicamente, inquadrata, in generale, tra le misure di sicurezza. Le misure di sicurezza sono istituti con una funzione di prevenzione della commissione di nuovi reati.

Sembra difficile, allora, eludere una ipotesi di lavoro iniziale, banale quanto paradossalmente solida e distonica rispetto a quanto normalmente si opina: la confisca per equivalente, modo di attuazione della confisca obbligatoria, è una misura di sicurezza patrimoniale, la cui finalità è impedire e scoraggiare nuovi reati.

A tale inquadramento, come noto, vengono contrapposte alcune obiezioni.

Ciò in armonia con la premessa che la confisca non corrisponde a un istituto giuridico unico, ma “è noto che la confisca può presentarsi, nelle leggi che la prevedono, con varia natura giuridica. Il suo contenuto, infatti, è sempre la stessa privazione di beni economici, ma questa può essere disposta per diversi motivi e indirizzata a varia finalità, sì da assumere, volta per volta, natura e funzione o di pena, o di misura di sicurezza, ovvero anche di misura giuridica civile e amministrativa. Ciò che, pertanto, spetta di considerare non è una astratta e generica figura di confisca, ma, in concreto, la confisca così come risulta da una determinata legge.”¹³

La prima e più risalente obiezione all’inquadramento come misura di sicurezza è che la confisca prevista dal codice penale, in genere, non presuppone l’accertamento della pericolosità sociale della persona (l’art. 236 c.p. non richiama in proposito gli artt. 202, 203 e 204 c.p.).¹⁴ Tale obiezione viene superata rilevando che la pericolosità non sarebbe una qualità della persona, in questi casi, ma derivante dal possesso della cosa.¹⁵

Quanto alla confisca obbligatoria in particolare, si è affermato che la indefettibilità della ablazione, escludendo un giudizio concreto di pericolosità del possesso della cosa, allontanerebbe tale ipotesi di confisca speciale dall’area delle misure di sicurezza, avvicinandola a quella delle sanzioni punitive,¹⁶ tenuto anche conto del fatto che potrebbe essere applicata anche quando sulla persona sia formulata una prognosi di non recidiva, ad esempio concedendo la sospensione condizionale della pena.¹⁷ Inoltre, si rileva, l’applicazione della confisca compete al giudice della esecuzione e non al magistrato di sorveglianza, e l’appello sul capo della confisca pertiene alla Corte d’Appello e non al Tribunale di Sorveglianza¹⁸.

Per vero, a nostro modestissimo avviso, tutti questi elementi appaiono agevolmente superabili. Intanto, è da verificare se la inconfigurabilità di una verifica concreta sulla pericolosità del possesso del provento illecito sia effettivamente incompatibile con la funzione di rimuovere una situazione di pericolo: appare realmente difficile, per non dire impossibile, ipotizzare casi in cui consentire al reo di mantenere i profitti dell’illecito non sia una situazione criminogena. Detto in altri termini, se vi è un caso nel quale sembra legittima una presunzione assoluta di pericolosità del possesso della cosa, esso è proprio quello del provento da reato.

Allo stesso modo, che la confisca vada disposta anche se è possibile una prognosi di non recidiva del reo non appare probante: se la legge prevede la confisca obbligatoria per quei casi, può sostenersi, e, anzi, appare soluzione logica e appagante,

¹³ C. Cost., 9 giugno 1961, n. 29.

¹⁴ E la confisca avrebbe, in generale, natura punitiva: MANZINI, *Trattato di diritto penale italiano*, Parte generale, III, Torino, 1981, 383; ALESSANDRI, *Confisca*, cit., 39.

¹⁵ In termini, la *Relazione al Codice Penale*, al n. 202, ove si rileva che conservare il provento manterrebbe “viva l’idea e l’attrattiva del delitto”. In tema si veda anche la ampia trattazione, ricca di riferimenti, di FORNARI, *Criminalità del profitto e tecniche sanzionatorie. Confisca e sanzioni pecuniarie nel diritto penale “moderno”*, Padova, 1995, 655 ss.

¹⁶ FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale*, cit., 232.

¹⁷ ALESSANDRI, *Confisca*, cit., 53; Più in generale, Musco, *Misure di sicurezza*, in *Enc. Dir. Agg.*, 1997, I, Milano, 777.

¹⁸ GRASSO, in *Commentario sistematico del codice penale*, III, Milano, 2011, 608.

che in quei casi la prognosi di non recidiva è possibile proprio perché si deve procedere alla confisca. Detto in altri termini, la prognosi di astensione da nuovi reati presuppone la confisca (che corrobora tale prognosi) e la sua finalità preventiva, invece che essere con essa incompatibile.

Che sulla confisca provveda poi la magistratura penale di cognizione od esecuzione e non quella di sorveglianza, ugualmente, non prova nulla: la Magistratura di Sorveglianza è il giudice della pericolosità delle persone e non delle cose.

Quanto poi alla fattispecie particolare della confisca di valore, la giurisprudenza sembra, come si vedrà tra poco, decisamente orientata ad escludere la finalità di sicurezza e privilegiare la natura punitiva.

Ci si può interrogare, innanzitutto, se sussistano elementi della disciplina concreta che inducano in tale direzione. Non sembra potersene reperire alcuno di tipo testuale espresso. Né a questo sembra poter condurre il dato, topografico, della previsione di tali ipotesi di confisca nella parte speciale del codice penale o in leggi speciali: in effetti, ad esempio, anche la libertà vigilata è talvolta prevista in norme correlate alla commissione di singoli reati (ad esempio, nell'art. 701 c.p.) senza che se ne desuma una trasmutazione della natura da misura di sicurezza ad altro.

Ciò non ostante, la giurisprudenza nettamente prevalente tende a negare a tale confisca la natura di misura di sicurezza con finalità preventiva.

Adeguatamente rappresentativa di tale tendenza è la giurisprudenza della Corte Costituzionale, che ha asserito che *"- come affermato dalla Corte di cassazione in numerose pronunce - 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 «eminentemente sanzionatoria»*.¹⁹

Con orientamento sostanzialmente consolidato, infatti, la giurisprudenza della Corte di cassazione afferma, in ordine alla natura giuridica della confisca per equivalente, che l'assenza di un rapporto di pertinenzialità fra il reato ed i beni confiscati implicherebbe il venir meno del presupposto della connotazione di pericolosità della cosa confiscata rispetto all'equivalente profitto o prezzo del reato, per cui la misura ablativa, consentendo l'espropriazione dei beni nella disponibilità del reo, deve essere qualificata non già come misura di sicurezza, ma come misura a preminente carattere sanzionatorio²⁰.

Tale argomentazione, pur autorevolissimamente sostenuta, non sembra affatto convincente. Il fatto che i beni non siano ricollegabili, direttamente o nella forma dell'accertato reimpiego, al reato che ha determinato un arricchimento del suo autore, non sembra incidere in alcun modo sulla funzione della confisca. Come sopra si rilevava, la funzione di essa, già nella relazione illustrativa al Codice Penale, veniva ravvisata nel fatto che consentire al reo di consolidare l'arricchimento conseguente al

¹⁹ C. Cost., 2 aprile 2009, n. 97.

²⁰ In termini, Cass. pen, Sez. II, 5 giugno 2008, n. 28685.

reato è un evidente incentivo al delitto. Ebbene, è facile rilevare che procedere a confiscare il *valore* dell'arricchimento del reo, quando non si riescano a individuare i beni che hanno, materialmente, realizzato tale arricchimento serve a realizzare *esattamente la stessa finalità*. La confisca per equivalente, lungi dall'essere un qualcosa di diverso e ulteriore rispetto alla confisca del provento, è un modo di confiscare tale provento. Poiché ciò che conta è che il reo non consolidi il vantaggio conseguente al reato, si deve provvedere a privarlo dei beni che ha acquisito: ove tali beni non vengano reperiti, si provvede a diminuire comunque il patrimonio del reo di un pari valore.

Del resto, se non fosse questa la funzione della confisca per equivalente, ma essa servisse a punire, essa dovrebbe essere non sostitutiva della confisca del provento diretto o frutto di reimpiego, ma aggiuntiva. Oltre a privarsi del vantaggio il reo, dovrebbe arrecarglisi una perdita patrimoniale, con funzione deterrente e punitiva. Ma così non è: le norme che la disciplinano la prevedono nel caso in cui i beni-provento non siano reperiti. E, ancora, se così fosse, la confisca dovrebbe applicarsi a tutti i correi nella misura intera, cumulandosi (altrimenti mortificandosi la funzione punitiva) ovvero, quando si tratti di vantaggio rappresentato dal risparmio fiscale, l'importo della confisca non dovrebbe tener conto del fatto che nel frattempo l'imposta evasa sia stata in tutto o in parte pagata: se si tratta di punire, il fatto che nel frattempo il danno/profitto sia stato riparato/restituito sarebbe irrilevante. E, invece, al contrario, la giurisprudenza assume che il pagamento della imposta evasa diminuirebbe l'entità della somma confiscabile.

L'affermazione della natura sanzionatoria della confisca per equivalente deve quindi avere un diverso significato, una diversa portata e una diversa origine.

In effetti, l'indirizzo che qui si critica segue l'orientamento già tracciato dalle Sezioni Unite della Suprema Corte²¹ per il quale la confisca per equivalente "*costituendo una forma di prelievo pubblico a compensazione di prelievi illeciti viene ad assumere un carattere eminentemente sanzionatorio*", costituendo una pena secondo l'interpretazione fornita dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.

Tale riferimento alla giurisprudenza Cedu, è, invero illuminante e consente di comprendere, a un tempo, l'origine dell'orientamento che qui si critica, la sua portata coerente e la portata dell'equivoco che potrebbe sorgere.

In effetti, la Corte Europea dei Diritti dell'uomo ha avuto occasione di occuparsi del problema della natura della confisca per equivalente²². Essa ha esaminato la legislazione inglese, che prevedeva una confisca, a carico dei condannati per violazione della legge stupefacenti, caratterizzata dai seguenti elementi strutturali: a) previsione della presunzione legale relativa di afferenza con il profitto del narcotraffico di tutti i beni acquisiti dal condannato nel periodo di 6 anni; b) confiscabilità del provento "lordo" e non dell'effettivo profitto; c) la possibilità di graduare la somma da confiscare in rapporto alla intensità della colpevolezza; d) la convertibilità della

²¹ Cass. pen., SS. UU., 25 ottobre 2005, n. 41936.

²² Corte europea diritti dell'uomo, 9 febbraio 1995, Welch – Regno Unito.

confisca in pena detentiva, in caso di mancato pagamento. Essa, d'altro canto, si è occupata della sola questione della riportabilità di tale confisca alla nozione di "pena" ai fini della garanzia della retroattività.

Non pare, per vero e non ostanti le apparenze, che da tali premesse possa scaturire la conclusione della natura di pena, per il diritto interno italiano, della confisca per equivalente.

Intanto, la confisca per equivalente italiana presenta differenze eclatanti (e decisive) sotto il profilo che ci interessa. Tra queste, soprattutto, il fatto che la misura dei valori confiscandi fosse parametrato al grado di colpevolezza e non parametrato al profitto (netto) ma all'ammontare acquisito (lordo). A ciò si aggiunga che in caso di mancato pagamento la confisca inglese prevedeva la carcerazione. Nessun dubbio che un tale istituto sarebbe una pena anche nel diritto italiano, ma ciò proprio per gli elementi appena detti: visto che si colpisce in proporzione alla colpa e non al vantaggio è chiaro che si tratta di punire, e non di eliminare la efficacia criminogena che avrebbe la conservazione del profitto.

Sotto il secondo profilo, poi, non vi è dubbio che la portata delle decisioni sopra citate è assai ristretta. Si tratta di rispondere al quesito se la confisca vada applicata retroattivamente. Poiché nel diritto interno vige l'art. 200 c.p., che esclude le misure di sicurezza dalla irretroattività, le strade possibili per affermare l'irretroattività della confisca erano due: o assumere l'illegittimità della regola dell'art. 200, o escludere che la confisca sia regolata da tale norma, escludendo che sia una misura di sicurezza.

La strada prescelta negli autorevolissimi precedenti citati è la seconda.

Essa però, da un lato non appare, a nostro modestissimo avviso, coerente coi dati sistematici sopra citati. Dall'altro, essa non era necessaria. Non vi è dubbio che, nel quadro della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, la confisca con quelle caratteristiche abbia di norma natura *criminale*, e quindi presidiata dalla regola di irretroattività, indipendentemente dal fatto che essa possa qualificarsi una misura *penale* per l'ordinamento interno. Come noto la nozione di sanzione criminale nell'ordinamento Cedu è assai più ampia di quella di sanzione penale italiana, visto che abbraccia ogni sanzione: essa abbraccia tutte le conseguenze che incidano con apprezzabile sacrificio nel destinatario e abbia una finalità punitiva (*idest*, retributiva e/o di deterrenza), non una finalità "civilistica" (restitutoria o risarcitoria)²³.

Detto in altri termini, la regola della irretroattività poteva e doveva più correttamente desumersi non ostante la natura preventiva della confisca: essa era comunque una sanzione "criminale" in ambito Cedu, anche se misura di sicurezza nel quadro del doppio binario che regola l'ordinamento penale italiano.

Si può, pertanto, ulteriormente notare che la strada prescelta presenta almeno due ulteriori margini di debolezza, a nostro sommo avviso.

Il primo è che elude e rinvia l'esame e superamento dell'anacronismo, che appare palesemente contrario ai sommi principi, recato dall'art. 200 c.p., della applicazione retroattiva delle misure di sicurezza. In effetti, l'effetto, è,

²³ *Ex plurimis*, Corte europea dei diritti dell'uomo, 23 novembre 2006, Jussila – Finlandia.

paradossalmente, ritenere possibile l'assegnazione alla casa di lavoro (misura detentiva della massima afflittività) per fatti per cui essa non fosse prevista al momento della commissione, ed escludere l'applicazione della confisca.

Il secondo è che tale inquadramento crea una serie di contraddizioni sistematiche insanabili che verranno esaminate di seguito.

3. *Approdi consolidati e nuove rotte in tema di profitto nei delitti tributari.*

L'oggetto della misura ablativa è costituito da beni di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente al prezzo o profitto²⁴ del reato lucrato dall'indagato²⁵.

Si pone il problema della individuazione del presupposto economico della confisca, nei delitti tributari. In proposito, la nozione più rilevante e problematica appare quella di *profitto*. Il prezzo, da intendersi quale corrispettivo pattuito a vantaggio del reo per la commissione del delitto²⁶, appare figura meno centrale in questo settore, e comunque, meno problematica.²⁷

Nessuna difficoltà quanto alla individuazione del profitto quando questo, così come ad esempio il bottino di una rapina o il lucro derivante da una truffa, sia il conseguimento di un aumento patrimoniale. Così, nel caso in cui il provento del delitto sia un *rimborso indebito*. In questo caso sembrano infatti applicabili le regole e le considerazioni valide per qualsiasi tipo di reato.

Più problematico è stato invece l'inquadramento del profitto nel caso in cui il vantaggio sia, per così dire, non un lucro emergente ma un danno cessante, quando, cioè, il vantaggio sia un risparmio di imposta.

A ben vedere, nulla osta, concettualmente, a riconoscere che il vantaggio conseguente a un reato possa essere un risparmio: evitare indebitamente, fraudolentemente, di sostenere un costo è un vantaggio economicamente equivalente a conseguire la somma che esprime il medesimo valore. La difficoltà, in questi casi, è, semmai, individuare i beni direttamente derivanti dal reato, per il semplice fatto che, nel caso di risparmio delittuoso, al reo non affluiscono beni, ma, al contrario, si evita che beni fuoriescano dal suo patrimonio e può essere difficile individuare *quali beni*

²⁴ Come sopra si rilevava, nel quadro della confisca per reato transnazionale sarebbe confiscabile anche il prodotto del reato, che tuttavia è nozione di apparente scarsa rilevanza quanto alla materia tributaria.

²⁵ Cass. pen., Sez. VI, 5 ottobre 2012, n. 42530.

²⁶ Cass. pen., SS.UU., 25 giugno 2009, n. 38691, in *Dir. pen. e processo*, 2010, 433, con nota di MAIELLO.

²⁷ Esso appare tuttavia configurabile. Ricorrerebbe, ad esempio, un prezzo del reato di cui all'art. 8 D.lgs. 74/2000, nel compenso corrisposto alla c.d. cartiera per la emissione della fattura per operazione inesistente. In questo caso è interessante domandarsi se all'emittente la fattura potrebbe solo confiscarsi tale importo, ovvero, considerandolo comunque non estraneo al delitto dell'utilizzatore, considerare tutta l'imposta evasa. Tutta da approfondire, in proposito, la portata della norma speciale che esclude che l'emittente concorra nel delitto dell'utilizzatore (art. 9 D. lgs. 74/2000).

siano risparmiati.²⁸ Se ciò che precede è corretto, una certa difficoltà applicativa della confisca, nel caso di delitti che comportino risparmi, potrebbe concernere la confisca ordinaria, se resta fermo il requisito della pertinenza della cosa al delitto, ma mai la confisca per equivalente. E ciò è tanto più vero, considerato che la confisca per equivalente è stata introdotta proprio per evitare la difficoltà di procedere a confisca ordinaria quando essa sia malagevole per la difficoltà di individuare i beni-provento, difficoltà che è stata individuata *in re ipsa* nel caso di delitti che producono vantaggio nella forma di risparmio.

Si potrebbe affermare, insomma, che, sotto il profilo evolutivo, la confisca per equivalente nasce come la forma di confisca di elezione per i reati tributari di evasione.

Già giunti a questo punto, non vi più dubbio circa il fatto che il vantaggio confiscabile possa assumere la struttura del risparmio, in genere, e del risparmio di imposta, in particolare. Lo hanno riconosciuto le Sezioni Unite della Suprema Corte, affermando che *“il profitto confiscabile può essere costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguente alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi e sanzioni dovuti a seguito dell’accertamento del debito tributario”*.²⁹ Identico orientamento è proprio anche delle sezioni semplici.³⁰

Ne consegue che per il delitti tributari che comportano una evasione, il profitto del reato, generalmente coincidente con il vantaggio economico ricavato in via immediata e diretta dal reato, si identifica con l’ammontare delle ritenute³¹ o dell’imposta sottratta al Fisco.³²

Ciò posto, la materia non ha mancato di mostrare una notevole dinamicità da un lato, e notevoli profili, problematici, dall’altro.

4. La vivacità della giurisprudenza sulla natura della confisca del denaro.

²⁸ In qualche caso l’individuazione di tali beni sarebbe comunque probabilmente possibile, ad esempio, quando la somma destinata al pagamento delle imposte fosse in qualche modo formalmente accantonata o addirittura vincolata.

²⁹ Cass. pen., SS. UU., 31 gennaio 2013, n. 18374.

³⁰ Si è così riconosciuto che l’ammontare della imposta evasa costituisce un indubbio vantaggio patrimoniale, direttamente derivante dalla condotta illecita e, come tale, certamente riconducibile alla nozione di “profitto del reato”, in quanto sostanzialmente si traduce in un risparmio economico da cui consegue la effettiva sottrazione degli importi non versati in conformità alla loro destinazione fiscale, dei quali direttamente beneficia l’autore (Cass. pen., Sez. III, 2 dicembre 2011, n. 1199) e che si configura un indubbio vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita, anche se esso consiste in un risparmio di spesa (Cass. pen., Sez. III, 26 maggio 2010, n. 25890; Cass. pen., Sez. III, 12 ottobre 2011, n. 1893; Cass. pen., Sez. III, 7 luglio 2010, n. 35807; Cass. pen., Sez. III, 4 luglio 2012, n. 3439).

³¹ Cass. pen., Sez. III, 8 novembre 2012, n. 45735.

³² Cass. pen., Sez. III, 4 luglio 2012, n. 3439. Ne consegue che se l’imposta è stata versata, viene di regola meno il profitto confiscabile. In tema, Cass. pen., sez. III, 1 dicembre 2010, n. 10120. Cfr., in dottrina: SOANA G.L., *Confisca per equivalente e sopravvenuto pagamento del debito tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 546; nonchè MUSCO E., ARDITO F., *Diritto penale tributario*, 2010, p. 74; e CUOMO L., *Problemi di giustizia penale tributaria: la confisca per equivalente del profitto*, in *Arch. pen.* 2014, fasc. 1, p. 15.

Sotto il primo aspetto (rapida evoluzione dello scenario giurisprudenziale), un posto di particolare importanza ha assunto la giurisprudenza che si è occupata della natura giuridica della confisca, nel caso di profitto rappresentato da somme di denaro e di assoggettamento al provvedimento ablatorio, ugualmente, di somme di denaro.

Secondo l'orientamento più risalente sopra rammentato, era possibile (e, anzi, conforme alla logica giuridica finora delineata) distinguere tra il caso di confisca di somme di denaro pertinenti al reato (direttamente quelle da esso derivanti e indirettamente quelle derivanti dalla relativa sostituzione, investimento o reimpiego)³³ e quello di somme di denaro, dello stesso valore, ma senza l'accertato collegamento di derivazione. Nel primo caso, a rigore, doveva riconoscersi una confisca ordinaria (diretta), nel secondo caso una confisca per equivalente.

La questione della individuazione della natura della confisca in tali casi non obbediva, evidentemente, a una necessità di esattezza scientifica, ma alla soluzione di interrogativi pratici di non poco spessore.

Essi erano principalmente due, e, precisamente, se la confisca potesse applicarsi anche alla società nel cui interesse l'amministratore avesse commesso il reato, e se la confisca potesse essere disposta non ostante la prescrizione del reato.

La questione della natura della confisca (ordinaria o per equivalente) diventava decisiva a questi fini, nel caso di reperimento di denaro di non provata pertinenzialità con il reato, per il fatto che, assunto che, nella ricostruzione prevalente, la confisca per equivalente è una *sanzione*, essa non avrebbe potuto applicarsi alla società³⁴, quando essa non possa essere ritenuta sanzionabile per il reato (e la società non è sanzionabile per i delitti fiscali), e non sarebbe applicabile dopo la prescrizione.

Per contro, se la confisca è una confisca diretta, essa può colpire la società, perché essa non è estranea al reato (essa non è correa nel reato, ma non è estranea alle sue conseguenze e alle esigenze di prevenzione che ne derivano, visto che essa è il soggetto che si arricchisce indebitamente per effetto del reato). E la misura di sicurezza può essere inflitta non ostante la prescrizione, sempre che nel processo sussista il positivo accertamento della responsabilità per il delitto.

³³ Ad esempio, si veda Sez. Un., 24 maggio 2004, n. 29951, Focarelli, in *Ced Cass*, Rv. 228166. Le SS.UU., chiamate a pronunciarsi in una fattispecie in cui era stato disposto il sequestro di somme di denaro depositate su conti correnti bancari, ritennero che la fungibilità del denaro e la sua funzione di mezzo di pagamento non impone che il sequestro debba necessariamente colpire le medesime specie monetarie illegalmente percepite, bensì la somma corrispondente al loro valore nominale, ovunque sia stata rinvenuta, purché sia attribuibile all'indagato. Si sottolineò, tuttavia, che anche per il denaro deve pur sempre sussistere il rapporto pertinenziale, quale relazione diretta, attuale e strumentale, tra il "bene" sequestrato ed il reato del quale costituisce il profitto illecito (utilità creata, trasformata od acquisita proprio mediante la realizzazione della condotta criminosa). Secondo le Sezioni unite: 1) la fungibilità del bene non può sostituire il giudizio di relazione fra "res" e reato, che funge da presupposto per la confisca diretta; 2) per confiscare in via diretta le somme di danaro disponibili su un conto corrente bancario, occorre provare che il denaro provento del reato sia stato depositato in banca; 3) nessun automatismo può essere consentito anche nei casi in cui il profitto è costituito da un risparmio di spesa.

³⁴ Sotto altro profilo, nel caso particolare di società mero "schermo" dei soci o amministratori, la confisca avrebbe comunque potuto disporsi, perché i beni non sarebbero stati appartenenti all'ente, ma alle persone fisiche autrici delle violazioni.

Entrambe le conclusioni sono corrette: la misura di sicurezza serve ad evitare l'effetto criminogeno della conservazione della ricchezza illecita (la società che si arricchisce con il delitto perpetrato nel suo interesse non ha certo titolo a trattenere il profitto), da un lato, e la prescrizione paralizza l'applicazione della pena, ma non l'accertamento del reato e l'applicazione delle conseguenze differenti dalla pena.

È appena il caso di notare che nessuno dei problemi pratici appena segnalati sarebbe sussistito se, come ci pare nettamente più corretto sistematicamente, si fosse riconosciuta la natura di misura di sicurezza anche alla confisca per equivalente (ed estese alle misure di sicurezza le garanzie proprie della pena): tutte le confische sarebbero state applicabili agli enti arricchitisi illegittimamente, la prescrizione non avrebbe ostato alle esigenze preventive, e sarebbero stati rispettati i principi fondamentali.

Essendosi invece, finora, tenuta ferma la premessa, a nostro avviso asistemica, della natura speciale e sanzionatoria della confisca per equivalente, allo stesso risultato pratico (ammettere la confisca a carico della società e nel caso di prescrizione) si è finiti per giungere, facendo cadere un altro ostacolo: affermando che la confisca del denaro è sempre una confisca diretta, perché il denaro, confondendosi come bene fungibile nel patrimonio del prevenuto, è, sostanzialmente sempre pertinente al delitto, così come una certa quantità di liquido, versato in un serbatoio, diventa indistinguibile, qualitativamente, da quella preesistente: il denaro, come un liquido, sarebbe misurabile e individuabile per quantità e non per qualità o identità.³⁵

5. Miti e paradossi del profitto confiscabile: interessi, sanzioni, "rettifica delle perdite" e definizioni extrapenali della pretesa tributaria.

Non pochi profili problematici concernono, poi, l'individuazione della portata dell'oggetto della confisca.

Ad esempio, se nell'importo risparmiato (e costituente il profitto del reato) possano ricomprendersi anche gli accessori della imposta. L'orientamento

³⁵ In tal senso, Cass. pen. Sez. Unite, Sent., 21 luglio 2015, n. 31617; Cass., Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10651, Gubert, proprio in tema di reati tributari (ma anche Sez. VI, 7 gennaio 2015, n. 2336, Pretner Calore, Rv. 262082 (fattispecie in tema di peculato, in cui la Corte ha precisato che la confisca di denaro versato su conto corrente deve considerarsi diretta in relazione alla fungibilità del bene), Sez. VII, ordinanza 12 novembre 2014, n. 50482, Castellani, Rv. 261199 (in tema di concussione e peculato), e, fra le altre, Sez. III, 8 maggio 2014, n. 39177, P.M. in proc. Civil Vigilanza, srl., Rv. 260547, in tema di reati tributari). La Corte ha affermato che, quando si tratta di denaro o di beni fungibili, la confisca non è qualificabile per equivalente, ma diretta ma senza essere subordinata alla verifica che le somme provengano dal delitto e siano confluite nella effettiva disponibilità dell'indagato, in quanto il denaro oggetto di ablazione deve solo equivalere all'importo che corrisponde per valore al prezzo o al profitto del reato. L'orientamento valorizza i seguenti elementi: *a*) se il profitto del reato è costituito da numerario, cosa fungibile, è legittimo il sequestro delle disponibilità di conto corrente dell'imputato in base alla prima parte e non alla seconda parte dell'art. 322 ter cod. pen., comma 1; *b*) ai sensi dell'art. 322 ter cod. pen., il denaro, come cosa fungibile e, anzi, quale parametro di valutazione unificante rispetto a cose di diverso valore rispettivo, non può qualificarsi come "cosa di valore corrispondente" ed esorbita pertanto dal sistema della confisca per equivalente.

giurisprudenziale prevalente ritiene che nel vantaggio possano farsi rientrare anche gli *interessi e le sanzioni* che accedono al rapporto tributario. Si è riconosciuto, in proposito, che il profitto, quale risparmio del contribuente, non può che essere calcolato con riferimento alla totalità del credito vantato dall'erario (comprensivo degli interessi e delle sanzioni), essendo del tutto indifferente la natura delle voci che lo compongono, dato che la condotta illecita è finalizzata ad evitare complessivamente il pagamento dell'imposta³⁶ che non esclude il conseguimento di vantaggi ulteriori (riflessi) per il soggetto evasore.³⁷

Tale soluzione va attentamente meditata: essa appare, per vero, piuttosto debole sulla base dell'inquadramento dogmatico.

Da un lato, è forse possibile ascrivere alla sfera del vantaggio lucrato dal reo l'interesse. Ciò, però, non perché egli ne abbia risparmiato il pagamento al Fisco. In effetti, non pagando le imposte si risparmia il tributo, mentre l'interesse moratorio non è un importo risparmiato non pagando ma, semmai e quasi all'opposto, esso consegue al mancato pagamento. L'ammontare degli interessi può ritenersi concorrere a determinare il valore da confiscare attraverso un altro percorso: se ed in quanto esso possa dirsi costituire la misura (forfetaria) del vantaggio finanziario ottenuto dal reo (che, in effetti, si può presumere³⁸ che, non pagando tempestivamente il tributo, si sia avvantaggiato del protratto possesso dei valori che ha conservato, valori che possono presumersi fruttiferi nella misura dell'interesse).

Meno agevole, anche in astratto, è individuare la giustificazione per la confiscabilità dell'importo corrispondente alle sanzioni. Appare radicalmente da escludere, in effetti, che esse possano corrispondere a un vantaggio. È palese l'errore logico che si commetterebbe se si ritenesse che la sanzione (per omesso pagamento) sia una voce del *risparmio* lucrato dall'evasore fiscale. La sanzione è una *conseguenza* dell'omesso pagamento: se essa presuppone l'omesso pagamento essa non può, per evidenti ragioni logiche, costituire un importo che si è risparmiato... non pagando. Altrimenti, dovrebbe affermarsi che la multa prevista per i delitti di furto o detenzione di stupefacenti è un importo risparmiato dal ladro o dallo spacciatore. Sia l'imposta che la sanzione sono importi da pagare, ma l'imposta va pagata dal contribuente reo, in quanto contribuente (e indipendentemente dal reato), la sanzione dal contribuente reo, in quanto reo. La sanzione non può, quindi, essere considerata in alcun modo un profitto del reato e in quanto tale non si vede come possa essere confiscata in base a una norma che prevede solo la confisca del profitto. Più in generale, poi, quand'anche potesse superarsi tale argomento fondato sul principio di legalità, starebbe il fatto che la confisca della sanzione non sarebbe concettualmente compatibile né con la affermata natura punitiva della confisca per equivalente, né con quella di misura di sicurezza. Se la confisca è una sanzione, essa deve essere sanzione ulteriore rispetto alle altre sanzioni: se fosse possibile confiscare l'importo della sanzione non pagata o si

³⁶ Cass. pen., Sez. V, 10 novembre 2011, n. 1843.

³⁷ Cass. pen., Sez. III, 4 luglio 2012, n. 11836.

³⁸ Tale circostanza dovrebbe, tuttavia, essere oggetto di argomentazione e prova (anche indiziaria) e, comunque, dovrebbe essere possibile provare il contrario.

assisterebbe a una sanzione “al quadrato” (duplicata) oppure la confisca sarebbe un modo di attuazione della riscossione delle sanzioni, semplicemente, non previsto da alcuna norma. Né, concettualmente, le cose migliorerebbero attribuendo alla confisca la natura, che riteniamo preferibile, di misura di sicurezza: le misure di sicurezza sono uno strumento che previene il delitto, che si aggiunge alla finalità deterrente della sanzione. Nuovamente, se si confisca l’importo della sanzione o vi è una prevenzione al quadrato (duplicata: l’importo con finalità punitive della sanzione viene riscosso una seconda volta come per fini di prevenzione) o, di nuovo, una misura di sicurezza diviene il mezzo di riscossione, non previsto dalla legge, delle sanzioni. Questa via proverebbe troppo, perché allora dovrebbe procedersi regolarmente alla confisca, anche nel quadro dell’art. 240 c.p. (non essendovi alcuna ragione per differenziare la posizione del reo di delitti fiscali rispetto al reo di qualsiasi altro reato) delle multe e delle ammende: soluzione abnorme e non prevista da alcuna norma.

Per giustificare provvedimenti ablativi di interessi e sanzioni, è forse possibile battere una strada diversa, e più solida sul piano giuridico.

In effetti, può sostenersi che gli interessi e le sanzioni amministrative pecuniarie siano beni suscettibili di *sequestro conservativo*, ai sensi dell’art. 316 c.p.p. Gli interessi, in quanto sussumibili nella categoria delle obbligazioni “civili” conseguenti al reato (art. 316, comma 2) e le sanzioni pecuniarie nella categoria di “ogni altra somma dovuta all’erario dello Stato” (art. 316, comma 1).

Questo inquadramento appare più corretto, ma comporta alcune considerazioni critiche.

Intanto, in questo quadro, ad essere consentito è il sequestro, ma non la confisca: l’apprensione allo Stato delle somme dovute dovrà seguire la via ordinaria (interessi e sanzioni andranno incamerati con le modalità previste dalle norme sulla riscossione di tali crediti).

In secondo luogo, un provvedimento di sequestro che fosse fondato sulle norme che disciplinano la confisca per equivalente sarebbe errato in diritto (nella falsa applicazione della norma che regola tale confisca) o in fatto, visto che o applicherebbe la norma sulla confisca del profitto anche in assenza di profitto, oppure assumerebbe a suo fondamento un profitto semplicemente inesistente.

In terzo luogo, secondo la giurisprudenza tradizionale, il P.M. non potrebbe azionare il sequestro conservativo per i crediti civilistici dello Stato o le altre somme dovute all’Erario se non vi è sua costituzione di parte civile. È richiesta, secondo tale giurisprudenza, la presenza dello Stato in veste di parte civile per legittimare la proposta di sequestro conservativo del P.M. a garanzia di obbligazioni derivanti da reato nei confronti dello Stato.³⁹

³⁹ Cass. pen., Sez. V, 20 giugno 2013, n. 27227, ove l’Agenzia delle Entrate era costituita parte civile. Così, si pronuncia in proposito la Suprema Corte: “La locuzione “pene pecuniarie, spese del procedimento e ogni altra somma dovuta all’erario dello Stato”, che ricorre sostanzialmente anche nell’art. 189, nn. 1 e 2, e nell’art. 191 c.p., n. 6, va riferita a tutti i crediti statali cd. endoprocedurali, cioè a quei crediti pecuniari che nascono direttamente a favore dello Stato-ordinamento per effetto dell’esercizio della giurisdizione penale (le pene della multa e dell’ammenda, le spese del procedimento, le spese del mantenimento in carcere, le

Alla luce di tali premesse la confisca degli interessi tributari parrebbe consentita solo ove si possa affermare che essi misurano forfettariamente il vantaggio finanziario del reo e la confisca delle sanzioni pare radicalmente preclusa. Parrebbe al limite configurabile il solo sequestro delle sanzioni, ma solo nella forma conservativa e, ferma la giurisprudenza appena citata, solo in presenza di richiesta della Agenzia costituitasi parte civile.

Per altro verso, la confisca di valore, essendo prevista con riferimento ai delitti di cui al D.lgs. 74/2000, è tradizionalmente applicabile solo alle violazioni concernenti le imposte sui redditi e iva in senso tecnico e non è estensibile, ad esempio, all'imposta regionale sulle attività produttive: l'importo di tali tributi non va pertanto tenuto in conto nella determinazione del profitto.⁴⁰

Un problema particolare può porsi nel caso di illecito fiscale che abbia inciso su un risultato economico negativo: è l'ipotesi nella quale dalla condotta non sia conseguita una diminuzione dell'utile tassabile, ma un aumento della perdita d'esercizio. In questo caso non vi è, nel periodo considerato, alcun risparmio di imposta, atteso che l'imposta sarebbe stata comunque pari a zero. È indubbiamente possibile che l'aumento delle perdite dell'esercizio si riverberi nella illegittima diminuzione di utili di esercizi futuri, ma perché ciò si verifichi occorre che, positivamente, l'impresa sia tornata *in bonis* sotto il profilo fiscale negli esercizi successivi (si manifesti un utile imponibile, rettificando la perdita): solo in caso questa circostanza si sia verificata concretamente e sia concretamente accertata la condotta precedente comporta un profitto (la riduzione della imposta dovuta in un esercizio successivo).⁴¹

Altro profilo di notevolissimo interesse pratico è, poi, se ai fini della determinazione della imposta dovuta (e, quindi, risparmiata) debba tenersi conto degli istituti tributari che comportino una diminuzione della pretesa, in giudizio ovvero

sanzioni pecuniarie a favore della cassa delle ammende, ora anche le sanzioni amministrative dipendenti da reato applicate dal giudice penale alle persone giuridiche, alle società e alle associazioni ai sensi del D.lgs. 8 giugno 2001, n. 231). Mentre per "obbligazioni civili derivanti dal reato" devono intendersi gli obblighi restitutori e risarcitori che gravano sul condannato a favore del danneggiato costituito parte civile. Ciò significa che il pubblico ministero può chiedere di mantenere il sequestro per garantire allo Stato-ordinamento la soddisfazione dei suoi crediti nascenti dal processo (le pene della multa o dell'ammenda, le spese processuali, le spese di mantenimento in carcere, età), non già per garantire allo Stato-amministrazione le sue pretese risarcitorie, quali ad esempio le obbligazioni pecuniarie nascenti da reati tributari (tributi evasi, soprattasse, interessi di mora). Queste pretese risarcitorie, infatti, non possono essere fatte valere dal pubblico ministero, che è organo istituzionalmente deputato solo ad attivare la giurisdizione penale, ma devono essere fatte valere dalla Amministrazione statale competente (nell'esempio, quella finanziaria), attraverso la costituzione di parte civile". Così, Cass. pen., Sez. II, 12 novembre 2010, n. 40153. La questione ha avuto una certa vitalità anche nel diverso settore della responsabilità da reato degli enti, quanto alla portata della disposizione, speciale, dell'art. 19 d. lgs. 232/2001. In tema, Cass. pen., sez. VI, 21 gennaio 2010, n. 1652 e TROYER L., *La suprema corte esclude la confiscabilità del profitto illecito coincidente con quanto spettante al danneggiato e oggetto di risarcimento: acta est fabula?*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, II, 2012, p. 462).

⁴⁰ Cass. pen., Sez. III, 22 marzo 2012, n. 11147.

⁴¹ Conformente, Cass. 6 novembre 2015, n. 44644, esclude il sequestro di un profitto solo "potenziale".

nella fase amministrativa (accoglimento parziale dell'impugnazione giudiziale, ovvero accertamento con adesione, mediazione, conciliazione giudiziale, definizioni delle pretese o liti fiscali pendenti, condoni in genere). Anche sotto questo profilo, la soluzione appare elementare e immediata, in termini di logica giuridica: sia che si tratti di punire, prevenire o restituire, l'importo di riferimento non può che essere quello *dovuto* per la legge tributaria. Non costituisce profitto ingiusto ciò che eccede l'importo del tributo dovuto per la legge tributaria. Se, pertanto, rispetto all'importo oggetto di rilievo in un processo verbale di constatazione l'avviso di accertamento reca una pretesa minore o, il che è lo stesso, l'importo accertato viene ridefinito in sede di accertamento con adesione, mediazione, giudizio, conciliazione giudiziale o condono, l'importo dell'ingiusto profitto non può che essere la differenza tra il tributo dovuto al termine del procedimento e quello effettivamente pagato.

Ciò posto, non può che valutarsi criticamente, se inteso in senso letterale l'orientamento espresso talvolta dalla giurisprudenza. Essa ha affermato che il giudice penale non sarebbe vincolato dalle vicende della pretesa tributaria in sede fiscale, amministrativa o contenziosa⁴².

Intesa alla lettera e portata all'estremo, tale affermazione condurrebbe a ritenere sempre configurabile una evasione fiscale (in tutto o in parte) negata in sede amministrativa. Ove ciò dipenda da norme di agevolazione o di condono, per vero, ciò appare precluso, per il fatto che le norme che prevedono tali istituti comportano, quantomeno, il riconoscimento, legale, del fatto che il vantaggio del contribuente non è ingiusto. Per quanto moralmente odiose le leggi di condono rimuovono, per legge, quantomeno le stimmate di ingiustizia del risparmio fiscale. Non si vede come contemporaneamente l'imposta condonata potrebbe non essere dovuta, per volontà di legge e il fatto di non pagarla un profitto ingiusto, addirittura in sede penale. Opinare in tal senso significherebbe far prevalere una (condivisibile) opzione morale sul comando legislativo.

Più delicata la questione rispetto agli istituti che comportino la definizione concordata della pretesa (adesione, mediazione, conciliazione).⁴³ In proposito va rilevato che la giurisprudenza sopra citata muove da una premessa a nostro avviso inesatta: la negoziabilità della pretesa tributaria. In tali casi *non vi è alcuna rinuncia negoziale alla pretesa* (che sarebbe inammissibile, attesa l'indisponibilità amministrativa del credito tributario), ma, su di un altro piano, il riconoscimento della "non accertabilità" del fondamento della pretesa. L'Agenzia può aderire, mediare o conciliare nella misura in cui la pretesa tributaria non paia certa. Se così è, in effetti, il problema non concerne la *ingiustizia* del profitto, ma la *prova* della sua sussistenza. E, se il giudice penale non è vincolato, come non è, agli esiti del procedimento (o processo) tributario, è, in effetti, possibile che l'accertamento, in fatto e in diritto, diverga, e, quindi, che una pretesa che è risultata insussistente in sede tributaria, alla

⁴² Cass. pen., Sez. III, 2 dicembre 2011, n. 5640.

⁴³ Cass. pen., Sez. III, 10 gennaio 2013, n. 1256.

luce dei diversi elementi emersi in sede penale o di una loro valutazione più puntuale e approfondita, appaia invece sussistente.

Certo per addivenire a questo risultato è necessario che il giudice penale dia espresso e dettagliato conto, non solo dei motivi del suo convincimento, come in ogni caso, ma anche delle ragioni per cui è da ritenersi superabile e non condivisibile la determinazione raggiunta in sede tributaria. Poiché tale determinazione proviene dalla Amministrazione dello Stato preposta a tale accertamento, sulla base del preciso, puntuale e tecnicamente adeguato esame delle circostanze di fatto e di diritto, è da ritenere che tale *overruling*, certamente possibile, sia sostanzialmente l'eccezione e non la regola e da motivarsi con circostanze specifiche (la valorizzazione di elementi non acquisiti o acquisibili in sede tributaria o la loro valutazione più approfondita alla luce del quadro istruttorio complessivo).

Nel caso, poi, di provvedimento di *sequestro*, visto che la valutazione del provvedimento cautelare è, per definizione, fondata su una delibazione superficiale, le possibilità di una valutazione difforme da quella, definitiva o comunque esecutiva, raggiunta in sede tributaria appaiono restringersi ancora di più. Appare improbabile che una delibazione incidentale e urgente del giudice penale (autorità a competenza generale) possa superare quella, approfondita e specialistica della Agenzia delle Entrate (autorità a competenza speciale), salva l'ipotesi di emergenza di fatti nuovi e diversi (non conosciuti in sede di accertamento tributario).⁴⁴

Ne consegue che un provvedimento ablatorio difforme dall'accertamento tributario, formulato in via autoritativa o in esito a definizioni concordate, è da ritenersi, di fatto, eccezionale e subordinato a un obbligo di motivazione specifico e puntuale anche con riferimento alle ragioni di non condivisione delle definizioni tributarie.

Problema particolare, infine, è la determinazione del profitto del reato rispetto a fattispecie criminose elemento costitutivo delle quali sia non la conseguita evasione, ma esclusivamente una situazione di pericolo. Anche in questo caso, la risposta è agevole e piana: l'importo confiscabile è quello del tributo concretamente evaso grazie alla condotta. Un interrogativo del genere si è, ad esempio, posto quanto al delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, di cui all'art. 11 D.lgs. 74/2000, consistente in condotte tali da rendere meno agevole la riscossione del tributo (ad esempio allontanando dal patrimonio del reo beni che potrebbero costituire la garanzia patrimoniale del debito verso lo Stato per il tributo). Non pare dubbio, innanzitutto, che un profitto vi sia se e solo nella misura in cui il tributo dovuto non sia versato. Ciò posto, ci si può interrogare se all'intera imposta evasa debba farsi riferimento anche

⁴⁴ Ispirata ad apparente maggiore rigore appare la sentenza Cass. 6 novembre 2015, n. 44644, che ritiene inadeguatamente motivato un provvedimento reiettivo di una richiesta di sequestro che faccia mero rinvio a una sentenza, non definitiva del giudice tributario. A ben vedere, la decisione potrebbe essere consonante con quanto espresso nel testo. In effetti, il richiamo alla sentenza tributaria potrebbe essere adeguato, se nella richiesta del P.M. non fossero stati allegati elementi diversi o di diversa valutazione, ma esso dovrebbe essere insufficiente, nell'ipotesi opposta, avendo il giudice il dovere di motivare sulla insussistenza di ragioni per discostarsi dalla decisione tributaria.

quando i beni oggetto di sottrazione alla esecuzione abbiano importo minore. In effetti, in questo caso, dal delitto deriva la mancata riscossione del solo valore dei beni sottratti od occultati: per l'eventuale differenza il contribuente sarebbe stato comunque insolubile e tale somma non parrebbe, propriamente, un profitto del reato. La giurisprudenza si è pronunciata sul punto con un orientamento che, alla lettera, pare più severo (e tale da ricondurre al sequestro e alla confisca tutto l'importo evaso).⁴⁵

6. Il tardivo adempimento, le garanzie, l'effetto ostativo dell'"impegno alla restituzione" e la rilevanza della prescrizione del reato.

Specificati, nel paragrafo precedente, i criteri per individuare il valore di riferimento per la confisca del profitto del reato tributario nella imposta evasa e le regole da adottare per stabilire quale sia tale importo, resta da affrontare un problema correlato, ma diverso.

Il problema che corrisponde all'interrogativo se e in che misura determinati eventi, quali pagamenti o simili, possano mutare l'entità suscettibile di confisca. Anzi, a ben vedere, tale serie di quesiti assume una duplice rilevanza nel procedimento penale: poiché il sequestro è finalizzato alla confisca, cui è strumentale, e non può pertanto concernere importi che non sarebbero confiscabili al termine del giudizio, ove sia intervenuto un sequestro cautelare si tratterà di verificare se e quali vicende del debito tributario, tali da ridurre l'ammontare confiscabile, possano già determinare l'obbligo di un adeguamento (o revoca) della misura cautelare.

Questo aspetto è quello più frequentemente trattato dalla giurisprudenza, per il fatto che la più gran parte delle vicende giudiziali origina da provvedimenti cautelari.

Si tratta di una galassia di problemi che concernono le varie ipotesi di "sanatoria" (in senso generale e atecnico) della pretesa tributaria.

Intanto va considerata la ipotesi del versamento tardivo dell'imposta. Esso esclude la punibilità, con riferimento ai reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso (art. 13, comma 1, D. Lgs. 74/2000⁴⁶). Esso esclude la punibilità dei reati di cui agli articoli 4 e 5 se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che

⁴⁵ Cass. pen., SS.UU., 31 gennaio 2013, n. 18374, nella parte finale della motivazione osserva che se l'evasione vi è stata, il pericolo si è tradotto in danno effettivo ed effettivo profitto, ma non affronta il problema correlato all'ipotesi particolare in cui i beni distolti dalla esecuzione fossero di valore inferiore all'imposta evasa. In questo caso la condotta punibile non avrebbe prodotto l'intero danno (e profitto).

⁴⁶ Come sostituito dall' art. 11, comma 1, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (art. 13, comma 2, D. Lgs. 74/2000⁴⁷) e attenua la pena e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie (art. 13 *bis*, D. Lgs. 74/2000⁴⁸).

Tanto detto quanto agli effetti sulla pena, vanno verificati gli effetti sui provvedimenti ablatori. In giurisprudenza si è finora ritenuto che, con il versamento dell'imposta evasa, verrebbe meno la funzione sanzionatoria della confisca e, pertanto, i beni andrebbero dissequestrati e la confisca resterebbe preclusa: se così non fosse si assisterebbe ad una inammissibile duplicazione sanzionatoria e ad un ingiustificato ricorso alla misura afflittiva, che renderebbe la disciplina incostituzionale, in quanto l'indagato, oltre ad aver adempiuto al suo debito verso l'amministrazione finanziaria, si vedrebbe privato, all'esito dell'accertamento della responsabilità penale, anche dei beni equivalenti per valore al profitto del reato, ormai dismesso con il versamento dell'imposta evasa.⁴⁹ A ben vedere, ferma restando la condivisibilità della soluzione, presta il fianco a critiche la argomentazione. La duplicazione è inammissibile non tanto nell'ottica sanzionatoria, ma in quella preventiva: se il reo non conserva il vantaggio conseguente al reato, egli continua a dover essere punito, ma non c'è più bisogno di sottrargli i profitti per evitare che delinquere sia vantaggioso.

Quanto precede vale per l'integrale pagamento, non, secondo il diritto vigente fino al 2015, per l'eventuale accordo concluso con l'Amministrazione finanziaria per il versamento rateale dell'imposta evasa: esso non prevede l'estinzione dell'obbligazione tributaria e non comporta il pagamento in un'unica soluzione e potrebbe non essere puntualmente adempiuto alle singole scadenze con l'ulteriore effetto di poter produrre anche una ulteriore lievitazione del debito fiscale (per interessi).⁵⁰

Il pagamento parziale (rateale o meno), coerentemente, fa venir meno in ugual misura la configurabilità della confisca e il contribuente può ottenerne una corrispondente riduzione.⁵¹

Ipotesi ancora diversa è quella di intervenuta sospensione della esecutorietà della pretesa tributaria da parte del giudice tributario. Il fatto che ciò non comporti l'estinzione del debito (e che comunque neppure il giudicato tributario vincolerebbe il giudice penale) induce la giurisprudenza a negare che debba conseguirne il dissequestro.⁵² Tale orientamento appare condivisibile se esclude che alla sospensione (o anche all'accoglimento delle ragioni del contribuente in sede di giudizio tributario di

⁴⁷ Come sostituito dall' art. 11, comma 1, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

⁴⁸ Come sostituito dall' art. 12, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

⁴⁹ Cass. pen., Sez. III, 1 dicembre 2010, n. 10120/2011.

⁵⁰ Cass. pen., Sez. III, 4 luglio 2012, n. 11836.

⁵¹ Cass. pen., Sez. III, 19 giugno 2012, n. 33587.

⁵² Cass. pen., Sez. III, 17 gennaio 2013, n. 9578.

merito) consegua di diritto il dissequestro, ma non se inteso affermare che tali vicende tributarie siano irrilevanti. Una pronuncia del giudice tributario sul merito della pretesa fiscale è idonea a incidere sul *fumus* di sussistenza del delitto (in sede cautelare) o sull'accertamento del reato: il giudice penale potrebbe valutare diversamente le circostanze, ma sembra doverosa una specifica motivazione sul punto.

Ulteriore profilo è se determini il venir meno dell'oggetto della confisca la costituzione di una *garanzia*. La giurisprudenza lo ha escluso per le fideiussioni, osservando che il reo continua, nelle more, a fruire del vantaggio derivante dal reato, per lo spostamento del vincolo sul denaro del garante.⁵³ Inoltre, verrebbe a sostituirsi, quale oggetto della futura confisca, a un bene certo di pertinenza del condannato e di immediata escussione, una semplice garanzia personale di pagamento, non ancora costituita, da parte di un terzo e, quindi, non immediatamente convertibile in un bene di valore corrispondente al profitto del reato.⁵⁴ Quest'ultimo profilo sarebbe superato nel caso, improbabile, di costituzione di una garanzia reale.

In questo quadro il legislatore del 2015 ha inserito una prescrizione innovativa, il secondo comma dell'art. 12 *bis* del d. lgs. n. 74 del 2000, che prevede che la confisca, di cui al primo comma, "non opera" per la parte che il contribuente "*si impegna a versare*" all'erario anche in presenza di sequestro, e precisa che, in caso di mancato versamento, la confisca è sempre disposta.⁵⁵

Tale disposizione fa prevalere le pretese dell'Erario su quelle ablatorie statuali, in modo non dissimile da quanto previsto all'art. 19 del d.lgs. n. 231 del 2001 (che esclude la confisca all'ente "*per la parte che può essere restituita al danneggiato*").

La formulazione della norma determina non poche incertezze applicative.

Come autorevolmente rilevato, "*se - da un lato - può apparire ragionevole non assoggettare a sequestro chi dimostri la concreta possibilità e intenzione di restituire all'Erario l'imposta evasa, così che possa godere degli istituti premiali che la stessa riforma introduce e che, altrimenti, rischierebbe di vedersi ingiustamente preclusi; per altro verso, sembra irragionevole permettere al condannato di evitare la confisca semplicemente "impegnandosi a versare all'Erario" ciò che, fino a quel momento, non ha mai versato e che presumibilmente non verserà certo dopo la pronuncia della sentenza. In relazione alla confisca giunta a valle della condanna, quindi, sarebbe stato preferibile che la norma si esprimesse in termini di "parte che è già stata restituita", così da godere di maggiore precisione e da recepire l'approdo giurisprudenziale secondo cui la restituzione all'erario del profitto del reato fa venir meno lo scopo perseguito con la confisca"*⁵⁶.

La norma non chiarisce in cosa debba consistere "l'impegno". Escluso che esso possa essere inteso come "sforzo" e che prevalga l'accezione giuridica di "assunzione

⁵³ Cass. pen., Sez. III, 19 giugno 2012, n. 33587.

⁵⁴ Cass. pen., Sez. VI, 1 luglio 2009, n. 36095.

⁵⁵ In tema, [Finocchiaro, L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro, in questa rivista](#), 14 dicembre 2015.

⁵⁶ Finocchiaro, [La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al d. lgs. 158/2015](#), in [questa rivista](#), 9 ottobre 2015.

74 Sez. III, 1 dicembre 2010, n. 10120, Rv. 249752.

di obbligo”, è dubbio: *a)* se esso debba essere stato formalizzato in modo solenne nei confronti dell’Amministrazione Finanziaria; *b)* se esso debba rivestire le forme di un accordo o possa anche essere un impegno unilaterale⁵⁷; *c)* se possa valere l’impegno di un terzo *d)* entro che termini vada adempiuto e quali le conseguenze del suo inadempimento; *e)* quali possano essere le modalità procedurali.

In proposito, nell’assenza di norme espresse, non sembra potersi prescindere, in ogni caso, da requisiti di serietà, precisione e completezza dell’impegno, di tal che, indipendentemente dalla *forma* (atto pubblico, scrittura privata, dichiarazione verbalizzata davanti al pubblico ufficiale) il primo dato essenziale deve essere la chiara e inequivoca manifestazione della volontà di adempiere integralmente al debito, nel senso sopra delineato (l’importo confiscabile).

Più delicato il problema della necessità di assenso della Amministrazione Finanziaria. In effetti, sul piano pratico, l’approvazione (se non il consenso) dell’Erario può notevolmente agevolare l’opera di valutazione della completezza e satisfattività dell’impegno. Non sembra tuttavia che tale approvazione sia necessaria, sia per ragioni formali che sostanziali. Sotto il primo aspetto, si tratta di condizione non prescritta dalla legge. Sotto il secondo aspetto, essa apparirebbe distonica con la riconosciuta (e doverosa!) autonomia di apprezzamento della Autorità Giudiziaria, che non è, non può e non deve essere vincolata alle valutazioni amministrative (coerentemente con quanto espresso sopra, a proposito della interferenza tra procedimenti tributari e penali).

Quanto alla efficacia dell’impegno del terzo, va formulata una prima precisazione. Poiché si tratta del pagamento di una imposta, la norma fa riferimento, come soggetto obbligato, al contribuente. Ebbene, non è affatto detto che contribuente e imputato siano la stessa persona. Normalmente non è così nel caso di reati commessi nell’interesse di società ed enti. Per vero non sembrano esservi ostacoli a ritenere che configuri la fattispecie prevista dalla norma sia l’impegno al pagamento dell’ente (che formalmente non è neppure un terzo rispetto al profitto), sia quello dell’imputato (che è il protagonista della condotta punibile ma formalmente un terzo rispetto al profitto).

Questione diversa concerne la efficacia dell’impegno da parte di *altri terzi* (*idest*, soggetti diversi dall’imputato e dal soggetto nel cui interesse l’evasione è stata posta in essere). In proposito, osservato che, in un ottica di mero gettito, in vista del conseguimento dell’importo dovuto, l’impegno del terzo dovrebbe essere ritenuto equivalente. Trattandosi della attuazione di una finalità preventiva, tuttavia, pare più coerente che la soluzione sia parallela a quella che si ritiene di dare alla efficacia estintiva del pagamento del terzo. Negli stessi limiti in cui l’adempimento del terzo esclude la confisca dovrebbe escluderla il suo impegno.⁵⁸

⁵⁷ In questo senso, G. Amato, [Riforma dei reati tributari: le note di indirizzo della Procura di Trento](#), in *questa rivista*, 14 ottobre 2015. *Contra*: DELSIGNORE S., *Commento all’art. 12-bis*, in NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Giappichelli, Torino, 2015, 320.

⁵⁸ Per connessione al tema, deve essere segnalata anche Sez. III, 8 gennaio 2014, n. 6635, Rv. 258903, secondo cui il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto corrispondente

Sul piano procedimentale, ci si potrebbe domandare se, per evitare l'effetto elusivo di un inadempimento dell'impegno, in presenza di esso, la confisca non possa essere disposta, salvo l'inadempimento, cui potrebbe conseguire la sua applicazione successiva (con ovvi problemi quando l'inadempimento sia successivo alla definitività della sentenza che ha omesso di pronunciare la confisca⁵⁹), ovvero possa essere disposta fin dall'inizio, sotto condizione dell'inadempimento.

Nonostante la parte finale della disposizione precisi che, in caso di mancato versamento, "la confisca è sempre disposta", e lasci in tal modo sullo sfondo l'opzione interpretativa secondo cui solo il mancato versamento consentirebbe la adozione della confisca, una opzione interpretativa differente sembra effettivamente ipotizzabile.

L'uso del termine "opera" utilizzato nella prima parte della norma sembrerebbe interpretabile nel senso di ritenere che l'impegno osti alla *esecuzione* della confisca, ma non che questa non possa essere *ordinata*: in questa prospettiva vi sarebbe un ordine eseguibile solo in un momento successivo, cioè in caso di mancato adempimento dell'impegno assunto⁶⁰.

In tale contesto è auspicabile il coordinamento tra amministrazione finanziaria e Autorità giudiziaria finalizzata ad informare quest'ultima della esecuzione del programma obbligatorio e, soprattutto, dell'intervenuto inadempimento dell'obbligo restitutorio.

all'imposta evasa non può essere mantenuto qualora, a seguito di procedura coattiva di pignoramento presso terzi, intrapresa dall'agente della riscossione ex art. 72-bis del d.P.R. n. 602 del 1973, il debito di imposta sia stato integralmente adempiuto dal terzo debitore in luogo del contribuente effettivamente obbligato verso l'Amministrazione finanziaria, posto che, per effetto di questa operazione solutoria, non residua all'indagato alcun indebito arricchimento o vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa. È appena il caso di notare, tuttavia, che il pignoramento presso terzi, è pur sempre un adempimento del debitore (avente ad oggetto suoi crediti verso il terzo), e non l'adempimento a carico del terzo.

⁵⁹ Pare ovviamente da escludere che, dopo la definitività, possa procedersi alla confisca da parte del PM, quando questa non sia stata ordinata dal giudice. Altra questione è se la confisca, non ordinata dal giudice della cognizione, possa essere ordinata dal giudice della esecuzione, a norma dell'art. 676 c.p.p. Se tale disposizione viene intesa come tale da comprendere non solo i provvedimenti conseguenti alla confisca già disposta, ma anche la possibilità di disporla *ex novo* (in termini, Cass. pen, Sez. Un., 30 maggio 2001, n. 29022, Derouach, in Cass. pen., 2001, 3385), il procedimento corretto appare la richiesta del PM. Ai sensi dell'art. 665 c.p.p. è infatti esclusa la attivazione d'ufficio, o su segnalazione di altre autorità (per esempio, l'Agenzia delle Entrate). *Contra*, Finocchiaro *op. loc. ult. cit.* che ipotizza una attivazione su segnalazione diretta dell'Amministrazione Finanziaria. Qualche perplessità ulteriore genera, in questa prospettiva, l'applicazione del rito di cui all'art. 667, comma 4, c.p.p. Che un provvedimento della rilevanza della confisca possa essere disposto, sia pure in una prima fase, senza formalità e senza contraddittorio, rinviati a una successiva fase instaurata dalla opposizione dell'interessato, appare potenzialmente sproporzionato. In ordine alla spettanza al giudice della esecuzione di procedere *ex novo* a disporre la alla confisca merita di essere osservato che tale provvedimento implica degli accertamenti di fatto (l'inadempimento), che è dubbio corrispondano al tipo di cognizione tipica di tale giudice (che di regola si deve limitare a prendere atto di circostanze emergenti dalla sentenza esecutiva, da altre sentenze successive o da provvedimenti legislativi sopravvenuti)

⁶⁰ [Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione sulla riforma dei reati tributari](#), in questa rivista, 6 novembre 2015, p. 42; nonché DELSIGNORE S., *Commento all'art. 12-bis*, in NOCERINO C., PUTINATI S. (a cura di), cit., p. 317.

Dubbia la sorte del provvedimento di sequestro preventivo, nel caso di impegno. La norma prevede che l'impegno può essere ostativo alla confisca anche se il sequestro è stato disposto. Alla lettera, ciò non significa che l'impegno sia incompatibile con il mantenimento del sequestro (la confisca non è esclusa in assoluto, ma solo non eseguibile)⁶¹. Per altro verso, ai sensi dell'art. 323, comma 3. c.p.p., il sequestro dovrebbe perdere efficacia se non è disposta la confisca cui esso è finalizzato. Esso, in effetti, nel caso di assunzione dell'impegno dovrebbe conservarsi più per una finalità *conservativa* (assicurare l'adempimento) che non *preventiva*, ma non è agevole ipotizzare tale *transustanziazione* della natura del sequestro, *in executivis*. Le soluzioni possibili sono o ritenere che la confisca possa essere ordinata anche in caso di impegno, sia pure sotto condizione, ovvero ritenere che l'art. 323 comma 3 c.p.p. non sia qui applicabile, ma solo nel caso in cui la confisca è stata definitivamente non disposta (nel caso di impegno invece essa potrebbe legislativamente essere ancora disposta).

Da altro punto di vista, potrebbe valutarsi se l'impegno riduca il pericolo che è alla base del sequestro. Appare certamente ammissibile la richiesta di destinazione dei valori sequestrati all'adempimento dell'impegno, con modalità da adattare alla tipologia di beni oggetto della cautela.

Non è chiaro ancora quale sia il termine ultimo entro il quale l'impegno a versare il profitto possa intervenire e, in particolare, se possa essere concordato con l'amministrazione finanziaria anche successivamente alla sopravvenuta irrevocabilità della sentenza di condanna o di applicazione di pena ex art. 444 cod. proc. pen.

A prima vista, esso parrebbe dover essere inquadrato nell'ultimo momento anteriore alla definitività della pronuncia che dispone la confisca.

È tuttavia possibile una lettura ulteriore, che procrastini il termine alla esecuzione della confisca. In questa prospettiva, l'interessato si troverebbe a beneficiare, dopo la sopravvenuta irrevocabilità della sentenza, di un ulteriore periodo di tempo, quello intercorrente fra la costituzione dell'impegno a restituire e l'effettiva restituzione del profitto, in cui gli effetti della definitiva confisca sarebbero provvisori.⁶²

Si è ritenuto nel passato che elida il sequestro e paralizzi la confisca l'intervenuta *prescrizione del reato*, ritenendo indispensabile che sia preceduta da una pronuncia di condanna e dall'accertamento della responsabilità dell'autore del reato.⁶³

⁶¹ Sarebbe invece ovviamente ostativo con il sequestro l'intervenuto pagamento, che elide il presupposto del provvedimento ablatorio.

⁶² In termini, [Nota in data 8 ottobre 2015 del Procuratore della Repubblica di Trento](#) (Dott. G. Amato), in *questa rivista*, 15 ottobre 2015. *Contra*, Finocchiaro, [op. loc. ult. cit.](#) per il motivo della suscettibilità di tale interpretazione di essere l'occasione per abusi del contribuente, che potrebbe maliziosamente procrastinare *sine die* l'esecuzione della confisca con una sequenza di impegni non seri. Per vero tale rischio, da un lato, non dipende dal momento dell'impegno, ma dalla sua serietà, dall'altro, l'inconveniente ben potrebbe essere corretto richiedendo una valutazione molto rigorosa della serietà dell'impegno (ad esempio, garanzie). La intangibilità del giudicato, ugualmente, non pare un serio ostacolo, atteso che esso è palesemente tangibile, in tesi, per procedere alla applicazione di una confisca prima non disposta, di tal che ragioni di coerenza sistematica imporrebbero la medesima conclusione-

⁶³ Cass. pen., Sez. Sez. VI, 6 dicembre 2012, n. 18799.

Anche questa soluzione prestava il fianco a critica: se la *ratio* della confisca è elidere la fruttuosità del reato, essa conserva la sua ragion d'essere anche se la pena non può più essere applicata e, d'altra parte, l'accertamento della sussistenza del reato potrebbe comunque pur sempre effettuarsi ai fini della pronuncia ablativa. In una fattispecie differente, ma simile, partendo dalla premessa della natura sanzionatoria della confisca, si è affrontato il problema della legittimità delle confische degli immobili oggetto di lottizzazione abusiva a margine di sentenze che dichiarino la prescrizione del reato. La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo⁶⁴ ha ritenuto illegittima tale confisca ove applicata in assenza di accertamento della responsabilità penale: tale tortuoso percorso potrebbe essere agevolmente evitato riconoscendo all'istituto la natura di misura di sicurezza e ammettendosi un accertamento incidentale della sussistenza del reato a tali fini.⁶⁵

L'accertabilità incidentale della sussistenza del delitto, pur in presenza di una prescrizione che paralizzerebbe l'applicazione della pena, è una linea di tendenza che si sta affermando nella giurisprudenza, e che pare conforme sia a esigenze di prevenzione, sia ai canoni di garanzia dei diritti fondamentali.

7. Confisca, sequestro e il cortocircuito del concorso di persone nel reato.

Nel caso di reato commesso da una pluralità di indagati sorge il problema dei limiti di assoggettamento di ciascuno alla misura.

La questione, come sempre, si presenta semplice se si proceda ordinatamente dall'inquadramento sistematico.

Se, in effetti, la confisca è una sanzione che punisce per il reato, non può esservi dubbio che essa può (e, anzi, deve) essere applicata a tutti i correi. Ciò posto, resta ancora da stabilire se essa vada applicata a tutti in misura pari all'intero profitto del reato, oppure per la sola quota di profitto da ciascun correo realizzata. A ben vedere, in una logica puramente sanzionatoria, sarebbero sostenibili entrambe le soluzioni. La prima corrisponderebbe a una sanzione pecuniaria agganciata al profitto complessivo. La seconda a una sanzione parametrata al profitto individuale.

Se, invece, la ablazione risponde alla *ratio* di elidere la situazione di pericolo che si avrebbe se il reo potesse conservare i vantaggi conseguiti dal reato, oggetto della confisca potrebbe essere solo la quota di profitto da ciascuno conseguita.

La giurisprudenza della Suprema Corte, invece, con riferimento alla responsabilità da reato degli enti – ma il principio ha una validità più generale – ha chiarito che nel caso di illecito plurisoggettivo, una volta perduta l'individualità storica del profitto illecito, la sua confisca e il sequestro preventivo ad essa finalizzato possono

⁶⁴ Corte europea dei diritti dell'uomo, 29 ottobre 2013, Varvara c. Italia, ric. n. 17475/09.

⁶⁵ Ipotesi lasciata aperta dalla Corte Costituzionale nella sentenza 239 del 2009 e valorizzata dalla sentenza 49 del 2015 della Corte delle Leggi, ove si riconosce “che ”nel nostro ordinamento, l'accertamento ben può essere contenuto in una sentenza penale di proscioglimento dovuto a prescrizione del reato, la quale, pur non avendo condannato l'imputato, abbia comunque adeguatamente motivato in ordine alla responsabilità personale di chi è soggetto alla misura ablativa, sia esso l'autore del fatto, ovvero il terzo in mala fede acquirente del bene”.

interessare indifferentemente ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto accertato, ma l'espropriazione non può comunque eccedere nel "quantum" l'ammontare complessivo dello stesso.⁶⁶

Nell'affermare tale regola la Suprema Corte fa dichiarata applicazione *“del principio solidaristico, che informa la disciplina del concorso di persone nel reato, in ragione del quale è consentita l'imputazione dell'intera azione delittuosa e dell'effetto conseguente in capo a ciascun concorrente, nonostante le somme illecite siano state incamerate in tutto o in parte agendo sul patrimonio degli altri coindagati.”*

Per vero, questa affermazione si presta ad attenta rimediazione.

La regola della solidarietà, in effetti, è del tutto incompatibile, in termini di logica giuridica, con la natura, sanzionatorio-punitiva, che la medesima giurisprudenza attribuisce alla confisca. Le sanzioni, è persino banale sottolinearlo, sono applicate in ragione della colpevolezza e va da sé che è incompatibile con tale concetto l'attribuzione a un soggetto della... responsabilità altrui. L'affermazione della applicazione a Tizio di una sanzione attribuibile a Caio in forma di responsabilità solidale non può avere cittadinanza. Né tale soluzione può avere alcuna giustificazione spostandosi nella logica, che preferiamo, preventiva: se si tratta di privare di fruttuosità per Tizio il reato commesso, si tratta di eliminare il suo profitto, decurtare il suo patrimonio per il profitto di Caio non si giustifica. Se poi, si vuol dire che la giustificazione è puramente sanzionatoria e la confisca è una sanzione pecuniaria, non si vede perché dovrebbe essere applicata una sola volta e a Tizio non potrebbe essere applicata per il fatto che l'ha già subita Caio (nella misura in cui questi la abbia subita).

La regola della solidarietà regge, all'opposto, le obbligazioni risarcitorie dei correi per il danno conseguente al delitto (art. 187 c.p.).

Ancora una volta, quindi, l'unica possibile giustificazione per gli orientamenti predetti sarebbe, in astratto, il riportare la confisca a una finalità risarcitoria (peraltro non predicata all'istituto dall'orientamento prevalente).

Ma, ove si volesse seguire tale via, si riespanderebbero le critiche viste sopra, al § 3, quanto al tema della confiscabilità di interessi e sanzioni: a) il risarcimento del danno si attua attraverso istituti differenti (e alla confisca tale natura non viene attribuita dalla giurisprudenza prevalente⁶⁷); b) il provvedimento di sequestro avrebbe allora una natura conservativa (e sarebbe illegittimamente motivato ove facesse riferimento a un profitto non realizzato dal correo e dovuto solo per ragioni civilistiche); c) la giurisprudenza sopra citata esclude che possa procedersi a sequestro da parte del P.M. a tutela delle ragioni del danneggiato, senza costituzione di parte civile di quest'ultimo.

⁶⁶ *Ex plurimis*: Cass., pen., SS. UU., 2 luglio 2008, n. 26654; Cass. pen., Sez. V, 10 gennaio 2012, n. 13562.

⁶⁷ Allude, invero, a una funzione sostanzialmente ripristinatoria della situazione economica modificata in favore del reo dalla commissione del fatto illecito, che sarebbe ancora più evidente con riferimento ai reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, assolvendo la confisca per equivalente, direttamente ed in modo evidente, la funzione di ripristino dell'ordine finanziario dello Stato leso dall'illecito tributario, Cass. pen., Sez. III, 24 settembre 2008, n. 39172. La sentenza, però, conferma la conclusione della natura sanzionatoria dell'istituto.

Sembra particolarmente a rischio lo stesso principio di legalità: né a più tranquillanti conclusioni porterebbe ipotizzare per il correo una posizione assimilabile a quella, prevista dall'art. 196 c.p., del responsabile civile per le sanzioni pecuniarie (da estendersi al profitto lucrato dal correo). A tacer del resto⁶⁸, tale responsabilità sarebbe totalmente priva di base legale.

Non sembra pertanto potersi sfuggire dalla seguente griglia argomentativa: se la confisca è una sanzione, deve subirla per intero ogni correo (nell'importo pari al profitto totale, ovvero nei limiti del profitto di ciascuno, a seconda della entità cui si intenda debba essere parametrata). Se essa è una misura di prevenzione essa non può eccedere, a carico di ogni correo, il profitto individuale. Se l'aggressione del profitto avesse natura civilistica, dovrebbe seguire le regole proprie del risarcimento del danno nel processo penale.

Per la soluzione intermedia ipotizzata dalla giurisprudenza (è possibile la confisca dell'intero a carico di uno solo dei correi, o comunque una confisca ripartita tra i correi ma non in corrispondenza del profitto ricavato da ciascuno⁶⁹) non sembra pertanto esservi un agevole spazio convincente.

Il provvedimento di confisca o quello cautelare di sequestro possono giustificarsi per l'intero profitto a carico di uno dei correi solo allegando ragioni che facciano ritenere che tale profitto è rimasto, magari in attesa di diversa spartizione, nella disponibilità del soggetto che subisce la misura. Tale soluzione appare meno difficoltosamente argomentabile nella fase del sequestro, atteso che la sommarietà del relativo giudizio può giustificare più facilmente tale ipotesi di ricostruzione.

Non vi è tuttavia dubbio che il sequestro perderebbe di giustificazione ove concretamente risultasse che il profitto non è stato interamente appreso dal correo che lo subisce.

8. La ricerca del nesso di pertinenza al delitto dei beni: verso il tramonto della "prevenzione classica".

Il presupposto e la stessa ragion d'essere della confisca per equivalente risiedono nel fatto che, non essendo possibile reperire nel patrimonio del reo i beni direttamente costituenti prezzo o profitto del reato (o reimpiego di esso), non sia possibile la confisca "ordinaria": la giurisprudenza afferma che tale circostanza autorizza lo spostamento della misura dal bene costituente prezzo o profitto del reato ad altro di valore equivalente ricadente sempre nella libera disponibilità dell'indagato.⁷⁰

Ne consegue che presupposto di legittimità di essa è la preventiva ricerca, presso l'indagato o il reo, dei beni pertinenti al delitto.

⁶⁸ Ad esempio, del fatto che l'art. 196 c.p. prevede che la responsabilità scatti in caso di insolvenza dell'obbligato principale.

⁶⁹ Ad es. Cass. pen., Sez. VI, 25 gennaio 2013, n. 21222.

⁷⁰ Cass. pen., Sez. V, 3 luglio 2002, n. 32797.

Tale problema risulta di importanza pratica grandemente ridotta per effetto della giurisprudenza sopra citata che riconosce natura di confisca diretta alla confisca di somme di denaro: se la confisca di profitto in denaro colpisce somme di denaro tale accertamento non è necessario.

Ciò induce a domandarsi, nei residui casi, quale sia la sorte di un provvedimento che disponga il sequestro o la confisca ma non sia stato preceduto da tale ricerca. Ovvero che non dia atto di tale adempimento.

Indubbiamente sussiste una deviazione rispetto al modello legale ed essa non ha un carattere meramente formale: nel modello legale si può aggredire il valore solo dopo l'esito negativo della ricerca dei beni provento. Per altro verso, viene da domandarsi se il soggetto che subisce il provvedimento abbia, in effetti, un interesse al rispetto di tale paradigma. La risposta pare dover essere positiva, considerato che la confisca per equivalente ha una maggiore incisività nella sfera patrimoniale dell'interessato: implica che l'ablazione, a parità di valore, aggredisce beni estranei al reato.⁷¹

Quanto ai delitti tributari, quantomeno quelli comportanti un mancato pagamento, alla luce della giurisprudenza ora superata (perché la confisca di denaro è sempre diretta), doveva rilevarsi che la individuazione dei beni-provento risulta di norma (salva l'ipotesi di materiali accantonamenti) preclusa: se il vantaggio è un risparmio, non entra alcun bene nuovo nel patrimonio del reo (ma si evita che il relativo patrimonio si impoverisca): la non reperibilità dei beni costituenti profitto del reato costituisce, allora, la norma per tali delitti, per il semplice fatto che tali beni non esistono, attesa la struttura del fatto. Ne consegue che le indagini volte al reperimento dei beni pertinenti apparivano comunque in questi casi semplificate, se non inconfigurabili, e ridotta o azzerata la possibilità di avanzare la relativa difesa da parte del reo. Tali considerazioni non valevano, invece, per i reati comportanti ad esempio un indebito rimborso.

Da quanto precede consegue, comunque, che non è ostativa a sequestro e confisca la circostanza che i beni siano stati, oltre che occultati, alienati o consumati.⁷²

Resta da interrogarsi se a diverse conclusioni dovrebbe invece condurre la prova del fatto che il profitto sia stato perduto: ancora una volta la conclusione dipende dalla *ratio* dell'istituto: se essa è sanzionatoria (o fosse risarcitoria) la circostanza dovrebbe comunque essere irrilevante. Se invece si tratta di istituto con finalità preventive, in caso di perdita del profitto esso non dovrebbe più trovare applicazione.

⁷¹ Cass. pen., SS.UU., 31 gennaio 2013, n. 18374, pare allineata all'orientamento di cui al testo, espressamente formulato dalla successiva Cass. pen., SS.UU., 30 gennaio 2014, n. 10561, ove si rileva peraltro che la ricerca dei beni provento è doverosa solo nei limiti proporzionati alla fase cautelare, con le cui esigenze di speditezza e segretezza è incompatibile una indagine approfondita. Si precisa altresì che è preclusa la confisca per equivalente presso l'amministratore se i beni provento sono reperiti presso la società.

⁷² Cass. pen., Sez. VI, 10 gennaio 2013, n. 19051.

9. Il limite liquido della disponibilità dei beni.

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

Ai sensi dell'art. 12 *bis* d.lgs. 74/2000, esclude la confisca la sola appartenenza dei beni a terzi estranei al reato. La confisca è pertanto sicuramente ammessa se il bene pertiene a un correo ma anche, insegna la giurisprudenza, se il bene appartiene a un soggetto che partecipi alla utilizzazione dei profitti derivati.⁷³

La definizione di disponibilità dell'indagato, al pari della nozione civilistica del possesso, è riferibile a tutte quelle situazioni nelle quali i beni ricadano nella sfera degli interessi economici del reo, ancorché il potere dispositivo su di essi venga esercitato per il tramite di terzi.⁷⁴ Rientra sicuramente in tale ambito l'ipotesi della interposizione fittizia, situazione nella quale il bene è solo apparentemente e simulatamente attribuito alla disponibilità giuridica del terzo.

Nella casistica, si è così ritenuta non ostativa la cointestazione con il terzo del conto corrente in cui sia depositato del denaro.⁷⁵ E neppure l'inclusione dei beni nel fondo patrimoniale familiare, in forza del principio per cui i vincoli di destinazione imposti o riconosciuti dalla legge civile per certi beni non priverebbero comunque il reo della disponibilità rilevante per giustificare la confisca, perché i limiti civilistici concernono la responsabilità patrimoniale e non sono estensibili a istituti che, come il sequestro e la confisca, realizzano altre finalità (sanzionatorie o preventive).⁷⁶ Non osta alla confisca neppure l'intestazione di un bene in comproprietà tra l'indagato ed un terzo estraneo.⁷⁷

In questi, come negli altri casi in cui si tratti di confiscare beni che formalmente non risultano nella titolarità del soggetto inciso, è necessario che venga puntualmente provato che l'intestazione è apparente o che il bene da confiscare è, comunque, nella piena e sostanziale disponibilità del soggetto. Così, nel caso di conto cointestato, a configurare la disponibilità, ci si può domandare se possa bastare la circostanza che, per effetto della cointestazione (a c.d. firma disgiunta) il soggetto possa disporre, di fatto, dell'intero importo e non sia invece necessario dimostrare che nella sostanza tra i soggetti vige un accordo in forza del quale la somma pertiene per intero a uno solo

⁷³ Cass. pen., SS.UU., 24 maggio 2004, n. 29951; Cass. pen., Sez. VI, 10 gennaio 2013, n. 19051, entrambe quanto alla figura della curatela del fallimento.

⁷⁴ Così Cass. pen., Sez. III, 8 marzo 2012, n. 15210.

⁷⁵ Cass. pen., Sez. III, 19 ottobre 2011, n. 45353.

⁷⁶ Cass. pen., Sez. III, 19 settembre 2012, n. 40364, ove si rileva che sarebbero anche irrilevanti, oltre che la destinazione al fondo patrimoniale, le disposizioni degli articoli 1881 c.c. (quanto alla impignorabilità in parte delle rendite vitalizie) e 545 c.p.c. sui limiti alla pignorabilità di beni. Quanto al fondo patrimoniale, la sentenza lascia aperta la porta alla possibile rilevanza della destinazione del fondo all'esclusivo interesse del minore, non ricorrente nel caso concreto esaminato.

⁷⁷ Cass. pen., Sez. III, 27 gennaio 2011, n. 6894.

degli intestatari. La giurisprudenza è orientata per la soluzione più severa e reputa irrilevante l'assetto civilistico dei rapporti.⁷⁸

10. Delitti dei rappresentanti e profitto dell'ente: l'"ultimo" miglio verso la efficacia della prevenzione.

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

Nella materia del diritto penale tributario la possibilità di applicare direttamente la misura ablatoria è impedita dalla mancata inclusione dei reati fiscali previsti dal D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 nell'elenco degli illeciti penali richiamati dagli artt. 24 e seguenti del D.lgs. n. 231 del 2001.⁷⁹

Si pone il problema se, indipendentemente dalla configurabilità della responsabilità dell'ente per il delitto, tale confisca sia possibile ai sensi della disciplina ordinaria fin qui considerata.

La questione è stata oggetto di un lungo dibattito dottrinale giurisprudenziale, tuttora in corso.

Esso ha ricevuto una autorevolissima e nota prima soluzione da parte delle Sezioni Unite della Suprema Corte che ha ribadito, innanzitutto, che la società non può considerarsi concorrente nel reato e che il fatto che dei beni di essa gli amministratori rei possano disporre in ragione del loro ufficio non consente la confisca, poiché non si tratta di "possesso" da parte degli amministratori ma di detenzione nell'interesse della società. Caso diverso è invece quello in cui la società sia un mero schermo fittizio, destinato ad occultare la disponibilità, nell'interesse proprio dei beni sociali da parte degli amministratori. In questa particolare ipotesi sequestro e confisca sono consentiti, ma perché il bene è nella disponibilità del reo (e non della società). Fuori da questa ipotesi, il sequestro e confisca di beni nella disponibilità della società sono consentiti se per i pertinenti al reato, direttamente o come dimostrato frutto di reimpiego, atteso che tali beni sono confiscabili anche presso terzi. È invece esclusa la confisca per equivalente, che non può trovare base legale, ancorché tale lacuna normativa appaia irrazionale e ingiustificabile e sia auspicabile, conclude la Corte, l'intervento del legislatore.⁸⁰

⁷⁸ Cass. pen., Sez. III, 19 ottobre 2011, n. 45353. Nel caso esaminato da Cass. pen., Sez. III, 19 settembre 2012, n. 40364, si reputa irrilevante che sul conto affluissero stipendi di un terzo estraneo al delitto.

⁷⁹ Cass. pen., Sez. III, 10 gennaio 2013, n. 1256.

⁸⁰ In effetti, resta da esplorare il quesito se la confisca per equivalente non potrebbe in questi casi avvenire a carico della società ritenendo che essa, in quanto beneficiaria del vantaggio del reato, possa dirsi non estranea al reato, nel senso di colui che non partecipa alla utilizzazione del profitto del reato (Cass. pen., Sez. VI, 10 gennaio 2013, n. 19051). Atteso che il profitto è il risparmio e a risparmiare è la società, tale estraneità potrebbe forse escludersi e sequestro e confisca, forse, ammettersi.

In questa cornice, si inserisce, tuttavia, il rinnovato orientamento giurisprudenziale, di cui sopra si è dato conto⁸¹, che riconosce carattere diretto alla confisca di profitto in denaro, eseguita su somme di denaro.

Poiché, laddove il profitto del reato consista in somme di denaro o in altri beni fungibili, il sequestro preventivo e la confisca assumerebbero sempre la natura di confisca diretta e, di conseguenza, sarebbe senz'altro adottabile anche nei confronti di una società in relazione agli illeciti tributari commessi dalla persona fisica che l'amministra e la dirige, non potendo ritenersi l'ente che si avvantaggia dal reato commesso nel suo interesse una persona estranea all'illecito.

11. Il sequestro: note critiche sul pericolo di trasandatezza della delibazione cautelare.

Sul piano cautelare spetta al sequestro preventivo assicurare l'apprensione del bene in funzione della successiva confisca, disposta all'esito del giudizio. Il provvedimento di sequestro preventivo, anche se adottato ai sensi dell'art. 321, comma secondo, c.p.p. deve essere adeguatamente motivato in ordine alla sussistenza del presupposto del "*fumus commissi delicti*".

Valorizzando la natura sanzionatoria della confisca di valore, le decisioni più recenti e avvertite richiedono l'esistenza di un preciso compendio indiziario a carico dell'indagato, che progressivamente erode l'originario orientamento della giurisprudenza, secondo il quale ai fini della misura cautelare reale non sarebbe necessaria la sussistenza di gravi indizi di colpevolezza ai sensi dell'art. 273 c.p.p.⁸²

Si è così rimarcato che, altresì, rientra tra i doveri del tribunale del riesame la necessità di esaminare la sussistenza degli elementi indiziari indicativi della concreta sussistenza del "*fumus*" del reato ipotizzato, in tutti i suoi elementi.⁸³ Altre decisioni affermano che il quadro probatorio non deve avere la consistenza dei gravi indizi di colpevolezza richiesta per l'applicazione delle misure cautelari personali, ma non può essere del tutto assente e deve configurarsi quale prospettazione da parte del P.M. dell'esistenza di concreti elementi per riferire il reato alla persona dell'indagato,⁸⁴ ivi compreso l'elemento soggettivo.⁸⁵

Tale linea evolutiva prosegue affermando che, per procedere al sequestro preventivo a fini della confisca del profitto del reato nei confronti di una persona giuridica, in considerazione della natura sanzionatoria, è richiesto un "*fumus delicti* allargato", che finisce per avvicinarsi a o coincidere sostanzialmente con l'accertamento della sussistenza di gravi indizi di responsabilità dell'indagato.⁸⁶

⁸¹ In tal senso, Cass., Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10651, Gubert

⁸² L'orientamento tradizionale è ben rappresentato da Cass. pen., SS. UU., 23 febbraio 2000, n. 7 ed è stato ritenuto costituzionalmente legittimo dalla Corte Costituzionale, nella sentenza 48 del 1994.

⁸³ Cass. pen., Sez. III, 27 gennaio 2011, n. 8982; Cass. pen., Sez. III, 25 settembre 2012, n. 1261.

⁸⁴ Cass. pen., Sez. III, 26 aprile 2012, n. 20294.

⁸⁵ Cass. pen., Sez. III, 11 maggio 2011, n. 23668.

⁸⁶ Cass. pen., Sez. VI, 31 maggio 2012, n. 34505.

Quanto, infine alle fonti di prova, si è ritenuto che le presunzioni legali tributarie (ad esempio la presunzione che assume come voci di evasione i movimenti sui conti correnti bancari, art. 32, comma 1, D.P.R. 600/1973), inefficaci nella dimensione di inversioni dell'onere della prova a carico dell'indagato, potrebbero essere valorizzate, valutate volta a volta, come indizi.⁸⁷

12. La attuazione dei provvedimenti ablativi: la determinazione del valore e l'individuazione dei beni da aggredire.

Poiché il sequestro è una misura cautelare finalizzata a garantire la efficacia della confisca, esso deve rispettare i parametri della «adeguatezza e proporzionalità» tra il credito garantito e il patrimonio assoggettato a vincolo cautelare per cui rientra nei poteri del tribunale del riesame l'apprezzamento del valore dei beni in rapporto all'importo del credito che giustifica l'adozione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, al fine di evitare che il provvedimento sia sproporzionato.⁸⁸

Anzi, l'onere di fornire i dati necessari al riscontro del valore incombe al P.M. e la verifica della congruità del valore dei beni sequestrati rientra tra i compiti del giudice nell'applicazione della misura cautelare reale, al fine di scongiurare un'esasperata compressione del diritto di proprietà e di libera iniziativa economica privata, non essendo consentito differire l'adempimento estimatorio alla fase esecutiva della confisca,⁸⁹ anche per evitare il pericolo che la stima sia rimessa alla discrezionalità di soggetti non legittimati al di fuori di qualsiasi controllo giurisdizionale: opinare diversamente determinerebbe fondati dubbi di legittimità costituzionale.⁹⁰

Quanto, poi, ai parametri concreti per la determinazione di tale valore, è stato ritenuto legittimo il riferimento alla rendita catastale, tenendo conto che dai dati catastali era (ed è) possibile desumere anche sulla base degli aggiornamenti e dei coefficienti di moltiplicazione, effettuare una valutazione concreta in termini economici.⁹¹ Con orientamento più severo, la giurisprudenza ha in altre occasioni ritenuto *tout court* non arbitrario un sequestro disposto in base ai valori catastali, ritenendo sia onere del soggetto inciso dimostrare l'inadeguatezza di tali valori in sede di procedimento di revoca, impugnazioni, ex artt. 324 e 322 bis c.p.p.⁹² Tale orientamento, attesa la notoria inaffidabilità dei dati catastali, appare discutibile.

Per altro verso, si è escluso che, in sede di riesame del provvedimento cautelare emesso per i reati tributari, il tribunale sia tenuto ad accertare autonomamente l'imponibile e l'imposta evasa contestata al contribuente, in quanto il giudizio

⁸⁷ Cass. pen., Sez. III, 23 gennaio 2013, n. 7078.

⁸⁸ Cass. pen., Sez. III, 22 marzo 2012, n. 17465.

⁸⁹ Cass. pen., Sez. III, 7 ottobre 2010, n. 41731.

⁹⁰ Cass. pen., Sez. III, 4 aprile 2012, n. 3260/2013.

⁹¹ Cass. pen., Sez. III, 4 aprile 2012, n. 3260/2013.

⁹² Cass. pen., Sez. III, 8 febbraio 2012, n. 10438.

incidentale non prevede l'esercizio di poteri istruttori⁹³. È tuttavia da ritenere doverosa la verifica della congruità della determinazione dell'importo del credito erariale, sulla base delle prove raccolte e offerte (da P.M. e interessato).

Il soggetto inciso dal sequestro che ritenga sussistere sproporzione tra il valore economico dei beni sequestrati e il credito per cui si procede può contestare tale eccedenza al fine di ottenere una riduzione della garanzia, presentando apposita richiesta al P.M., al G.I.P., ovvero appello al tribunale del riesame.⁹⁴

Quanto alla individuazione dei beni da sottoporre alla misura, interrogativo ricorrente è se il provvedimento cautelare debba indicare, già all'atto della sua emissione, i singoli beni sui quali deve ricadere.

La giurisprudenza ritiene di no, né che dei beni sequestrandi debba essere indicato il valore. Ciò in forza del fatto che il soggetto sarebbe sufficientemente garantito dal fatto che il provvedimento indichi il valore complessivo del credito per cui si procede, quale limite massimo del valore dei beni confiscabili. Il giudice individuerà specificamente le cose da sequestrare solo ove ciò sia possibile, altrimenti l'individuazione spetterà all'organo demandato all'esecuzione del provvedimento, e cioè al P.M. Avverso gli atti di quest'ultimo la parte potrà esercitare tutti i controlli e attivare tutti i meccanismi di tutela previsti dalla legge.⁹⁵

Si può poi formulare l'interrogativo se al soggetto inciso dal provvedimento possa riconoscersi un interesse quanto ai beni da assoggettare alla misura. Una indicazione legislativa in tal senso si ritiene possa derivarsi dalla applicazione analogica dell'art. 517 c.p.c., con la preferenza per il denaro su altro tipo di bene.⁹⁶ Fuori da questa ipotesi si ritiene che l'autorità giudiziaria potrebbe muoversi libera da vincoli. Tale soluzione presta il fianco a qualche perplessità: a parità di valore (e di realizzazione del credito per cui si procede) il principio di proporzionalità dovrebbe imporre che l'ablazione colpisca i beni la cui apprensione comporta il minor sacrificio per il soggetto inciso.

⁹³ Cass. pen., Sez. III, 10 novembre 2011, n. 43695.

⁹⁴ Cass. pen., Sez. III, 12 luglio 2012.

⁹⁵ Cass. pen., Sez. III, 25 febbraio 2010, n. 12580; Cass. pen., Sez. III, 10 gennaio 2012, n. 7675.

⁹⁶ Cass. pen., Sez. II, 26 ottobre 2011, n. 41049.