



## **CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

### **UFFICIO DEL MASSIMARIO E DEL RUOLO**

#### **Servizio penale**

Rel. n. 30/13

Roma, 2 luglio 2013

#### **Relazione di orientamento di giurisprudenza**

**OGGETTO:** **547001 - FINANZE E TRIBUTI IN GENERE** - Reati finanziari e tributari – Profitto del reato - Sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente - **Orientamento di giurisprudenza.**

**RIF. NORM.:** artt. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244; 322-ter cod. pen.; 321, comma 2, cod. proc. pen.; d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

**SOMMARIO:** 1.- Premessa. 2.- Il “fumus” quale presupposto del sequestro preventivo funzionale alla confisca. 3.- L’oggetto del sequestro preventivo strumentale alla confisca per equivalente: a) il profitto nei reati tributari. 4.- segue: b) il sequestro e la confisca a carico dei concorrenti nel reato. 5.- segue: c) il valore dei beni. 6.- segue: d) i beni nella disponibilità dell’indagato. 7.- segue: e) l’individuazione dei beni. 8.- La natura giuridica della confisca per equivalente e il principio di irretroattività. 9.- I presupposti di mantenimento del sequestro preventivo. 10.- Il sequestro dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi dagli amministratori.

## **1.- Premessa.**

L'ambito di applicazione della confisca per equivalente inizialmente prevista per alcuni reati del codice penale è stato esteso anche ai reati tributari dall'art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008), secondo il quale «nei casi di cui agli articoli 2 (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), 4 (Dichiarazione infedele), 5 (Omessa dichiarazione), 8 (Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 10-bis (Omesso versamento di ritenute certificate), 10-ter (Omesso versamento di Iva), 10-quater (Indebita compensazione) e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte), si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'art. 322-ter cod. pen.».

Come è noto, la confisca per equivalente può riguardare (a differenza dell'ordinaria confisca prevista dall'art. 240 c.p., che può avere ad oggetto soltanto cose direttamente riferibili al fatto illecito) beni che, oltre a non avere nessun rapporto con la pericolosità individuale dell'agente o della cosa in sé, non hanno alcun collegamento diretto con il singolo reato: difatti, tale provvedimento non ricade direttamente sui beni costituenti il profitto del reato, ma ha per oggetto il controvalore di essi.

Il fondamento del citato art. 1, comma 143, della legge n. 244 del 2007 è stato individuato nell'opportunità di consentire l'applicazione di misure ablativo patrimoniali anche a quelle fattispecie di reato inequivocabilmente caratterizzate dal conseguimento di un profitto o vantaggio economico realizzato attraverso un "risparmio" di spesa in grado di diminuire o pregiudicare il flusso delle entrate tributarie.

Attraverso la confisca si è inteso privare il reo di un qualunque beneficio economico derivante dall'attività criminosa, anche di fronte all'impossibilità di aggredire l'oggetto principale, nella convinzione della capacità dissuasiva e disincentivante di tale strumento, che assume i tratti distintivi di una vera e propria sanzione in quanto non è commisurata né alla colpevolezza dell'autore del reato, né alla gravità della condotta.

Al fine di rafforzare gli strumenti di contrasto all'evasione fiscale è stata introdotta una "misura sanzionatoria" che si affianca alla pena detentiva per le violazioni più gravi delle norme tributarie.

È evidente, quindi, come il nesso eziologico tra i beni oggetto di confisca e il fatto-reato dimostri una tendenza ad allentarsi fino a scomparire, in quanto la misura colpisce i beni indipendentemente dal loro collegamento, diretto o mediato, con il reato: la provenienza dei beni da reato non rappresenta più oggetto di prova, dal momento che scompare ogni relazione di tipo causale (Sez. 6, 6/12/2012, n. 18799, Florio).

Per contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale è apparsa, dunque, ragionevole e condivisibile la scelta politico-criminale di rendere obbligatoria l'ablazione del profitto del reato, o del loro equivalente, anche per i reati tributari a causa della sostanziale inoperatività della confisca ordinaria.

Infatti, le ipotesi di confisca obbligatoria e facoltativa, che presuppongono l'accertamento di un necessario rapporto di pertinenzialità tra prodotto, profitto, prezzo e reato, avevano trovato un ridotto margine di applicazione in relazione ai reati tributari specialmente nelle ipotesi in cui i vantaggi illeciti erano costituiti da un risparmio di spesa per il mancato versamento di imposte o da un arricchimento derivante da indebiti rimborsi; e ciò in quanto il profitto, per esigenze processuali discendenti da difficoltà probatorie, poteva difficilmente adattarsi al concetto di provenienza da reato delle risorse e dei beni già presenti nel patrimonio del colpevole.

In tal senso può emblematicamente richiamarsi la precedente giurisprudenza che, in materia di frode fiscale, 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 (Sez. 3, 20/3/1996, n. 1343, Centofanti, Rv. 205466).

Per tutelare l'integrità patrimoniale dello Stato sono stati incrementati gli strumenti in grado di ampliare la base imponibile in quanto 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 tra l'ipotizzato profitto del reato e la fattispecie tributaria (Sez. 3, 24/1/2012, n. 7081, Cerato, Rv. 252103).

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 (Sez. 3, 25/9/2012, n. 1261, Marseglia, Rv. 254175).

Nei casi in cui non sia possibile agire direttamente sui beni costituenti il profitto o il prezzo del reato a causa del loro mancato reperimento è consentito, attraverso il trasferimento del vincolo dall'oggetto diretto all'equivalente, di apprendere utilità patrimoniali di valore corrispondente di cui il reo abbia la disponibilità.

Anzi, costituisce proprio una condizione di operatività della confisca per equivalente la circostanza che nella sfera giuridico-patrimoniale della persona colpita dalla misura non sia rinvenuto il prezzo o il profitto del reato per cui si procede, ma di cui sia ovviamente certa l'esistenza.

Il presupposto e la stessa ragion d'essere della confisca per equivalente risiedono nel fatto che quel prezzo o profitto non sia rinvenuto e 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 (Sez. 5, Sentenza 3/7/2002 n. 32797,

P.M. in proc. Silletti, Rv. 222741). In sostanza, la sua caratteristica fondamentale è che può essere adottata solo se, per una qualsivoglia ragione, i proventi dell'attività illecita, di cui pure sia certa l'esistenza, non siano rinvenuti nella sfera giuridico-patrimoniale dell'autore del reato, perché consumati, confusi o trasformati, in tali casi intervenendo l'ablazione su beni svincolati dal collegamento fisico con il reato stesso: ma una volta accertata la sussistenza dei presupposti – tra cui l'equivalenza di valore tra beni confiscati e prezzo o profitto del reato – tale forma di confisca ha natura obbligatoria (Sez. 6, 10/1/2013, n. 19051, Curatela fallimento Tecno Hospital di Tattoli s.r.l., in corso di massimazione).

## **2.- Il "fumus" quale presupposto del sequestro preventivo funzionale alla confisca.**

Come è noto, sul piano cautelare spetta al sequestro preventivo assicurare l'apprensione del bene in funzione della successiva confisca, disposta all'esito del giudizio.

Per quanto riguarda i presupposti applicativi, valgono i principi generali secondo i quali il provvedimento di sequestro preventivo, anche se adottato ai sensi dell'art. 321, comma secondo, cod. proc. pen. deve essere adeguatamente motivato in ordine alla sussistenza del presupposto del "fumus commissi delicti".

Inizialmente per l'applicazione del sequestro a fini di confisca, il regime probatorio veniva fatto coincidere con l'astratta configurabilità, nel fatto attribuito all'indagato e in relazione alle concrete circostanze indicate dal pubblico ministero, dell'ipotesi criminosa senza che rilevi la sussistenza di gravi indizi di colpevolezza, né la loro gravità, richiesta invece per le misure cautelari personali.

Valorizzando la natura sanzionatoria della confisca di valore, talune decisioni hanno richiesto l'esistenza di un compendio indiziario più consistente a carico dell'indagato.

Si è così rimarcato che il "fumus" del reato ipotizzato deve essere coerente con gli elementi fattuali integranti l'ipotesi criminosa (Sez. 3, 23/1/2013, n. 7078, Piccolo) e 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 (Sez. 3, 25/9/2012, n. 1261, Marseglia).

Il compendio 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 pubblico ministero dell'esistenza di concreti elementi per riferire il reato alla persona dell'indagato (Sez. 3, 26/4/2012, n. 20294, Curcio).

Infatti, pur non dovendosi estendere all'accertamento del merito dell'azione penale, la verifica dei presupposti per le misure cautelari reali non deve neanche risolversi in un mero controllo formale e cartolare, ma deve essere concreto e può estendersi anche all'eventuale difetto dell'elemento soggettivo purché di immediato rilievo (Sez. 3, 11/5/2011, n. 23668, Gargiulo e altri).

Rafforzando questa linea interpretativa si è recentemente sostenuto che, per procedere al sequestro preventivo a fini della confisca del profitto del reato nei confronti di una persona giuridica, è richiesto un "fumus delicti allargato", che finisce per coincidere sostanzialmente con l'accertamento della sussistenza di gravi indizi di responsabilità dell'indagato (Sez. 6, 31/5/2012, n. 34505, Codelfa s.p.a., Rv. 252929). Il sequestro nei confronti degli enti è prodromico ad una sanzione principale ed è proprio la natura di sanzione principale e obbligatoria della confisca che impone, con riferimento alla misura cautelare reale ad essa funzionale, una più approfondita valutazione del presupposto del "fumus delicti", che cioè non si limiti alla sola verifica della sussumibilità del fatto attribuito in una determinata ipotesi di reato, così impedendo al giudice il controllo sulla concreta fondatezza dell'accusa.

Infine, con riferimento alle presunzioni legali previste dalle norme tributarie è stato affermato che, se anche esse non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione del reato, assumono esclusivamente il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente a elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa: tuttavia, il valore indiziario di tali presunzioni, ovvero dei dati di fatto che le sottendono, ben possono giustificare l'applicazione di misure cautelari reali come il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente dell'importo corrispondente all'imposta evasa (Sez. 3, 23/1/2013, n. 7078, Piccolo, Rv. 254852/3).

### **3.- L'oggetto del sequestro preventivo strumentale alla confisca per equivalente: a) il profitto nei reati tributari.**

L'oggetto della misura ablativa è rappresentato dai beni di cui il reo ha la disponibilità per un valore corrispondente a quelli costituenti il prezzo o il profitto del reato, che sia stato realmente lucrato dall'indagato (Sez. 6, 5/10/2012, n. 42530, Diddi, Rv. 254482).

Nei reati tributari il profitto del reato, generalmente coincidente con il vantaggio economico ricavato in via immediata e diretta dal reato, si identifica con l'ammontare delle ritenute (Sez. 3, 8/11/2012, n. 45735, Bastianelli, Rv. 253999) o dell'imposta sottratta al fisco, che costituisce un indubbio vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita, anche se consistente in un risparmio di spesa (Sez. 3, 26/5/2010, n. 25890, Molon, Rv. 248058; Sez. 3, 12/10/2011, n. 1893, Manfellotto, Rv. 251797; Sez. 3, 7/7/2010, n. 35807, Bellonzi, Rv. 248618; Sez. 3, 4/7/2012, n. 3439, Bolzonetti, non massimata).

In tale contesto si è ulteriormente sostenuto 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 (Sez. 3, 2/12/2011, n. 1199, Galiffo, Rv. 251893).

Sono confiscabili e, quindi, suscettibili di sequestro preventivo anche i beni immobili appartenenti al soggetto indagato del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di

imposte, alienati per far venir meno le garanzie di un'efficace riscossione dei tributi da parte dell'Erario, in quanto costituiscono lo strumento a mezzo del quale viene commesso il reato, a nulla rilevando la loro qualificazione quale prezzo o profitto di tale delitto (Sez. 3, 4/6/2009, n. 34798, Bassova, Rv. 244781).

Il profitto, dunque, 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 delle imposte (Sez. 5, 10/11/2011, n. 1843, Mazzieri, Rv. 253480), che non esclude il conseguimento di vantaggi ulteriori riflessi per il soggetto evasore (Sez. 3, n. 11836 del 4/7/2012, Bardazzi).

La nozione di profitto elaborata dalle Sezioni semplici nella materia tributaria è stata integralmente recepita da un recente pronunciamento delle Sezioni Unite, secondo cui "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" (Sez. Un., 31/1/2013, n. 18374, Adami e altro, Rv. 255036).

È stato osservato che "la pretesa tributaria" non ha precisi confini per l'operatività di alcuni meccanismi di deflazione del contenzioso fiscale: l'obbligazione tributaria sorta in base alla legge si modula diversamente nella dinamica impositiva anche in relazione ad una serie di istituti che hanno sempre più accentuato la determinazione concordata dell'imposta (il riferimento è alla mediazione tributaria introdotta dall'art. 39, comma 9, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98), ovvero l'adempimento spontaneo della pretesa a definizione del rapporto tributario (d.lgs 19 giugno 1997, n. 218, disposizioni in materia di accertamento per adesione e di conciliazione giudiziale), per cui la debenza tributaria conclusiva spesso diverge dalla pretesa originaria; ma se nel diritto tributario è ormai chiara l'apertura verso una vera e propria negoziabilità della pretesa fiscale, deve essere ribadita la piena autonomia del procedimento penale per l'accertamento dei reati tributari rispetto al processo tributario e all'accertamento fiscale (Sez. 3, n. 1256/2013 del 19/9/2012, Unicredit, non massimata sul punto).

Siffatta indipendenza è stata recentemente riaffermata dalla giurisprudenza di legittimità che ha riconosciuto l'autonomia del giudice, il quale, ai fini della prova del reato di dichiarazione infedele (art. 4, d.lgs 10 marzo 2000, n. 74), non è vincolato, nella determinazione del tributo evaso, all'imposta risultante a seguito dell'accertamento con adesione o del concordato fiscale tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente (Sez. 3, 2/12/2011, n. 5640, PM in proc. Manco, Rv. 251892).

La confisca di valore, tutelando il bene giuridico patrimoniale della percezione dei tributi, è applicabile solo alle imposte sui redditi in senso tecnico e non è estensibile all'imposta regionale sulle attività produttive (Sez. 3, 15/11/2011, n. 11147, Prati, Rv. 252359).

#### **4.- segue: b) il sequestro e la confisca a carico dei concorrenti nel reato.**

In riferimento al reato commesso da una pluralità di indagati, la giurisprudenza ha affrontato la problematica relativa alla possibilità di disporre la misura per intero o "pro quota" sui beni delle persone sottoposte ad indagini.

La questione riguarda, nel caso di corresponsabilità nella commissione dell'illecito, l'imposizione del sequestro preventivo fino a coprire l'intero importo del profitto del reato sui beni di ciascuno o le modalità di ripartizione interna della cautela reale qualora sia possibile stabilire l'entità dell'arricchimento individuale.

Le Sezioni Unite, con riferimento alla responsabilità da reato degli enti - ma il principio ha una validità più generale - hanno 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 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 (Sez. U, 27/3/2008, n. 26654, Fisia Italimpianti s.p.a., Rv. 239926; negli stessi termini anche la successiva giurisprudenza, tra cui Sez. 5, 10/1/2012, n. 13562, Bocci, Rv. 253581; Sez. 5, 24/1/2011, Farioli, Rv. 249839; Sez. 2, 16/11/2012, n. 8740, Della Rocca, Rv. 254526; Sez. 6, 6/3/2009, n. 18536, P.M. in proc. Passantino, Rv. 243190; Sez. 5, 3/2/2010, n. 10810, Perrottelli, Rv. 246364).

Tale regola fa 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. Tuttavia, secondo la giurisprudenza sopra indicata il principio solidaristico non può certo giustificare, neppure a livello cautelare, che il vincolo d'indisponibilità ecceda il valore stesso del profitto, addirittura determinando ingiustificate duplicazioni (Sez. 6, 25/1/2013, n. 21222, S.I.S.Me.R. s.r.l., in corso di massimazione).

In altri termini, si ammette che il sequestro preventivo possa essere applicato nei confronti di ciascun concorrente del reato anche per l'intera entità del valore accertato come profitto o prezzo, con il limite di non poter eccedere, con riferimento alla globalità dei concorrenti, l'ammontare complessivo del valore del prezzo o del profitto. Non appare sostenibile una regola diversa, dovendo escludersi che il sequestro preventivo possa avere un ambito di applicazione più vasto della confisca, nel senso che il divieto di eccedere o di duplicare il valore relativo al profitto o al prezzo del reato, in presenza di una pluralità di concorrenti, scatti solo con il provvedimento definitivo di confisca, al quale viene riconosciuta natura sanzionatoria. Per la funzione strumentale del sequestro preventivo e per i principi

generali del diritto processuale, con il provvedimento cautelare non è possibile ottenere più di quello che potrebbe essere conseguito con il provvedimento definitivo, in quanto uno degli aspetti che il giudice deve valutare ai fini dell'emissione della misura cautelare è costituito proprio dalla corrispondenza tra il valore dei beni oggetto della futura ablazione e l'entità del profitto o del prezzo del reato (Sez. 6, 26/3/2013, n. 28264, Balducci ed altro, in corso di massimazione).

#### **5.- segue: c) il valore dei beni.**

In giurisprudenza ha formato oggetto di approfondimento il tema del valore delle cose sequestrate in rapporto all'entità dell'importo del credito garantito per giustificare l'imposizione e il mantenimento della misura cautelare.

Sul punto va sottolineata l'introduzione del principio di «adeguatezza e proporzionalità» tra il credito garantito e il patrimonio assoggettato a vincolo cautelare, già applicato per le misure restrittive della libertà personale, secondo il quale 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 si riveli «eccessivo» nei confronti del destinatario (Sez. 3, 22/3/2012, n. 17465, Crisci, Rv. 252380).

Il giudizio relativo al valore dei beni deve costituire oggetto di una ponderata valutazione preventiva da parte del giudice nell'applicazione della misura cautelare reale, al fine di scongiurare un'exasperata compressione del diritto di proprietà e di libera iniziativa economica privata, non essendo oltremodo consentito differire l'adempimento estimatorio alla fase esecutiva della confisca (Sez. 3, 7/10/2010, n. 41731, Giordano, Rv. 248697), anche per evitare il pericolo che la stima sia rimessa alla discrezionalità di soggetti non legittimati al di fuori di qualsiasi controllo giurisdizionale (Sez. 3, del 4/4/2012, n. 3260/2013, PM in proc. Currò, non massimata sul punto).

Poiché l'oggetto del sequestro è rappresentato dai beni di cui il reo ha la disponibilità per un ammontare corrispondente a quelli costituenti il prezzo o profitto del reato, è stata ritenuta legittima la determinazione del valore economico degli immobili desunta dagli estimi catastali, che costituiscono parametri determinati in virtù di specifiche procedure disciplinate dalla normativa di settore (Sez. 3, 8/2/2012, n. 10438, Genovese, Rv. 252344).

In ogni caso, sebbene sia necessario rispettare il principio di «proporzionalità della misura», in sede di riesame del provvedimento cautelare emesso per i reati tributari, il tribunale non è tenuto ad accertare l'imponibile e l'imposta evasa contestata al contribuente, in quanto il giudizio incidentale non prevede l'esercizio di poteri istruttori (Sez. 3, 10/11/2011, n. 43695, Bacio Terracina Coscia, Rv. 251329).

In riferimento ai rimedi finalizzati a garantire il rispetto del principio di proporzionalità vigente anche per le misure cautelari reali, il soggetto destinatario del provvedimento di coercizione reale, nel caso di sproporzione tra il valore economico dei beni da confiscare



indicato nel decreto di sequestro e l'ammontare delle cose effettivamente sottoposte a vincolo, può contestare tale eccedenza al fine di ottenere una riduzione della garanzia, presentando apposita richiesta al pubblico ministero, al g.i.p., ovvero appello al tribunale del riesame (Sez. 3, 12/7/2012 n. 10567, Falchero, Rv. 254919).

#### **6.- segue: d) i beni nella disponibilità dell'indagato.**

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.

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 (Sez. 3, 8/3/2012, n. 15210, Costagliola, Rv. 252378).

Si è, in tal senso, precisato che rileva l'interposizione fittizia, vale a dire quella situazione in cui il bene, pur formalmente intestato a terzi, sia nella disponibilità effettiva dell'indagato o condannato.

Ai fini dell'operatività della confisca per equivalente, non è di ostacolo all'ablazione dei beni il deposito di una somma di denaro su conto corrente bancario cointestato con un soggetto estraneo al reato (Sez. 3, 19/10/2011, n. 45353, Calgaro, Rv. 251317), l'inclusione dei beni nel fondo patrimoniale familiare (Sez. 3, 19/09/2012, n. 40364, Chiodini, Rv. 253681) o l'intestazione di un bene in comproprietà tra l'indagato ed un terzo estraneo (Sez. 3, 27/1/2011, n. 6894, Panozzo, Rv. 249539).

È necessario, però, che venga dimostrata dal pubblico ministero la disponibilità, secondo la nozione sopra delineata, del bene da parte dell'indagato e che quindi vi sia discrasia rispetto alla intestazione formale.

#### **7.- segue: e) l'individuazione dei beni.**

Si è sostenuto che il provvedimento cautelare non deve necessariamente indicare, già all'atto della sua emissione, i singoli beni sui quali deve ricadere, né deve esserne fissato il relativo valore (Sez. 3, 25/2/2010, n. 12580, Baruffa, Rv. 246444).

Le norme che disciplinano la confisca per equivalente non pongono nessun obbligo di previa individuazione dei beni da colpire a carico del giudice del sequestro, né all'omissione di siffatto adempimento è ricollegabile alcuna lesione di diritti soggettivi, posto che il provvedimento cautelare ha natura provvisoria che rinviene la sua necessità nell'esigenza di assicurare, col vincolo posto sul bene, la futura esecuzione della confisca.

L'individuazione specifica dei beni da colpire risulterebbe ultronea posto che, non sussistendo alcun vincolo di pertinenzialità tra il bene e l'illecito, trattandosi di sequestro di valore, non sarebbe possibile prevedere quali dei beni preventivamente individuati dal

pubblico ministero al momento della richiesta sarà poi effettivamente presente nel patrimonio dell'indagato durante l'esecuzione.

Il giudice deve specificamente indicare quali siano i beni vincolabili soltanto se disponga in atti di elementi per stabilirlo, in caso contrario detta individuazione incombe al pubblico ministero quale organo demandato all'esecuzione del provvedimento (Sez. 3, 10/01/2012, n. 7675, P.M. in proc. Maione, Rv. 252095). In adesione a questo orientamento, si è aggiunto che, qualora sia possibile, il giudice deve indicare specificamente le cose da sequestrare e, qualora ciò non sia possibile, l'individuazione dei beni compete all'organo requirente (Sez. 3, 25/2/2010, n. 12580, Baruffa, non massimata sul punto).

In senso conforme è stato ulteriormente chiarito che il giudice che emette il provvedimento cautelare è tenuto soltanto ad indicare l'importo complessivo da sequestrare, mentre l'individuazione specifica dei beni da apprendere e la verifica della corrispondenza del loro valore con il "quantum" indicato nel sequestro è riservata alla fase esecutiva demandata al pubblico ministero (Sez. 3, 12/7/2012 n. 10567, Falchero, Rv. 254918).

Né l'autorità giudiziaria può ritenersi vincolata dalle preferenze eventualmente espresse dall'indagato ai fini della scelta dei beni da sottoporre in concreto al sequestro (Sez. 2, 26/10/2011, n. 41049, Cappa, Rv. 251515): l'individuazione dei beni da apprendere rientra nell'ambito della discrezionalità del giudice della fase esecutiva del provvedimento cautelare, con l'unico limite - applicabile analogicamente anche al settore penale - di dover preferire comunque il denaro (art. 517, comma secondo, c.p.c.).

### **8.- La natura giuridica della confisca per equivalente e il principio di irretroattività.**

In giurisprudenza ha formato oggetto di dibattito la questione relativa alla possibilità di applicare retroattivamente ai reati tributari la disciplina del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente.

Sul punto va premesso che la confisca, a seconda delle ragioni e della finalità per le quali viene disposta, può assumere le caratteristiche di misura di sicurezza o di pena ovvero di misura civile o amministrativa: ciò che occorre considerare non è un'astratta e generica figura di confisca, ma in concreto la confisca così come risulta da una determinata legge (Corte Cost., sent. n. 29 del 1961).

La risoluzione della problematica è subordinata ad un approfondimento della natura giuridica della confisca di valore, che viene ad assolvere una funzione sostanzialmente ripristinatoria della situazione economica modificata in favore del reo dalla commissione del fatto illecito.

Tale finalità, peraltro, appare 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 lesa dall'illecito tributario (Sez. 3, 24/09/2008, n. 39172, Canisto).

L'imposizione di un sacrificio patrimoniale di corrispondente valore a carico del responsabile è essenzialmente connotata da un carattere afflittivo e da un rapporto di consequenzialità tipico della sanzione penale, senza soddisfare alcuna funzione di prevenzione che costituisce la principale finalità delle misure di sicurezza (Sez. 6, 18/2/2009, n. 13098, Molon, Rv. 243127).

Si è così affermato, 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 sanzionatorio (Sez. 2, 5/6/2008, n. 28685, Chinaglia, Rv. 241111).

L'indirizzo segue l'orientamento già tracciato dalle Sezioni Unite (25/10/2005, n. 41936, Muci) 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.

Sotto tale profilo l'applicazione retroattiva del provvedimento ablatorio patrimoniale a connotazioni sanzionatorie, senza che sia dato riscontrare alcun elemento di pericolosità degli specifici beni da sottoporre a confisca, finirebbe per porsi in contrasto con i principi costituzionali e con l'art. 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, per i quali non può essere inflitta una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è stato commesso (in argomento v. Sez. 3, 24/9/2008, n. 39173, Tiraboschi, Rv. 241034).

Per le ragioni illustrate, la confisca per equivalente può trovare applicazione solo per i 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 (Sez. 3, 24/9/2008, n. 39172, Canisto, Rv. 241033), poiché all'istituto non è estensibile la regola dettata dall'art. 200 cod. pen., in forza della quale le misure di sicurezza sono regolate dalla legge in vigore al tempo della loro applicazione (Sez. 2, 8/5/2008, n. 21566, Puzella, Rv. 240910; Sez. U, 31/1/2013, n. 18374, Adami e altro, Rv. 255037).

## **9.- I presupposti di mantenimento del sequestro preventivo.**

Il sequestro preventivo oltre a perseguire fini di prevenzione della criminalità economica, intende raggiungere lo scopo di tutelare l'integrità del patrimonio dello Stato, per cui appare opportuno esaminare i profili relativi alla persistenza dei presupposti per il mantenimento della misura cautelare reale.

Si è al riguardo posta la questione se l'intervenuta sanatoria della posizione tributaria del contribuente possa determinare il venir meno dei presupposti della confisca e, quindi,

consentire la revoca del sequestro preventivo disposto in funzione della futura esecuzione della misura ablativa.

Va rammentato che il versamento tardivo dell'imposta ed il pagamento successivo del debito tributario non ha effetti estintivi della fattispecie penale, ma integra solo gli estremi della circostanza attenuante prevista dall'art. 13 del d.lgs 10 marzo 2000, n. 74.

In tal senso, sul presupposto che con il versamento dell'imposta evasa viene meno la funzione sanzionatoria della confisca, si è stabilito che la misura di coercizione reale può essere legittimamente mantenuta fino a quando permane l'indebito arricchimento derivante dall'azione illecita, che cessa definitivamente con l'adempimento dell'obbligazione tributaria (Sez. 3, 12/7/2012, n. 46726, Lanzalone, Rv. 253851).

A fondamento di tale principio di diritto si è aggiunto che se il reo provvede, sia pur tardivamente al pagamento dell'imposta, poiché il profitto suscettibile di confisca corrisponde all'ammontare dell'imposta evasa, con il versamento e con la restituzione all'erario del profitto derivante dal reato verrebbe meno qualsiasi indebito vantaggio da aggredire col provvedimento ablatorio e cesserebbe la stessa ragione giustificatrice della confisca, che intende evitare che il conseguimento dell'indebito profitto del reato si consolidi in capo al reo: se così non fosse si assisterebbe ad una inammissibile duplicazione sanzionatoria e ad un ingiustificato ricorso alla misura afflittiva 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.

Per tali ragioni è stata dichiarata manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 322-ter cod. pen. ed 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 per la parte in cui, nel prevedere la confisca per equivalente anche per i reati tributari previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, contrasterebbero, nel caso di sanatoria della posizione debitoria con l'Amministrazione finanziaria, con gli artt. 23 e 25 Cost., in quanto la restituzione all'Erario del profitto del reato fa venir meno lo scopo principale perseguito con la confisca, escludendo la temuta duplicazione sanzionatoria (Sez. 3, 1/12/2010, n. 10120, Provenziale, Rv. 249752).

È inidoneo a costituire presupposto per la revoca anche l'eventuale accordo transattivo concluso con l'Amministrazione finanziaria per il versamento rateale dell'imposta evasa, che presuppone il pagamento graduale di somme nel tempo secondo un piano di estinzione del debito.

Il pagamento rateizzato dell'imposta, poiché non prevede l'estinzione dell'obbligazione tributaria in un'unica soluzione, potrebbe non essere puntualmente adempiuto alle singole scadenze con l'ulteriore effetto di produrre una ulteriore lievitazione del debito fiscale (Sez. 3, n. 11836 del 4/7/2012, Bardazzi).

Poiché le ragioni del sequestro vengono meno solo con il completamento del pagamento rateale concordato con l'Erario, fino a quel momento la misura cautelare rimane legittima ma

il contribuente può ottenerne una riduzione proporzionale in ragione degli importi già versati, che non possono comunque essere confiscati (Sez. 3, 19/6/2012, n. 33587, Paulin).

Non costituisce presupposto per la revoca del sequestro nemmeno il provvedimento del giudice tributario di sospensione della esecutività della cartella esattoriale che, per la sua natura "precaria", lascia immutata la doverosità del debito: si è così stabilito che il profitto del reato oggetto del sequestro preventivo per equivalente è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, che rimane inalterato anche nella ipotesi di sospensione della esecutività della cartella esattoriale da parte della Commissione tributaria (Sez. 3, 17 gennaio 2013, n. 9578, Tanghetti, Rv. 254748).

Sono state, altresì, analizzate le conseguenze dell'attivazione di una garanzia fideiussoria, che la giurisprudenza ha ritenuto confliggente con la finalità di impedire che l'autore del reato continui a usufruire del profitto illecito.

Le somme di denaro assoggettate a vincolo non sono suscettibili di sostituzione mediante rilascio di garanzia fideiussoria per un ammontare corrispondente al profitto del reato, atteso che, altrimenti, verrebbe frustrata la finalità della misura cautelare, diretta a sottrarre all'indagato la disponibilità del patrimonio, che invece risulterebbe invariata per lo spostamento del vincolo sul denaro del garante (Sez. 3, n. 33587 del 19/06/2012, Paulin, Rv. 253135).

Se così non fosse 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 (Sez. 6, 1/7/2009, n. 36095, Fezia, Rv. 244870).

È stato da ultimo sostenuto che la descritta natura sanzionatoria impedisce che la confisca per equivalente possa trovare applicazione in relazione al prezzo o al profitto derivante da un reato estinto per prescrizione: una volta che questo tipo di confisca venga accostata ad una sanzione di natura penale è indispensabile che sia preceduta da una pronuncia di condanna e dall'accertamento della responsabilità dell'autore del reato, non potendo trovare applicazione il regime sulle misure di sicurezza patrimoniali (artt. 200, 210 e 236 cod. pen.), che derogano ai principi penalistici della irrevocabilità e della inapplicabilità della sanzione penale in caso di estinzione del reato (Sez. 6, 6/12/2012, n. 18799, Florio, in corso di massimazione).

## **10.- Il sequestro dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi dagli amministratori.**

È stata specificamente esaminata la questione della confiscabilità per equivalente dei beni appartenenti alla società per i reati tributari commessi nel suo interesse dagli amministratori.

Come è noto l'art. 19 del d.lgs. n. 231 del 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 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.

Ed infatti, con riferimento al sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente (artt. 53 e 19 comma secondo d.lgs. 231/2001), si è affermato che non può essere disposto sui beni appartenenti alla persona giuridica ove si proceda per le violazioni finanziarie commesse dal legale rappresentante della società, atteso che i delitti fiscali non figurano tra le fattispecie dei reati presupposto che possono determinare la responsabilità dei soggetti collettivi e che, conseguentemente, sono in grado di giustificare l'adozione del provvedimento cautelare reale (Sez. 3, n. 1256 del 19/9/2012, Unicredit, Rv. 254796; Sez. 3, 14/6/2012, n. 25774, Amoddio, Rv. 253062).

In tal senso è stato osservato che una responsabilità degli enti per i reati tributari non potrebbe essere fatta derivare da quella assegnata alle persone giuridiche nel diritto tributario: infatti, il sistema del diritto penale tributario deve essere letto ed interpretato nell'ambito del complessivo sistema del diritto penale e non può essere ritenuto un mero apparato sanzionatorio di disposizioni tributarie, avente vita a sé stante ed avulso dal generale sistema punitivo, quasi fosse una sorta di "sistema speciale" (Sez. 3, n. 24851 del 2/5/2013, Morini).

In effetti, solo un intervento legislativo che preveda espressamente la responsabilità della persona giuridica per i reati tributari commessi a vantaggio e nell'interesse dell'ente potrebbe rendere possibile la confisca di valore nei suoi confronti (Sez. 3, n. 1256/2013 del 19/9/2012, Unicredit, non massimata sul punto).

Gli illeciti penali tributari, invece, possono rientrare nella categoria dei reati-fine di una organizzazione criminale transnazionale in grado di consentire la confisca di valore per l'ammontare del prezzo o del profitto del reato sul patrimonio della persona giuridica: la confisca per equivalente, prevista dall'art. 11 della legge 16 marzo 2006, n. 146 per i reati transnazionali, è applicabile anche al profitto dei reati di frode fiscale (Sez. 3, 24/2/2011, n. 11969, Rossetti, Rv. 249760) o di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (Sez. U, 31/01/2013, n. 18374, Adami) rientranti nel programma di un'organizzazione criminale transnazionale.

Si è sostenuto che il sistema, così strutturato, presenta profili di irragionevolezza per la scelta che finisce per far dipendere la confiscabilità per equivalente del profitto derivante dai reati tributari, commessi nell'interesse della persona giuridica, dal carattere transnazionale dell'illecito compiuto nell'ambito di fenomeni associativi non limitati al territorio nazionale.

Mentre un analogo intervento non sarebbe invece possibile nei confronti di una persona giuridica che, magari a fronte di un ammontare maggiore di imposte evase, non si connota per la natura transnazionale dell'organizzazione criminale (Sez. 3, n. 1256/2013 del 19/9/2012, Unicredit, non massimata sul punto).

Tuttavia, la giurisprudenza ha affermato che la confisca di valore può attingere i beni della persona giuridica nell'ipotesi in cui la struttura aziendale costituisca un apparato fittizio utilizzato dal reo per commettere gli illeciti: in tal caso, infatti, il reato non risulterebbe commesso nell'interesse o a vantaggio di una persona giuridica, ma a beneficio diretto del reo attraverso lo schermo dell'ente.

Questa impostazione è coerente con il principio secondo il quale possono essere colpiti i beni inclusi nel patrimonio della persona giuridica, quando quest'ultima sia stata appositamente utilizzata come apparato fittizio per commettere gli illeciti, sicché ogni cosa simulatamente intestata alla società sarebbe immediatamente riconducibile alla disponibilità dell'autore del reato (Sez. 3, 23/10/2012, n. 15349/13, Gimeli, Rv. 254739).

Infine, per ampliare la possibilità di aggredire i beni della persona giuridica, tentando di superare la questione della natura del provvedimento ablatorio come misura sanzionatoria, è stata ritenuta ammissibile la "confisca diretta" delle somme non versate al fisco, che si trovino interamente nelle casse della società.

In argomento è stato ritenuto legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto del reato di omesso versamento di ritenute certificate commesso dall'amministratore, consistente nell'imposta non versata la cui somma corrispondente sia rimasta nelle casse della società (Sez. 3, 9 maggio 2012, n. 38740, Sgarbi, Rv. 254795).

Redattore: Luigi Cuomo

Il vice direttore  
Giorgio Fidelbo