



## Per reati tributari confisca ad ampio raggio senza necessità del «nesso pertinenziale»

Corte di cassazione - Sezione III penale - Sentenza 27 gennaio-8 marzo 2011 n. 8982  
(Presidente De Maio; Relatore Amoresano;  
Pm - difforme - Passacantando; Ricorrente Magni e altri)

### LA MASSIMA

**Confisca - Reati tributari - Confisca per equivalente - Ambito di operatività - Estensione anche al profitto del reato - Razione.** (Cp, articoli 240 e 322-ter; legge 24 dicembre 2007 n. 244, articolo 1, comma 143)

In tema di reati tributari, la confisca per equivalente prevista dall'articolo 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007 n. 244 si applica sia al prezzo che al profitto del reato, in ragione del rinvio ivi operato all'applicabilità *in toto* (senza specificazione di commi) delle disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale.

**Confisca - Confisca per equivalente - Oggetto materiale - Nesso di pertinenzialità con il reato - Esclusione.** (Cp, articoli 240 e 322-ter)

Nella confisca per equivalente prevista dall'articolo 322-ter del Cp, non è necessaria la dimostrazione del «nesso pertinenziale» tra il reato e le somme di denaro confiscate (e, prima, sequestrate), ossia non occorre la dimostrazione che trattasi di denaro proveniente dal delitto: ciò in quanto la confisca «per equivalente» ha a oggetto beni nella disponibilità dell'imputato «per un valore corrispondente» a quello relativo al profitto o al prezzo del reato.

### Osserva

1. Con ordinanza in data 17 giugno 2010 il Tribunale di Pistoia rigettava la richiesta di riesame, proposta nell'interesse di Magni Paolo, Nencini Mario e Giusfredi Andrea, avverso il provvedimento del GIP del 11/5/2010, con cui era stato disposto il sequestro preventivo di quattro unità immobiliari appartenenti ai predetti, indagati per il reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5.

Premetteva il Tribunale che, nel corso di una verifica fiscale nei confronti della Industria Confezioni Montecatini (IN.CO.M.), era emersa la gestione diretta e continuativa di tre società romene da parte della predetta IN.CO.M., tramite gli indagati, i quali si occupavano della conduzione delle attività produttive, degli aspetti gestionali e della organizzazione giornaliera/ordinaria, rivestendo quindi la qualifica di amministratori di fatto. Il GIP, ritenendo applicabile il disposto di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 73 comma 3, (T.U.I.R.), disponeva il sequestro ex articolo 322-ter c.p., e Legge n. 244 del 2007, articolo 1, comma 143.

Tanto premesso, riteneva il Tribunale che ricorresse il *fumus* del reato ipotizzato, in quanto, svolgendo gli indagati attività di amministratori di fatto, avevano

l'obbligo di presentazione della dichiarazione, con la conseguenza che la mancata presentazione rendeva applicabile la sanzione di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5. Quanto alla eccepita mancata determinazione dell'esatto ammontare dell'imposta evasa, assumeva il Tribunale che, a differenza del provvedimento di confisca, in sede di sequestro preventivo ex articolo 321 c.p.p., comma 2-bis, non fosse necessaria una siffatta precisa determinazione. Il *quantum* dell'imposta evasa (calcolata come emergeva dalla stessa informativa della G.d.F. al lordo senza cioè tener conto dei costi) non impediva l'imposizione del vincolo cautelare, tenuto conto, peraltro, che l'impossibilità di accertamento sarebbe stata determinata dalla mancata esibizione della documentazione da parte degli stessi indagati.

L'incompletezza dei dati richiamati dalla difesa rendeva, comunque, allo stato, infondato l'assunto di aver sostenuto costi di gestione e produzione che avrebbero determinato il calcolo di una imposta al di sotto della soglia di punibilità. Infine, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52, comma 5, per l'accertamento delle imposte non possono essere presi in considerazione elementi favorevoli (per le detrazio-



ni) ove risultino da libri, registri, fatture e documenti di cui è stata rifiutata l'esibizione.

2. Ricorrono per Cassazione gli indagati, denunciando, con il primo motivo, la violazione di legge in relazione agli artt. 322-ter comma 1 seconda parte, 1 comma 143 L. 244/07 e 321 c. p.,

non sussistendo i presupposti per disporre il sequestro.

Come risulta chiaramente dal provvedimento del GIP, il sequestro è stato disposto perché funzionale alla confisca per equivalente. Secondo la ormai pacifica giurisprudenza della Corte di Cassazione, tale sequestro nei confronti di un soggetto indagato per uno dei reati di cui all'articolo 322-ter c.p., può essere disposto per il prezzo e non anche per il profitto del reato. I quattro immobili sono stati sequestrati per il valore corrispondente al profitto (identificato nel *quantum* dell'imposta evasa); il sequestro pertanto è illegittimo.

In ogni caso non è indicata alcuna relazione tra i beni sequestrati ed il reato ipotizzato. Sul punto manca totalmente la motivazione.

Il Tribunale non ha, poi, tenuto alcun conto della costante giurisprudenza della Corte di Cassazione, secondo cui spetta esclusivamente al giudice penale l'accertamento e la determinazione dell'imposta evasa. In applicazione del principio contenuto nell'articolo 193 c.p.p., anche nella fase delle indagini preliminari, ai fini dell'accertamento dei reati tributari, vanno considerati, in ordine al *fumus*, tutti gli elementi indiziari e prova (sia a favore che a sfavore dell'indagato). Il Tribunale, invece, ha tenuto conto soltanto degli elementi positivi di formazione del reddito. Eppure dalle indagini della polizia giudiziaria erano emersi elementi negativi concorrenti alla determinazione del reddito e della base imponibile delle tre società romene.

I bilanci di tali società erano stati puntualmente esaminati, e la polizia tributaria aveva correttamente tenuto conto degli elementi positivi e negativi (come emerge da una semplice lettura dei processi verbali di constatazione). Per gli anni 2007 e 2008, che costituiscono oggetto del procedimento cautelare, non vi era certamente il superamento della soglia di punibilità. Anche perché dal preteso debito fiscale verso l'Italia doveva dedursi necessariamente l'imposta romena sui redditi delle società.

Il rifiuto del Tribunale di considerare gli elementi negativi è palesemente illegittimo (anche con riferimento all'articolo 53 Cost.).

Con il secondo motivo denunciano la violazione dell'articolo 2 c.p., dell'articolo 322-ter c.p., e Legge n. 244 del 2007, articolo 1, comma 143. È pacifico che il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente possa essere disposto soltanto per i reati tributari commessi a partire dal 1° gennaio 2008. Il sequestro per la pretesa evasione di imposta per l'anno 2007 è pertanto illegittimo.

Con il terzo motivo denunciano la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52, comma 5, nonché la violazione della Legge n. 212 del 2000, articolo 6, e Legge n. 241 del 1990, articolo 18.

L'articolo 52 riguarda l'IVA e non le imposte sul reddito, come erroneamente ritiene il Tribunale. Le preclusioni in detta norma previste non possono, comunque, rilevare in sede di accertamento penale; in ogni caso non vi è stato rifiuto di esibizione, dovendo la richiesta essere avanzata nei confronti dei rappresentanti legali. I ricorrenti non avevano alcuna legittimazione a ricevere la richiesta.

Pertanto, a norma della Legge n. 212 del 2000, articolo 6, comma 4, al contribuente non possono essere richiesti documenti e informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria.

Infine non sussiste alcuna discordanza tra i dati offerti dai ricorrenti e quelli risultanti dalla documentazione extracontabile rinvenuta in sede di verifica.

3. Il ricorso è fondato nei limiti e nei termini di seguito indicati.

3.1 Correttamente il Tribunale ha ritenuto che, in relazione ai reati tributari, la confisca per equivalente si applichi sia al prezzo che al profitto del reato. La Legge n. 244 del 2007, articolo 1, comma 143, prevede che «nei casi di cui al Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter c.p.».

Il richiamo *in toto* all'articolo 322-ter c.p. (senza specificazione di commi) rende applicabile la confisca per equivalente sia in relazione al prezzo che al profitto del reato. Del resto (cfr. sent. sezioni unite n. 41936 del 22/11/2005), analoga questione si è posta con riferimento all'articolo 640-quater, che rinvia, come l'articolo 1 della Legge n. 244 del 2007, all'articolo 322-ter, senza alcuna specificazione, ed è stata risolta nel senso che la confisca per equivalente si applichi anche in relazione al profitto del reato. Hanno affermato, infatti, le sezioni unite che



«Il sequestro preventivo disposto nei confronti della persona sottoposta ad indagini per uno dei reati previsti dall'articolo 640-*quater* c.p., può avere ad oggetto beni per un valore equivalente non solo al prezzo ma anche al profitto del reato, in quanto la citata disposizione richiama l'intero articolo 322-*ter* c.p.» (la giurisprudenza successiva è assolutamente conforme: *ex multis* Cass. sez. 1 n. 30790 del 30/5/2006; sez. 2 n. 10838 del 20/12/2006; sez. 2 n. 23425 del 12/4/2007; sez. 6 n. 37090 del 30/5/2007; sez. 6 n. 5401 del 28/1/2009).

3.2 Infondato è anche il motivo, con cui si denuncia la omessa motivazione in relazione alla pertinenzialità dei beni sequestrati al reato ipotizzato.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte «...nei casi in cui il profitto consiste nel denaro, appare difficile sostenere l'applicabilità di quella giurisprudenza che subordina l'operatività del sequestro alla verifica che il profitto del reato sia confluito effettivamente nella disponibilità dell'indagato (Cass. sez. 5, 3 luglio 2002, n. 32797, P.M. in proc. Silletti; Cass. sez. 3, 20 marzo 1996 n. 1343, P.M. in proc. Centofanti), in quanto trattandosi di sequestro per equivalente, tale necessità deve ritenersi superata. Subordinare l'operatività del sequestro (o la confisca) per equivalente a tale condizione vorrebbe dire negare la stessa funzionalità della misura e ristabilire la necessità di un nesso pertinenziale tra reo e reato che la legge non richiede. In questo tipo di confisca il denaro oggetto di ablazione non è necessariamente il denaro proveniente dal delitto, ma una somma di denaro che equivale a quella, cioè il *tandundem*, che corrisponde solo per valore al prezzo o al profitto del reato. In conclusione, nel caso dell'articolo 322-*ter* c.p., la confisca per equivalente non presuppone la dimostrazione del nesso pertinenziale tra reato e somme confiscate (o sequestrate) e, inoltre, viene meno la necessità di verificare, preliminarmente, se il bene sia entrato o meno nel patrimonio dell'indagato per tentarne il recupero. Sono infatti assoggettabili alla confisca di cui all'articolo 322-*ter* c.p., beni nella disponibilità dell'imputato per un valore corrispondente a quello relativo al profitto o al prezzo del reato (Cass. sez. 6, 27 gennaio 2005 n. 11902, Baldas)» - cfr. Cass. sez. 6 n. 31692 del 5/6/2007; conf. Cass. sez. 3 n. 25129 del 17/4/2008; Cass. sez. 2 n. 24167 del 16/5/2003.

È stato escluso, quindi, anche alla luce della Decisione - quadro del Consiglio dell'Unione Europea 2005/212/GAI, «che la confisca per equivalente pre-

vista dall'articolo 322-*ter* c.p., e, quindi, il sequestro preventivo ad essa finalizzato, postulino l'esistenza di un nesso di pertinenzialità tra i beni da confiscare ed il reato addebitato al soggetto che ne dispone, atteso che, con detta decisione, il Consiglio dell'Unione Europea, lungi dal voler restringere i limiti di applicabilità dell'istituto in discorso, come se, in precedenza, le legislazioni degli Stati membri ne consentissero l'applicazione in misura eccessiva o arbitraria, ha invece inteso imporre soltanto una disciplina minima uniforme in funzione della repressione di reati ritenuti di particolare allarme sociale e nocività economica (principio affermato, nella specie, a fronte della tesi difensiva secondo cui la Decisione summenzionata consentirebbe la confisca, e quindi il sequestro, di beni solo se legati al reato da vincolo eziologico diretto o, quanto meno, derivanti da sproporzione tra il patrimonio del soggetto e il suo reddito legittimo)» cfr. Cass. sez. 2 n. 10838 del 20/12/2006.

L'esclusione della necessità di un nesso di pertinenzialità tra i beni da confiscare ed il reato addebitato è confermata da Cass. sez. 6 n. 31692 del 5/6/2007, Cass. sez. 6 n. 11902 del 27/1/2005 cit.; Cass. sez. 6 n. 7250 del 19/1/2005.

3.3 Erroneamente, però, il Tribunale ha ritenuto che, ai fini del calcolo dell'imposta evasa, debba tenersi conto solo degli elementi positivi di reddito. È pacifico che, ai fini della integrazione del reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, punito solo ove abbia determinato una evasione di imposta pari a euro 77.468,53, per imposta evasa deve intendersi l'intera imposta dovuta, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente detraibili, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario» (cfr. Cass. pen. sez. 3 n. 21213 del 26/2/2008).

Ed è altrettanto indubitabile che «ai fini del superamento della soglia di punibilità di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario» (cfr. Cass. pen. sez. 3 n. 21213/2008 cit.).

3.3.1 Il Tribunale, pur con i limiti del procedimen-



to cautelare, non poteva, quindi sottrarsi, alla luce delle deduzioni offerte dalla difesa in ordine agli «elementi negativi», all'accertamento del superamento della soglia di punibilità prevista dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, (e quindi dell'esistenza stessa del *fumus* del reato ipotizzato).

La giurisprudenza di questa Corte (cfr. in particolare sez. unite 29/1/1997, ric. P.M. in proc. Bassi) è, ormai, orientata nel ritenere che nei procedimenti incidentali aventi ad oggetto il riesame di provvedimenti di sequestro, non è ipotizzabile una «piena cognitio» del Tribunale. L'accertamento, quindi, della sussistenza del *fumus commissi delicti* va compiuto sotto il profilo della congruità degli elementi rappresentati, che non possono essere censurati sul piano fattuale, per apprezzarne la coincidenza con le reali risultanze processuali, ma che vanno valutati così come esposti, al fine di verificare se essi consentono - in una prospettiva di ragionevole probabilità - di sussumere l'ipotesi formulata in quella tipica. Il Tribunale del riesame non deve, pertanto, instaurare un processo nel processo, ma svolgere l'indispensabile ruolo di garanzia, tenendo nel debito conto le contestazioni difensive sull'esistenza della fattispecie dedotta ed esaminando sotto ogni aspetto l'integralità dei presupposti che legittimano il sequestro (*ex multis* Cass. pen. sez. 3 n. 40189 del 2006 ric. Di Luggo). Il controllo non può quindi limitarsi ad una verifica meramente burocratica della riconducibilità in astratto del fatto indicato dall'accusa alla fattispecie criminosa, ma deve essere svolto attraverso la valutazione dell'antigiuridicità penale del fatto come contestato, ma tenendosi conto, nell'accertamento del *fumus commissi delicti*, degli elementi dedotti dall'accusa risultanti dagli atti processuali e delle relative contestazioni difensive.

Secondo anche la già citata sentenza (sez. un. n. 23/1997), non sempre correttamente richiamata, al giudice del riesame spetta quindi il dovere di accertare la sussistenza del c.d. *fumus commissi delicti* che, pur se ricondotto nel campo dell'astrattezza, va sempre riferito ad una ipotesi ascrivibile alla realtà fattuale e non a quella virtuale (principi affermati più volte da questa sezione 3, 29/11/1996, Carli; Cass. sez. 3, 1/7/1996, Chiatellino; 30/11/1999, Russo; 2/4/2000, P.M. c. Cavagnoli; n. 5145/2006).

In conclusione la verifica da parte del giudice del riesame del *fumus commissi delicti*, ancorché limitata all'astratta configurabilità del reato ipotizzato

dal p.m., importa che lo stesso giudice, lungi dall'essere tenuto ad accettare comunque la prospettazione dell'accusa, abbia il potere-dovere di escluderla, quando essa appaia giuridicamente infondata (cfr. Cass. pen. sez. 1 n.15914 del 16/2/2007 - Borgonovo).

Gli ulteriori richiami, fatti dal Tribunale, per sottrarsi all'esame, di cui era stato investito dalle prospettazioni difensive (in relazione al mancato superamento della soglia di punibilità), non risultano pertinenti.

Come fanno rilevare i ricorrenti, infatti, il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 52, comma 5, riguarda l'IVA e non le imposte sul reddito.

3.3.1.1 Lo stesso Tribunale, peraltro, nonostante gli erronei (come si è visto) enunciati di partenza, finisce, poi, per prendere in esame le argomentazioni difensive, ritenendo, allo stato, «infondata la pretesa di avere sostenuto costi di gestione e produzione che avrebbero determinato il calcolo di una imposta al di sotto della soglia di rilevanza penale»; si limita però ad evidenziare l'incompletezza dei dati richiamati dalla difesa che non trovano riscontro nei bilanci di esercizio.

Trattasi di motivazione questa assolutamente apodittica ed apparente.

A norma dell'articolo 325 c.p.p., il ricorso per cassazione può essere proposto soltanto per violazione di legge.

Secondo le sezioni unite di questa Corte (sentenza n. 2/2004, Terrazzi), nel concetto di violazione di legge, però, può comprendersi la mancanza assoluta di motivazione o la presenza di motivazione meramente apparente in quanto correlate all'inosservanza di precise norme processuali, quali ad esempio l'articolo 125 c.p.p., che impone la motivazione anche per le ordinanze, ma non la manifesta illogicità della motivazione, che è prevista come autonomo mezzo di annullamento dall'articolo 606 c.p.p., lettera e), né tantomeno il travisamento del fatto non risultante dal testo del provvedimento.

3.4 Rimanendo assorbita ogni altra doglianza, l'ordinanza impugnata va annullata, con rinvio al medesimo Tribunale per nuovo esame (alla luce dei rilievi e dei principi sopra enunciati).

P.Q.M.

Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia al Tribunale di Pistoia.



# La Suprema corte individua i punti fermi sulla misura per equivalente in campo fiscale

È ovvio che per i reati tributari di interesse non può valere praticamente mai la nozione di «prezzo» del delitto, mentre può e deve discutersi solo del «profitto» collegato alla stessa condotta criminosa

IL COMMENTO DI GIUSEPPE AMATO

**I**nteressante pronuncia della Cassazione sulla disciplina della confisca «per equivalente» prevista in materia di reati tributari.

**La disciplina della confisca per i reati tributari** - Come è noto, la legge 24 dicembre 2007 n. 244 (in vigore dal 1° gennaio 2008), all'articolo 1, comma 143, ha esteso la confisca «per equivalente» prevista dall'articolo 322-ter del Cp ai reati tributari previsti dagli articoli 2, 3, 4, 5, 8 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74 («Nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74 si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale»).

Per l'effetto, la confisca per equivalente prevista dall'articolo 322-ter del Cp - con, appunto, decorrenza 1° gennaio 2008 - è stata quindi estesa anche agli illeciti tributari di:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2 del decreto legislativo n. 74 del 2000);

- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3);
- dichiarazione infedele (articolo 4);
- omessa dichiarazione (articolo 5);
- emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 8);
- omesso versamento di ritenute certificate (articolo 10-bis);
- omesso versamento di Iva (articolo 10-ter);
- indebita compensazione (articolo 10-quater);
- sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (articolo 11).

**La disciplina della confisca «per equivalente»** - Per cogliere appieno il funzionamento, oltre che il significato, dell'estensione della confisca ai reati tributari, è ovvio partire dalla, pur sintetica, ricostruzione, della normativa di riferimento, richiamata *per relationem* dell'articolo 1, comma 143, della legge n. 244 del 2007 e contenuta nell'articolo 322-ter del codice penale.

Tale disposizione, introdotta dalla legge 29 settembre 2000 n. 230, in occasione della ratifica di

specifiche convenzioni internazionali volte a contrastare i fenomeni corruttivi, prevede, al comma 1, in caso di condanna o di «patteggiamento» per i più gravi reati contro la pubblica amministrazione (quelli previsti dagli articoli da 314 a 320 del Cp: peculato, concussione, corruzione passiva ecc., anche se commessi dai soggetti indicati nell'articolo 322-bis del Cp), la confisca dei beni che ne costituiscono il «profitto» o il «prezzo», ovvero, quando questa non sia possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente (*tantundem*) a tale «prezzo» (cosiddetta confisca per equivalente).

Il comma 2 della norma prevede analoga disposizione con riferimento al reato di corruzione attiva e, quindi, alla posizione del privato corruttore (articolo 321 del Cp), onde il riferimento alla confisca è calibrato alla nozione del «profitto», prevedendosi anche la confisca del *tantundem* come riferita a beni di valore corrispondente a tale «profitto» (con la precisazione che, comunque, il valore assoggettabile a confisca non può essere inferiore a quello della «tangente» data o promessa).



È una disposizione di notevole valenza operativa, trattandosi di uno strumento sanzionatorio (squisitamente patrimoniale), che si affianca alla tradizionale risposta penale criminale per aggredire, molto più efficacemente e in un'ottica anche preventiva (prevenzione dell'attività di "reinvestimento" dei profitti illeciti), il patrimonio del trasgressore: si incide non tanto sulla libertà personale, quanto piuttosto sui profitti illecitamente acquisiti con la commissione del reato.

Ai fini dell'applicazione della misura ablativa, va ricordato che per "profitto" del reato, è da intendere l'utile ovvero il vantaggio economico ottenuto per effetto della commissione del reato; mentre "prezzo" del reato è, invece, il compenso dato o promesso per indurre, istigare o determinare taluno a commettere il reato (cfr. sezioni Unite, 27 marzo 2008, *Fisia Italimpianti Spa* e altri; sezioni Unite, 25 ottobre 2007, *Miragliotta*; nonché, in precedenza, sezioni Unite, 3 luglio 1996, *Chabni Samir*).

**L'oggetto della confisca nei reati tributari** - È ovvio, allora, che per i reati fiscali di interesse, non può valere praticamente mai la nozione di "prezzo" del reato, mentre può e deve discutersi solo del "profitto" del reato (da identificare, ad esempio, nelle somme di denaro non versate ai fini dell'Irpef o dell'Iva).

È altrettanto ovvio che per la confiscabilità "diretta" del profitto del reato osta, di norma, la

## Problematiche operative

**A**lcune precisazioni si impongono per casi particolari.

Il primo riguarda l'aggregabilità di un bene in comunione o comproprietà con soggetto estraneo al reato.

Deve ritenersi senz'altro possibile il sequestro preventivo, finalizzato all'applicazione della confisca, anche nei confronti di un bene indivisibile, in comunione o in comproprietà con altri (cfr. tra le altre, sezione 18 settembre 2009, *Scano*).

Infatti, poiché la confisca è un provvedimento definitivo, con finalità cautelare, alla cui adozione è deputato il giudice in sede di giudizio, è coerente con il sistema che, in sede di indagini, proprio in via strumentale per l'attuazione della misura di sicurezza, sia possibile adottare la misura cautelare del sequestro preventivo, che è intrinsecamente caratterizzata da un vincolo di indisponibilità del bene, idoneo a garantire una funzione inibitoria del bene.

Da ciò consegue, che quando oggetto della misura è un bene indivisibile (un veicolo, un appartamento ecc.) il sequestro preventivo, strumentale alla confisca (nella specie, obbligatoria), non può che colpire l'intera *res*, sebbene sia in titolarità di più persone.

Problematica diversa, è quella della successiva confisca: è ovvio che questa dovrà ovviamente riguardare solo la "quota" di pertinenza del trasgressore.

Il secondo riguarda la disciplina del concorso di persone nel reato.

Ci sembra che, in caso di concorso di persone nel reato, ai fini dell'applicazione della confisca «per equivalente», debba trovare applicazione il principio solidaristico che appunto informa la disciplina del concorso di persone nel reato, onde la misura ablativa (e, prima di essa, il sequestro preventivo) può interessare "indifferentemente" ciascuno dei concorrenti per l'intera entità del profitto, non essendo questo ricollegato all'arricchimento personale di ciascuno dei correi, ma alla corresponsabilità di tutti alla commissione dell'illecito (cfr., per riferimenti, sezione feriale, 28 luglio 2009, *Alloum e altri*).

natura fungibile del denaro, che rende pressoché impraticabile il percorso dimostrativo e probatorio diretto a dimostrare che la somma rinvenuta nella disponibilità del soggetto sia "proprio quella" corrispondente all'illecito tributario. Detto altrimenti, risulta oltremodo difficile poter dimostrare che una somma di denaro, ad esempio rinvenuta sul conto corrente del trasgressore, sia proprio quella corrispondente al "profitto" del reato fiscale in contestazione (infatti, sarebbe ammissibile il sequestro preventivo "diretto" finalizzato alla confisca diretta di somme di de-

naro che costituiscono il profitto del reato solo in due ipotesi: nel caso in cui la somma sequestrata si identifichi proprio "in quella" che è stata acquisita attraverso l'attività criminosa e nel caso sussistano "indizi" per i quali il denaro di provenienza illecita risulti depositato in banca ovvero investito in titoli, trattandosi di assicurare ciò che proviene dal reato e che si è cercato di occultare; si tratta, come è ovvio di rilevare, di un onere probatorio non facile da soddisfare; per riferimenti, sezione IV, 7 ottobre 2009, *Guagnano* e nonché, sezioni Unite, 24 maggio 2004, *Curatella fallimento in proc. Focarelli*).



Soccorre allora, proprio per rendere concretamente fattiva la misura ablativa, la previsione della confisca «per equivalente» di che trattasi, ossia la confisca avente a oggetti beni (denaro o altri, quali che siano e dovunque rinvenuti, purché nella disponibilità e pertinenza del trasgressore) di valore «corrispondente» al profitto del reato o al prezzo del reato.

**La confisca per equivalente del «profitto» del reato** - Per quanto interessa i reati fiscali, rilevano i beni di valore corrispondente al «profitto» del reato, giusta quanto detto sulla impraticabilità del richiamo al prezzo del reato.

In proposito, va detto per chiarezza, non potrebbe valere, in senso contrario all'applicabilità della disciplina dell'articolo 322-ter del Cp, richiamata dalla legge n. 244 del 2007, il fatto che il comma 1 dell'articolo 322-ter del Cp faccia riferimento alla sola confisca per equivalente del «prezzo» del reato.

Infatti, secondo la migliore interpretazione, seguita anche dalla sentenza in esame, con riferimento ai reati tributari deve trovare applicazione l'intera disciplina prevista dall'articolo 322-ter del Cp e non solo il comma 1 dello stesso: quindi anche il comma 2, dove la confisca per equivalente è prevista anche in relazione al «profitto» del reato (sezione III, 26 maggio 2010, Molon; sezione III, 7 luglio 2010, Belonzi e altri).

**Per cogliere appieno il funzionamento dell'estensione della confisca ai reati di questo tipo, bisogna partire dall'articolo 322-ter del Cp, introdotto con la ratifica di specifiche convenzioni contro i fenomeni corruttivi**

È interpretazione corretta, utilizzabile per dare alla norma un efficace spazio di operatività, che già è stata adottata dalla giurisprudenza delle sezioni Unite, con la sentenza 25 ottobre 2005, Muci, relativamente al disposto dell'articolo 640-quater del codice penale.

Come si ricorderà, trattasi di una disposizione, intimamente collegata con quella contenuta nell'articolo 322-ter del Cp, introdotta sempre dalla legge n. 300 del 2000, che l'ha costruita con la tecnica del rinvio *per relationem* proprio alle disposizioni («in quanto applicabili») contenute nell'articolo 322-ter del Cp. La confisca ivi prevista è così estesa anche ai casi di condanna, o di applicazione della pena, per i reati di cui agli articoli 640, comma 2, n. 1, 640-bis e 640-ter, comma 2, prima parte (con esclusione, cioè, dell'ipotesi in cui il fatto è commesso con abuso della qualità di operatore del sistema), del codice penale.

Anche relativamente al disposto dell'articolo 640-quater del

Cp la formulazione non felicissima della norma ha, in vero, suscitato perplessità applicative.

In particolare, il ricorso alla tecnica del rinvio *per relationem*, nella costruzione della confisca ivi prevista, ha originato un contrasto interpretativo nella giurisprudenza di legittimità.

Si è in sostanza dubitato della possibilità di procedere alla confiscabilità «per equivalente» del «profitto» dei reati indicati nell'articolo 640-quater del Cp, sostenendosi che il rinvio ivi operato all'articolo 322-ter del Cp riguarderebbe soltanto le disposizioni di ordine generale contenute nel comma 1, in cui si prevede la confisca per equivalente del «prezzo» del reato, e non invece quelle del comma 2, che sarebbero dettate esclusivamente per il reato di cui all'articolo 321 del Cp e, quindi, non estensibili (in ragione dell'inciso «in quanto applicabili») alle fattispecie di truffa indicate nell'articolo 640-quater del codice penale.

Una tale interpretazione restrittiva è stata contrastata da altro orientamento, che, invece, ha ritenuto ammissibile la confiscabilità per equivalente del «profitto» dei reati contemplati dall'articolo 640-quater del Cp, e ciò sul rilievo che il richiamo contenuto in tale ultima disposizione all'articolo 322-ter del Cp sarebbe da intendersi come riferibile, in via diretta, sia al comma 1 che al 2, con la conseguenza che, rispetto ai reati contemplati dall'articolo 640-quater del Cp, sarebbero suscettibili di con-



fisca anche i beni di cui il reo abbia la disponibilità per un valore corrispondente a quello del "profitto" del reato commesso. Non osterebbe alla soluzione accolta la non operatività di quella parte della disposizione contenuta nel comma 2 dell'articolo 322-ter del Cp (all'evidenza applicabile al solo reato di corruzione attiva di cui all'articolo 321 del Cp) in cui si stabilisce il limite minimo del "profitto" aggredibile (non inferiore in ogni caso all'importo della "tangente" data o promessa).

Le sezioni Unite, sono intervenute con la citata sentenza Muci, recependo tale ultima interpretazione e sostenendo, quindi, che, in forza del rinvio dell'articolo 640-quater all'articolo 322-ter del Cp, la confisca di beni per un valore equivalente al "profitto" del reato è applicabile anche nel caso di condanna, o di applicazione della pena su richiesta delle parti, per uno dei reati previsti dagli articoli 640, comma 2, n. 1, 640-bis e 640-ter, comma 2, prima parte, del codice penale.

Le sezioni Unite, a favore di tale opzione, hanno ritenuto di evidenziare, oltre a un'attenta ricostruzione dell'iter dei lavori parlamentari, anche e soprattutto la lettera della norma, sostenendo, appunto, che questa opererebbe un rinvio "indifferenziato" alle disposizioni contenute nell'articolo 322-ter del codice penale.

In senso contrario, secondo le sezioni Unite, non potrebbe vale-

## Nessuna retroattività

Va precisato, laddove ve ne fosse bisogno, che è impraticabile un'applicazione retroattiva della confisca di che trattasi, giacché a questa può farsi ricorso solo per gli illeciti consumatisi a partire dal 1° gennaio 2008, allorquando è entrata in vigore la legge n. 244 del 2007. Detto altrimenti: la confisca per equivalente prevista dall'articolo 322-ter del Cpp non è estensibile ai reati tributari commessi anteriormente all'entrata in vigore della legge 24 dicembre 2007 n. 244, in ragione della natura tipicamente "sanzionatoria" della confisca di che trattasi.

Infatti, va ricordato che l'istituto della confisca, il cui contenuto consiste sempre nella privazione di beni economici, può presentarsi con varia natura giuridica, in quanto essa può essere disposta per diversi motivi e indirizzata a varie finalità, sì da assumere natura e funzione di pena o di misura di sicurezza ovvero di misura giuridica civile o amministrativa. In particolare, mentre la confisca prevista dall'articolo 240 del Cp ha natura di misura di sicurezza, quella prevista anche per equivalente dall'articolo 322-ter del Cp viene ad assumere carattere eminentemente sanzionatorio, giacché viene ad assolvere a una funzione sostanzialmente ripristinatoria della situazione economica, modificata in favore del reo dalla commissione del fatto illecito, mediante l'imposizione di un sacrificio patrimoniale di corrispondente valore a carico del responsabile ed è, pertanto, connotata dal carattere affittivo e da un rapporto consequenziale alla commissione del reato proprio della sanzione penale, mentre esula dalla stessa qualsiasi funzione di prevenzione che costituisce la principale finalità delle misure di sicurezza. Proprio dalla rilevata natura sanzionatoria della confisca ex articolo 322-ter del Cp discende l'impossibilità di applicazione retroattiva a fatti anteriormente commessi: ciò dovendolo desumere, oltre che dall'articolo 15 della legge 29 settembre 2000 n. 300, dall'articolo 25 della Costituzione nonché dall'articolo 7, comma 1, seconda parte, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, ratificata dalla legge 4 agosto 1955 n. 848 (sezione III, 24 settembre 2008, Canisto; sezione III, 25 febbraio 2009, Tramontano; sezione V, 26 gennaio 2010, Natali; vedi anche Corte costituzionale, 2 aprile 2009 n. 97 e 20 novembre 2009 n. 301; nonché, più in generale, sulla riconosciuta finalità sanzionatoria delle ipotesi di confisca per equivalente previste dall'articolo 322-ter del Cp; sezioni Unite, 27 marzo 2008, Fisia Italmobiliari Spa e altri).

re l'argomento che il comma 2 dell'articolo 322-ter del Cp, siccome riguardante la posizione del privato corruttore (articolo 321 del Cp), sarebbe inapplicabile nella parte in cui prevede il limite minimo di valore dei beni assoggettabili a confisca («per un valore... comunque non inferiore a quello del denaro o delle altre utilità date o promesse al pubblico ufficiale o all'incaricato di pubblico servizio...»), giac-

ché tale inciso non sarebbe per nulla essenziale ai fini dell'autonomia operatività del resto della disposizione e la sua disapplicazione ai casi di cui all'articolo 640-quater del Cp sarebbe coerente con l'espressa previsione della clausola di compatibilità («in quanto applicabili») ivi contenuta.

La conclusione delle sezioni Unite è convincente e condivisibile, anche perché, diversamen-



te opinando, la disposizione dell'articolo 640-*quater* del Cp non avrebbe avuto concreto spazio applicativo (rimanendone impedita *tout court* la confisca "per equivalente", ove si consideri che nei reati di truffa presi in considerazione dall'articolo 640-*quater* del Cp può configurarsi il "profitto", ma non è certo mai invocabile la nozione di "prezzo").

Ed è conclusione cui può e deve pervenirsi anche in materia di reati tributari: in tal senso, del resto, oltre alla sentenza in esame, anche, in precedenza, le citate sezione III, 26 maggio 2010, Molon e sezione III, 7 luglio 2010, Bellonzi e altri.

In definitiva, in presenza dei reati fiscali di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater* e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74 ci si può e deve porre la questione della confisca (obbligatoria) del valore corrispondente al "profitto" derivatone per il trasgressore.

**Sequestro preventivo a fini di confisca** - Nell'ottica della rilevata confisca obbligatoria dell'equivalente rispetto al profitto, si deve allora necessariamente affrontare, nella fase delle indagini, la tematica del (previo) sequestro preventivo ex articolo 321, comma 2, del Cpp, finalizzato appunto alla successiva, concreta esecuzione della misura ablativa (tra le tante, sezione III, 26 maggio 2010, Molon, che così, per esempio, ha ritenuto legittimo il sequestro preventivo, fun-

**Risulta oltremodo  
difficoltoso  
poter dimostrare,  
ad esempio,  
che una somma di denaro  
rinvenuta sul conto  
del trasgressore  
sia proprio quella  
corrispondente  
al "profitto"  
della fattispecie contestata**

zionale alla confisca per equivalente, di somme di denaro corrispondenti al *quantum* sottratto al pagamento dell'Iva dovuta).

Senza il sequestro non potrebbe poi eseguirsi la confisca con la sentenza di condanna.

In questa prospettiva, è necessario che, nella fase delle indagini, si proceda sempre a mirati accertamenti patrimoniali (sempre "economicamente" calibrati alla singola vicenda, all'importo del profitto da confiscare, alla posizione contributiva e patrimoniale del soggetto: accertamento della proprietà di beni immobili o di beni mobili registrati utilmente "aggredibili"; disponibilità di somme di denaro o di titoli presso un istituto di credito eccetera), completi di tutti gli elementi necessari per l'adozione del sequestro (ad esempio, esatta identificazione catastale dell'immobile ovvero esatta indicazione del conto corrente).

Tali accertamenti dovranno affrontare con chiarezza sia il *quantum* del profitto assoggettabile a sequestro a fini di confi-

sca, sia il valore del bene da assoggettare alla misura cautelare «per equivalente» (accertamento che potrà essere approssimativo, ma mai arbitrario, allorché si tratti di beni immobili o di beni mobili registrati; a conforto, sezione III, 7 ottobre 2010, Giordano, che ha annullato con rinvio il provvedimento del tribunale del riesame che, nel confermare un sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente, non contenga alcuna valutazione sul valore dei beni sequestrati, necessaria al fine di verificare il rispetto del principio di proporzionalità tra il credito garantito e il patrimonio assoggettato a vincolo cautelare, non essendo consentito differire l'adempimento estimatorio alla fase esecutiva della confisca).

Sotto il primo profilo, significative le precisazioni sviluppate qui dalla Cassazione, pur calibrate allo specifico reato in contestazione (quello di omessa dichiarazione di cui all'articolo 5 del decreto legislativo n. 274 del 2000), laddove si è precisato essere compito precipuo del giudice penale quello di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi e anche a entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata in sede tributaria: ciò per il riscontro del superamento della soglia di punibilità, ma anche, ovviamente, ai fini della confisca per equivalente del



“profitto” (nella specie, identificabile nell’“imposta evasa”, da intendere l’intera imposta dovuta, determinata sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi di esercizio fiscalmente detraibili). È principio estensibile, *mutatis mutandis*, a tutte le ipotesi di reati fiscali, conseguendone la necessità di un approfondimento, sul punto, da parte del pubblico ministero e, prima ancora, dell’organo che accerta la commissione del reato.

Sotto l’altro profilo, ci sembra corretto sostenere che, proprio ai fini della determinazione del “valore” dei beni da sequestrare a fini di confisca “per equivalente”, l’autorità procedente debba procedere a identificare tali beni e a quantificarne (sia pure con approssimazione, almeno nella fase cautelare) il valore.

Convince poco, allora, quell’orientamento interpretativo (sezione III, 25 febbraio 2010, Baruffa; Gip tribunale Genova, 20 ottobre 2010, Alinovi), secondo cui, quantomeno ai fini del sequestro preventivo, il giudice chiamato a pronunciarsi non avrebbe l’obbligo di individuare i singoli beni e di fissarne il relativo valore, competendo tale incombenza, in fase di esecuzione, al pubblico ministero. È soluzione semplicistica, oltre che poco garantista, rispondendo a principio generale in materia di sequestro finalizzato alla confisca, perché coesistente alla concreta esecuzione della misura, quello della precisa identificazione dei beni da apprendere, sia in via

**È necessario  
nella fase delle indagini  
procedere sempre  
a mirati accertamenti  
patrimoniali,  
completi di tutti  
gli elementi necessari  
per l’adozione  
del sequestro preventivo  
ex articolo 321,  
comma 2, del Cpp**

cautelare, sia, poi, ai fini della definitiva ablazione.

**Il “nesso di pertinenzialità”** - Piuttosto, in ordine ai beni aggredibili “per equivalente”, va accennato che, secondo la migliore interpretazione, cui aderisce anche la sentenza in esame, non è affatto necessaria alcuna dimostrazione del “nesso di pertinenzialità” tra il delitto e le cose da sottoporre alla misura ablatoria, così come è richiesto invece per la confisca prevista dall’articolo 240 del Cp (per tutte, sezione VI, 26 aprile 2006, Ciccarelli; sezione VI, 5 giugno 2007, Giannone).

La caratteristica della misura ablatoria “per equivalente” di che trattasi, infatti, è quella di consentire l’aggredibilità di beni (comunque) rinvenuti nel patrimonio dell’indagato/imputato, anche diversi da quelli costituenti il profitto o il prezzo del reato, essendo quindi irrilevante che si tratti di beni non immediatamente riconducibili al reato.

A ben vedere, rispetto ai beni oggetto della misura, il riferimen-

to al profitto o al prezzo del reato serve esclusivamente come misura di valore, per determinare entro quali limiti è possibile procedere al sequestro e, poi, alla confisca “per equivalente”.

Ciò, perché la misura ablatoria ha un carattere principalmente sanzionatorio, costituendo una «forma di prelievo pubblico a compensazione di prelievi illeciti».

Trattasi, in sostanza, di misura che mira a sottrarre dal patrimonio del reo un compendio “equivalente” a quanto da lui ottenuto con la commissione del reato, rimuovendo il vantaggio illecito che da questa gli è derivato.

Ne deriva, in sintesi, che la confisca «per equivalente» - cui è funzionale il sequestro preventivo di ciò che a tale provvedimento ablatorio può essere soggetto all’esito del procedimento: articolo 321, comma 2, del Cpp - può riguardare, a differenza dell’ordinaria confisca (la quale non può avere a oggetto altro che cose direttamente riferibili al reato), beni che, oltre a non avere alcun rapporto con la pericolosità individuale del soggetto, non hanno neanche alcun collegamento diretto con il reato fiscale in contestazione.

Nella medesima prospettiva, difettando il requisito della «pertinenzialità» del bene da aggredire rispetto al reato fiscale, va soggiunto che neppure interessa approfondire il momento temporale della relativa acquisizione di tale bene al patrimonio del trasgressore, risultando irrilevante, quindi, che tale momento risulti finanche anteriore all’epoca di consumazione del reato. ■