

RIVISTA TRIMESTRALE DI DIRITTO PENALE DELL'ECONOMIA

diretta da
GIUSEPPE ZUCALÀ

A. ALESSANDRI, P. BERNASCONI *Lugano*, C. BERTEL *Innsbruck*,
G. CASAROLI, I. CARACCIOLI, P. CONTE *Bordeaux*, M. DELMAS-MARTY *Parigi*,
A. FIORELLA, G.M. FLICK, G. FLORA, F. HÖPFEL, A. LANZI, V. MILITELLO, C.E. PALIERO,
A. PAGLIARO, P. PATRONO, S. PROSDOCIMI, G. SCHIAVANO, K. TIEDEMANN *Friburgo I. Br.*

CEDAM

CONTIENE
INDICI
DELL'ANNATA

INQUADRAMENTO DOGMATICO E QUESTIONI APPLICATIVE
DELLA CONFISCA PER EQUIVALENTE IN MATERIA PENAL-TRIBUTARIA

1. *Premessa*

L'art. 1, comma 143, l. 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge Finanziaria per il 2008) ha previsto l'istituto della confisca per equivalente – già introdotta e via via estesa a numerose fattispecie del codice penale e della legislazione complementare – anche nel settore dei reati relativi alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, disponendo che: «*Nei casi di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10 bis, 10 ter, 10 quater e 11 d. lgs. 10 marzo 2000 n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'art. 322 ter c.p.*».

La legge richiama tutti i reati tributari contemplati dal d. lgs. 74/2000, tranne quello di cui all'art. 10 (*Occultamento o distruzione di documenti contabili*) in quanto avente un contenuto radicalmente diverso rispetto agli altri ⁽¹⁾.

Specifiche ragioni di politica criminale di aggressione del «profitto» ⁽²⁾, nei due aspetti del «profitto criminale» e del «profitto dell'impresa criminale», cui corrisponde, secondo una categoria dottrinarica che ha trovato séguito in giurisprudenza, la dicotomia fra «reati-contratto», nei quali l'illiceità penale risiede nella stipula del contratto, e «reati in contratto» dove si incrimina la condotta illecita tenuta da uno dei contraenti ⁽³⁾, nonché esigenze legate al principio di stretta legalità, hanno spinto il legislatore ad estendere detta forma di confisca alla materia penal-tributaria ⁽⁴⁾.

Giova inoltre premettere che si tratta di un'ipotesi di confisca obbligatoria e non di confisca facoltativa: «*è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo*», in deroga alla generale disposizione dell'art. 240 c.p. che prevede come obbligatoria la confisca del solo «prezzo».

Il richiamo alla disciplina delle misure di sicurezza mette in luce due pro-

⁽¹⁾ Cfr. SALCUNI, *I reati tributari*, in *Corso di diritto penale dell'impresa* (a cura di Manna), Padova, 2010, 493.

⁽²⁾ Cfr. MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 72; GENNAI-TRAVERSI, *I delitti tributari. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011, 197; LANZI-ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011, 179.

⁽³⁾ LEONCINI, *Reato e contratto nei loro reciproci rapporti*, Milano, 2006, 3; Cass., sez. un., 2.7.2008, n. 26654, in *Cass. pen.*, 2008, 4544 ss.

⁽⁴⁾ Non sono mancate, infatti, operazioni di «ortopedia giuridica» allorquando si è contestata, accanto alla frode fiscale la truffa aggravata. In regime di concorso apparente di norme è stato ritenuto «scomponibile» il reato commesso e ravvisato, di conseguenza, il presupposto per l'applicabilità del sequestro finalizzato alla confisca di cui agli artt. 19 e 53 d. lgs. 231/2001, in modo da far retroagire la confisca per equivalente ai reati fiscali per i quali non era prevista. V., Cass., sez. III, 29.9.2009, n. 41488, in *Riv. pen.*, 2010, 158.

blematiche discusse in dottrina: la prima, relativa alla natura giuridica della confisca per equivalente; la seconda, riguarda la nozione di «prezzo» e di «profitto» del reato.

2. *La natura giuridica della confisca per equivalente e sua applicazione temporale*

In dottrina si è da più parti discusso sulla natura giuridica di questa misura ablativa patrimoniale, sostenendone la «fuoriuscita» dal sistema delle misure di sicurezza per la funzione sanzionatoria oramai assunta, particolarmente nella forma «per equivalente», che la renderebbe una pena patrimoniale accessoria, non presentando, fra l'altro, un connotato *specialprevetivo* tipico della figura di cui all'art. 240 c.p. ⁽⁵⁾.

Alla confisca delineata dal codice penale – istituto già a suo tempo definito «ibrido» – non sono sconosciute le finalità delle sanzioni patrimoniali in senso stretto (multa e ammenda), rimarcate, anzi, dalla possibilità di aggredire il prodotto o il profitto anche non consistente in danaro, come, ad es., un immobile acquistato con i proventi derivanti da una corruzione; con la sola – importante – differenza che del profitto, a' sensi dell'art. 322 *ter* c.p., la confisca è *obbligatoria*. Né, tantomeno, si potrebbe dire che il comma 1 dell'art. 240 c.p. sia un precipitato delle presunzioni di pericolosità criminale, dato che le situazioni a maggior contenuto patrimoniale sono sottraibili discrezionalmente alla disponibilità del reo («prodotto» e «profitto» del reato).

Nessuna finalità risocializzatrice è, da questo punto di vista, perseguita dalla confisca, non essendo risolutiva l'affermazione per la quale la privazione delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato sia volta a prevenire la commissione di future violazioni della legge penale. È evidente la sovrapposizione di piani: non si «previene» la manifestazione della pericolosità dell'agente, sulla quale si incentra il sistema delle misure di sicurezza, bensì la commissione di reati con quei mezzi o per tramite del «consolidamento» del prodotto o profitto in capo all'agente, stilizzata con il «passaggio» della pericolosità dalla cosa al reo ⁽⁶⁾.

Espressione, questa, che serviva a giustificare la presenza della confisca a chiusura del Titolo VIII del Libro I del Codice penale ma che, nella sostanza, non eliminava i dubbi sulla correttezza della sua collocazione, tenendo conto che l'art. 210 c.p. disciplinante gli effetti estintivi del reato (che qui non interessano) e della pena sulla sopravvivenza della misura di sicurezza, non impedisce, in quest'ultimo caso, l'applicazione della confisca (cfr. art. 236 cpv. c.p.). La «cauzione di buona condotta» è sottratta al predetto regime, trasformandosi, in caso di inadempimento dell'obbligo di prestarla, nella misura di sicurezza personale non detentiva della libertà vigilata (art. 238 c.p.).

⁽⁵⁾ COCCO (a cura di), *I reati contro i beni economici. Patrimonio, economia e fede pubblica*, 2^a ed., Padova, 2010, 201.

⁽⁶⁾ CARACCIOLI, *I problemi generali delle misure di sicurezza*, Milano, 1970, 147 s.

Ragioni di coerenza sistematica avrebbero imposto che alla caducazione della pena seguisse la caducazione di tutte le misure di sicurezza, senza residui di sopravvivenza, mentre, il fatto che l'art. 236, comma 2, c.p. non richiami fra le disposizioni che si possono applicare a tale misura di sicurezza gli artt. 202, 203 e 204 c.p. in tema di pericolosità sociale, mette in luce che il legislatore ha voluto svincolare la confisca relativa ad una cosa dalla pericolosità soggettiva dell'autore.

Posto che, per quanto sinteticamente richiamato, non è possibile applicare alla confisca le regole discendenti dall'accertamento della pericolosità sociale e, di conseguenza, gran parte della disciplina delle misure di sicurezza, resta da vedere se il «contenuto» di questa figura sanzionatoria consenta di recuperare parte delle regole che sovrastano l'applicazione di dette misure.

Uno dei problemi più dibattuti suscitati dalla l. 24 dicembre 2007, n. 244 è stato quello della possibile *retroattività* della disposizione dell'art. 1, comma 143, relativo alla confisca per equivalente ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore del provvedimento legislativo, in quanto misura di sicurezza. Senza che sia possibile scendere nel dettaglio della complessa questione, il mancato richiamo da parte del comma 3 dell'art. 25 Cost., dedicato alle misure di sicurezza, all'irretroattività canonizzata al comma 2, lascia impregiudicati i presupposti applicativi («fatto» e «pericolosità») che non si sottraggono alla generale regola di garanzia della Costituzione repubblicana. In altre parole, se, per i reati tributari che ci occupano, il legislatore decidesse di applicare la misura della confisca ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore della legge, allo scopo di dare un connotato di maggiore severità all'intera disciplina della materia, incontrerebbe ostacoli di natura costituzionale. Ciò che sarebbe assolutamente vietato, di contro, è applicare tale misura (ma il discorso vale per tutte le misure di sicurezza) a fatti integranti una nuova figura di reato tributario, creata dal legislatore in un momento successivo alla commissione dei fatti stessi.

Da altro punto di vista, la deroga all'irretroattività si giustifica con la diversa finalità cui sono dirette le pene e le misure di sicurezza. Queste ultime hanno uno scopo diverso dall'*intimidazione* e dalla *retribuzione*, bensì *curativo* e di *ri-socializzazione* del reo per cui la *retroattività* – fermo restando il rispetto del principio di legalità – corrisponde pienamente alla natura di questo particolare tipo di sanzioni ⁽⁷⁾.

Per la confisca, seguendo detto ragionamento, il discorso dovrebbe essere inverso, e cioè, dato il carattere (prevalentemente) retributivo e afflittivo che possiede ⁽⁸⁾, scevra da ogni considerazione sulla pericolosità soggettiva che le misure di sicurezza sono chiamate ad eliminare, essa non può, al pari delle pene, applicarsi retroattivamente. Al di là di queste considerazioni di sistema e di

⁽⁷⁾ CARACCIOLI, *I problemi generali*, cit., 121 ss., 547 ss.

⁽⁸⁾ PALAZZO, *Corso di diritto penale. Parte generale*, 4^a ed., Torino, 2011, 582; Cass., sez. IV, 18.6.2007, in *Foro it.*, 2008, II, 173 ss.

principio, v'è poi, a nostro sommo avviso, un argomento di diritto positivo che, nei limiti del presente contributo, vorremmo svolgere e che, in parte, è stato dibattuto in recenti decisioni giudiziarie.

Secondo una tesi, per rendere compatibile con l'art. 7 della CEDU – e quindi con l'art. 117, comma 1, Cost. – il novellato testo dell'art. 186, comma 2, lett. c), del codice della strada, è sufficiente limitare la declaratoria di illegittimità costituzionale alle sole parole «ai sensi dell'articolo 240, comma 2, del codice penale», dalle quali soltanto deriva l'applicazione retroattiva della misura in questione ⁽⁹⁾.

In sostanza, secondo la Corte, la confisca è sanzione più vicina ad una pena accessoria identica per finalità alla pena principale, per cui soggiace alla più rigorosa previsione dell'art. 7 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

Il ragionamento seguito dalla Consulta non appare convincente, da un lato, perché non spetta ad essa mutare la qualificazione giuridica di una disposizione espellendo dalla formulazione normativa i rinvii ad altra disciplina; dall'altro non considera il «diritto vivente» formatosi in relazione all'operatività della confisca.

Come affermato dalla Corte costituzionale ⁽¹⁰⁾, l'assenza di un «rapporto di pertinenzialità» (inteso come nesso diretto, attuale e strumentale) tra il reato e detti beni, conferiscono alla confisca una connotazione prevalentemente afflittiva, attribuendole, così, una natura «eminentemente sanzionatoria», che impedisce l'applicabilità a tale misura patrimoniale del principio generale dell'art. 200 c.p., secondo cui le misure di sicurezza sono regolate dalla legge in vigore al tempo della loro applicazione, e possono essere, quindi, retroattive.

Diritto vivente che è richiamato – fra l'altro – come fonte per le sanzioni dall'art. 7 della CEDU, il quale, sotto il versante della irretroattività, attraverso l'elaborazione del concetto di «materia penale», deve ritenersi inderogabile e, come tale, riguardante tutte le misure sanzionatorie che, a prescindere dall'«etichetta», corrispondono ai criteri elaborati dalla Corte Europea dei diritti dell'Uomo ⁽¹¹⁾.

Ora, siccome la norma «reale» è composta da tutte quelle disposizioni che concorrono a descrivere la fattispecie, bisogna riconoscere che sia l'art. 25 comma 2 della Costituzione, sia l'art. 7 CEDU, nonché l'interpretazione giurisprudenziale entrino a far parte di questa, definendone completamente la fisionomia sancendo, relativamente alla confisca (anche nella forma per equivalente), il divieto di applicazione retroattiva.

Quanto appena detto conferma la natura di misura di sicurezza, cioè di sanzione criminale, anche della confisca per equivalente che rappresenta una

⁽⁹⁾ Corte Cost., sent. 4.6.2010, n. 196, in *www.cortecostituzionale.it*.

⁽¹⁰⁾ Corte Cost., ord. 2.4.2009, n. 97, in in *Giur. cost.*, 2009, 894 ss.

⁽¹¹⁾ Cfr. Esposito, *Il diritto penale «flessibile»*. *Quando i diritti umani incontrano i sistemi penali*, Torino, 2008, 307 ss.

semplice modalità applicativa della confisca di cui all'art. 240 c.p., senza che, però, per le ragioni di cui sopra, trovi applicazione la regola di cui all'art. 200 cpv. c.p. ⁽¹²⁾.

3. Il concetto di «profitto»: problemi applicativi

La caratteristica fondamentale della novella del 2008 è l'introduzione di una ipotesi «base» di confisca *obbligatoria* e di un'ipotesi «speciale» di confisca per *equivalente*. Sulla prima ipotesi, segnatamente alla trasformazione in «obbligatoria» dell'ablazione del profitto, ci siamo già intrattenuti e non dà adito a difficoltà particolari se non per taluni aspetti, uno dei quali riguarda la confiscabilità, anche in mancanza di una sentenza di condanna, delle cose la cui fabbricazione, l'uso, il porto, la detenzione e l'alienazione delle quali costituisce reato. Si può portare ad esempio la confisca obbligatoria delle fatture false per operazioni inesistenti appartenenti a soggetto diverso dall'utilizzatore, il cui uso realizza l'ipotesi di cui all'art. 8 d. lgs. 74/2000, non punibile, ad es., per carenza dell'elemento psicologico.

Un altro aspetto problematico è legato alla nozione di «profitto». Questo, si dice, qualora non sia materialmente corrispondente al vantaggio economico (danaro) conseguito all'evasione, va confiscato «per equivalente»: è il caso di un immobile acquistato con le somme sottratte all'imposizione fiscale. Tuttavia, la «trasformazione» del danaro in un altro bene suscettibile di valutazione economica non fa venir meno il c.d. «nesso di pertinenzialità» tra il reato ed il bene da sottoporre a misura ablativa, proprio perché esso rappresenta, anche in parte, il risultato di quell'operazione criminosa, per cui non si fa questione di comparazione fra «valore» del profitto e il «valore» corrispondente confiscato ⁽¹³⁾. In sostanza, nella nozione di «equivalenza» scompaiono quei caratteri di immediatezza fra il risultato dell'azione criminosa e il reato ⁽¹⁴⁾, dai quali la confisca speciale prescinde sino ad abbracciare, oltre ai benefici economici remoti, anche quelli immateriali e successivi senza che sia necessario dimostrare, fra l'altro, la confluenza del bene nel patrimonio dell'indagato per tentarne il recupero ⁽¹⁵⁾.

Come sottolineato dai commentatori e dalla giurisprudenza, la novità di questa forma di confisca consiste nel fatto che, ai fini della sua applicazione, non vi è la necessità di dimostrare detto «nesso» tra il reato ed i beni da sottrarre al reo. Può trattarsi, quindi, anche di beni «scollati» dall'illecito. In tal modo, pertanto, potranno essere coattivamente acquisiti dall'Autorità giudiziaria anche beni legittimamente posseduti dal reo, benché non riferibili al reato

⁽¹²⁾ *Contra* Cass., 9.5.2001, in *Cass. pen.*, 2002, 581.

⁽¹³⁾ Cass., sez. un., 6.3.2008, in *Giur. it.*, 2008, 2311 ss.

⁽¹⁴⁾ Cfr. GRASSO, in *Commentario sistematico del codice penale* (a cura di Romano-Grasso-Padovani), 2^a ed., Milano, 2011, 615.

⁽¹⁵⁾ Cass. sez. VI, 27.1.2005, n. 11902, Baldas; Cass., sez. III, 17.4.2008, n. 25129. Cfr. anche la Decisione-quadro del Consiglio dell'Unione Europea 2005/212/GAI.

commesso, a condizione che siano nella disponibilità del medesimo e si tratti di beni di valore corrispondente a quello del prezzo o del profitto del reato.

Tale rigoroso criterio interpretativo può provocare notevoli iniquità operative, come avvenuto in tema di «usura», essendo stati confiscati anche beni intestati a persone di famiglia, di cui il condannato aveva la disponibilità di fatto, acquistate dalle stesse con il proprio lavoro del tutto indipendenti dall'usura del capo-famiglia (ad es., appartamento acquistato dalla moglie parecchi anni prima dei fatti usurari con il ricavato di propri stipendi) oppure beni (denaro od altro) legittimamente detenuti dal contribuente-evasore nel proprio patrimonio da tempo immemorabile e che nulla hanno a che vedere con il reato fiscale commesso, solo per soddisfare le pretese erariali.

Una discussione agitata in giurisprudenza riguarda confiscabilità del solo «prezzo», come si dovrebbe desumere dal comma 1 dell'art. 322 *ter* c.p., ovvero anche al profitto. Ebbene, si potrebbe ritenere che il comma 2 dell'art. 322 *ter* c.p. sia norma «eccezionale», derogante il comma 1, non estensibile, quindi, oltre i casi da essa previsti.

A ben vedere si tratta di un falso problema. Nonostante la confiscabilità dei beni di cui il reo ha la disponibilità sia dal comma 1 limitata al solo prezzo corrispondente, è al comma 3 che bisogna fare riferimento, dove si impone al giudice, con la sentenza di condanna, di individuare i beni assoggettati a confisca per un valore corrispondente al profitto o al prezzo del reato⁽¹⁶⁾. Un maggiore coordinamento fra i tre commi dell'art. 322 *ter* nonché una maggiore uniformità terminologica, come quella riscontrabile nell'art. 648 *quater* c.p. riferito al prezzo, prodotto e profitto, solleverebbe l'interprete dall'affrontare numerose questioni interpretative.

Una di queste riguarda il «prezzo» del reato che, nel campo dell'illecito tributario, riguarda solo una parte dei proventi derivanti dal delitto: nella vendita di fatture false da parte di una «cartiera» (art. 8 d. lgs. 74/2000) il prezzo coincide con le somme derivanti da tali vendite. Ma cosa accade se, in una frode carosello, la cartiera appartiene al gruppo e non viene corrisposto alcun compenso a fronte dell'emissione? Se, peraltro, facciamo riferimento alla dichiarazione infedele (art. 4 d. lgs. 74/2000) dubitiamo che si possa ritenere «prezzo» del reato la sommatoria delle imposte sottratte al Fisco, meglio qualificabile come «profitto», consistente in un vantaggio diretto delle dichiarazioni mendaci anche se costituito da risparmi di spesa, difficilmente inquadrabile nella confisca ordinaria ma rientrante – a nostro avviso – nel più ampio concetto di «equivalenza»⁽¹⁷⁾.

Si può ritenere «profitto» del reato la sommatoria delle imposte sottratte al Fisco, ma taluni dubbi emergono nel caso in cui si sostenga che vadano detratte quelle somme che stanno al di sotto delle soglie quantitative di punibilità. A mio sommo avviso si tratta solo di una suggestione, in quanto il superamen-

⁽¹⁶⁾ Cass. sez. III, 27.1.2011, n. 8982, in *Guida al diritto*, 2011, n. 19, 58.

⁽¹⁷⁾ Cfr. GRASSO, in *Commentario sistematico del codice penale*, cit., 616.

to delle stesse rappresenta lo spartiacque fra la responsabilità amministrativa e la responsabilità penale, ma non costituiscono ostacolo per l'Amministrazione a recuperare le somme evase.

4. *Sul concetto di «equivalenza»*

Preliminarmente, occorre svolgere qualche considerazione sul concetto di «valore corrispondente», se questo cioè sia da intendersi in un'accezione penalistica ovvero se possa utilmente farsi riferimento ai canoni interpretativi dell'esperienza civilista⁽¹⁸⁾. Al diritto penale classico non sono peraltro sconosciuti rinvii ad elementi normativi connotati da una forte discrezionalità del giudice, come, ad. es., il «tenuo valore» delle cose oggetto di furto per bisogno di cui all'art. 626, comma 1, n. 2, c.p.

Il «valore» delle cose oggetto di ablazione è svincolato dal danno subito dal soggetto passivo – l'Erario – e corrisponde al *quantum* dell'evasione effettiva, consistente in un indebito rimborso o nel riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, con la differenza che, nell'ipotesi contemplata dall'art. 626 c.p. il valore può, in casi non infrequenti, orientare verso la non punibilità ai sensi dell'art. 49 cpv. c.p. qualora esso sia così minimo da non raggiungere una soglia di rilevanza penale.

Oppure possiamo pensare al caso, per la verità non raro, in cui il Fisco abbia incassato delle somme in sede di accertamento con adesione. L'interrogativo è il seguente: si devono detrarre le somme percepite secondo il meccanismo conciliativo, oppure essendo il Fisco soddisfatto, il valore del profitto del reato non sussiste, perché è il profitto stesso che viene meno?

Nelle ipotesi di reati fiscali, come detto, la introduzione di soglie quantitative di punibilità pre-individuanti situazioni di rilevante offensività, renderebbe superflua ogni indagine in tal senso.

Si tratta, quindi, di valore economico in sé, teso a ristabilire equilibri che vanno al di là del rapporto fra reato e vantaggi che dalla commissione di questo ne derivano. Nei reati che possiedono un contenuto economico, anche se – come noto – non coincidono con i reati contro il patrimonio, il profitto, pur restando, per così dire, sullo sfondo, funge, nel nostro caso, da unità di misura per riequilibrare gli scompensi economici del reato, punendo una condotta che potremmo definire di «auto riciclaggio» o «auto (re)impiego» (in deroga agli artt. 648 *bis* e 648 *ter* c.p.)⁽¹⁹⁾ quando il reo occulti i proventi del reato facen-

⁽¹⁸⁾ Per un'analisi dettagliata delle varie posizioni v. AMISANO TESI, *Confisca per equivalente*, in *Dig. disc. pen.*, Agg. IV, 2008, 198 s.

⁽¹⁹⁾ Sui rapporti fra la fattispecie di «riciclaggio» e di «re-impiego», nonché sulla problematica di politica criminale circa l'introduzione nel nostro ordinamento di una autonoma figura di «auto-riciclaggio», alla luce del d. lgs. 231/2007, v., rispettivamente, i saggi di GIUNTA e di PALIERO, in *Riciclaggio e imprese* (a cura di Arnone-Giavazzi), Milano, 2011, 84 s. e 92 s. Più in generale, sui rapporti fra riciclaggio e reati fiscali, FOUMDJEM, *Blanchiment de capitaux et fraude fiscale*, Paris, 2011; VERNIER, *Techniques de blanchiment et moyens de lutte*, Pa-

doli scomparire nel suo patrimonio, trasformandoli o dando loro diversa veste giuridica. In sostanza, l'«equivalenza» ha il preciso significato di svincolare la *res* che costituisce il prodotto, il profitto o il prezzo del reato dall'ablazione diretta e quindi dallo svolgere indagini circa l'esistenza della stessa o di verificare che il profitto del reato sia confluito effettivamente nella disponibilità dell'indagato, per incentrarsi sull'astratta consistenza del provento criminoso.

Quanto or ora detto non significa che vada acriticamente seguita la prassi, fin qui instauratasi nelle ipotesi di confisca per equivalente prevista per reati diversi da quelli tributari, di procedere – al fine di richiedere al P.M. il sequestro preventivo – ad un'individuazione del tutto generica e persino arbitraria di beni casualmente rinvenuti nell'abitazione dell'indagato.

Ciò avviene, in verità, anche se discutibilmente, con riferimento al sequestro preventivo (art. 321, comma 2, c.p.p.), ma non può certo ammettersi nei confronti della confisca che è provvedimento disposto dal giudice con la sentenza di condanna. L'ultimo comma dell'art. 322 *ter* c.p. impone, infatti, a tale scopo, una compiuta valutazione da parte del magistrato, verosimilmente a séguito di una complessa valutazione peritale, di determinare le somme di denaro o di individuare i beni assoggettati a confisca ovvero il «valore» corrispondente al profitto o al prezzo del reato.

5. *Il soggetto attivo*

Un'importante questione interpretativa derivante dall'estensione dell'art. 322 *ter* c.p. ai reati tributari riguarda la definizione del «reo», che, per i principi generali può essere l'autore diretto dei reati fiscali oppure il concorrente nel reato.

Variamente richiamati dalle norme penali-tributarie, i soggetti attivi possono essere soltanto coloro che sono obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi o sul valore aggiunto, colui che opera in qualità di sostituto d'imposta o contribuente IVA ovvero colui che è obbligato al versamento delle imposte. Il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti può, invece, essere realizzato da chiunque.

Se con tali soggetti concorrono altre persone, diverse dagli autori diretti del reato tributario (ad es., dichiarazione infedele dei redditi sottoscritta dal Presidente del Consiglio di amministrazione di una società, con cui abbiano dolosamente concorso gli altri consiglieri e l'amministratore delegato; emissione od utilizzazione di fatture false in cui tra l'emittente e l'utilizzatore si sia inserito un «mediatore» che abbia messo in contatto i due soggetti; reato fiscale di qualunque genere al quale abbia dolosamente concorso un consulente esterno), anche costoro potranno ovviamente essere destinatari del provvedimenti di confisca sui propri beni.

ris, 2008; ALLDRIDGE, *Money laundering law. Forfeiture, Confiscation, Civil Recovery, Criminal Laundering and Taxation of the Proceeds of Crime*, Oxford-Portland Oregon, 2003.

Se sul punto valgono i principi generali in materia di concorso di persone nel reato (artt. 110 ss. c.p.) problemi si pongono per il c.d. «soggetto di fatto», ora oggetto di disciplina specifica nel settore penale societario all'art. 2639 c.c., da una recente corrente interpretativa ritenuto espressione di un principio generale estensibile a settori diversi da quello per il quale è stato espressamente dettato: *in primis* i reati fallimentari ⁽²⁰⁾.

Il punto veramente delicato della questione è che, a riguardo, la giurisprudenza ha sempre sostenuto la personalità delle obbligazioni tributarie, «proprie» del contribuente, come tali non delegabili ad altri ⁽²¹⁾. Una parziale rivisitazione di tale atteggiamento rigorista si impone alla luce non solo del nuovo art. 2639 c.c. ma dal coordinamento intrasistematico e cioè dalla possibile realizzazione in concorso di un illecito penale societario, tributario e fallimentare, per cui sarebbe illogico, in una situazione del genere, ammettere una responsabilità del soggetto di fatto per taluno di detti reati, e poi negarla per l'altro.

La soluzione positiva o negativa che si intende dare al problema è, inoltre, strettamente connessa al concetto di «disponibilità» richiamato dall'art. 322 *ter* c.p. e cioè se possano ritenersi nella disponibilità del reo (ad es. il Presidente del CdA) i beni (mezzi di qualsiasi tipo dell'azienda) e soprattutto le somme depositate su conti correnti intestati alla società, a proposito delle quali ci si chiede se solo nel caso in cui il soggetto di diritto abbia il potere di firma sul conto possa disporsi la confisca, mentre se tale potere fa capo ad un dipendente dotato di tale potere (ma fuori dal novero dei soggetti attivi) essa non sarebbe possibile.

Per poter evitare incongruenze di tal fatta dovrebbe ammettersi l'esistenza, anche in campo penal-tributario, di soggetti di fatto che, rimanendo alle ipotesi prospettate, potrebbero comunque ottenere la firma sui conti, in riferimento alla situazione giuridica esistente al momento in cui la confisca (o il sequestro) devono essere applicati, tralasciando le situazioni ipotetiche che, concretamente, non si sono realizzate.

6. Considerazioni conclusive

Dimostrata la natura «eclettica» della confisca per equivalente che si fonda – come la confisca «ordinaria» – su necessità di prevenzione e di repressione, abbiamo altresì evidenziato ulteriori caratteri che la avvicinano molto ad una sanzione civilistica, di riparazione per il semplice torto oggettivo. Ristorazione di interessi ulteriori e diversi da quelli lesi dal reato, corrispondenti più ad una

⁽²⁰⁾ Cfr. DI AMATO, *Diritto penale dell'impresa*, 7^a ed., Milano, 2011, 104; AMBROSETTI, *I reati fallimentari*, in *Diritto penale dell'impresa* (a cura di Ambrosetti-Mezzetti-Ronco), 2^a ed., Bologna, 2009, 255. *Contra*, MANNA, *I soggetti attivi*, in *Corso di diritto penale dell'impresa*, cit., 24.

⁽²¹⁾ RUGGIERO, voce *Leggi penali finanziarie*, in *Enc. giur. Treccani*, Agg. 2007, 1.

«ragion fiscale» dello Stato, consistente nell'aggressione – adesso obbligatoria – del profitto da attuarsi secondo modalità che ricalcano il modello di responsabilità civile.

Sul punto anche la giurisprudenza ha mostrato una certa disinvoltura ad ammettere che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca possa interessare indifferentemente ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto accertato, sebbene – si dice – la confisca non possa essere duplicata o comunque eccedere, nel *quantum*, l'ammontare complessivo dello stesso ⁽²²⁾.

Considerazioni ulteriori però possono essere formulate anche sulla scorta dell'argomento sistematico e comparatistico.

L'«equivalenza» rimanda ad un concetto di «fungibilità» tipico delle obbligazioni di valore aventi ad oggetto entità economicamente valutabili in termini monetari. Un conto è, infatti, la confisca delle cose che servirono a commettere il reato, altro è imporre una prestazione patrimoniale «in luogo» dell'originaria apprensione coattiva del prodotto, del profitto e/o del prezzo del reato.

Non v'è dunque da meravigliarsi se l'istituto abbia trovato ampia applicazione nei settori deputati alla repressione della criminalità del profitto, successivamente esteso alla legislazione generale che contempla numerose fattispecie penali, non tuttavia a contenuto esclusivamente economico.

Si pensi alla confisca per equivalente nel diritto penale francese, trasposto dal codice doganale al codice penale comune (art. 131-21 al. 3 c.p.) per il quale il giudice può altresì sostituire alla confisca la condanna alla pena pecunia di tenore corrispondente al valore della cosa oggetto di causa, oltre ad un'ammenda supplementare.

Significativo è che la confisca doganale possa essere pronunciata tutte le volte in cui l'Amministrazione delle dogane eserciti l'azione per l'applicazione delle sanzioni fiscali. Tuttavia, il Pubblico Ministero può esercitare l'azione fiscale accessoriamente all'azione pubblica (art. 343 cod. dog.). In questo caso la confisca costituisce una sanzione fiscale e non penale, colpisce gli oggetti e le merci che sono serviti a mascherare la frode. Gli oggetti così confiscati non possono essere rivendicati dai proprietari, né le somme, siano esse depositate o no, possono essere reclamate dai creditori privilegiati. Anche in questo caso in luogo della confisca può essere data una pena pecuniaria di una somma uguale al valore di detti oggetti (art. 435 cod. dog.) ⁽²³⁾.

La confisca è finalizzata ad aggredire beni diversi ma «equivalenti», per valore, a quelli costituenti direttamente il provento del reato, caratteristica che la avvicina ad un risarcimento del danno a favore dello Stato per una lesione ad un interesse solo parzialmente coincidente con il «danno criminale», irrilevante essendo, inoltre, la legittima provenienza di quanto sequestrato ⁽²⁴⁾.

⁽²²⁾ Cass. sez. III, 27.1.2011, n. 6894.

⁽²³⁾ Cfr. RENOUT, *Droit pénal général*, Orléans, 2008, 274 ss.; MAYAUD, *Code pénal*, Paris Cedex, 2009, 185.

⁽²⁴⁾ Particolarmente asseverativo in proposito è l'art. 70, comma 1, c.p. svizzero: «Se i va-

Ulteriori profili problematici presenta il c.d. «principio di solidarietà», emerso in sede di applicazione cautelare del sequestro finalizzato alla confisca. L'art. 11 della l. n. 146 del 2006 ammette espressamente la confisca di quei beni di cui il reo *disponga* anche per interposta persona, fisica o giuridica, pur se questi appartengono in tutto o in parte a persona estranea al reato ⁽²⁵⁾.

Il concetto di «disponibilità» fa sì che, nell'ambito di quella che potremmo definire un'obbligazione soggettivamente complessa derivante da fatto illecito, scompaiano tutti i caratteri che tradizionalmente connotano la pena e talune misure di sicurezza, favorendo però l'aggiramento delle garanzie – principalmente in punto divieto di responsabilità per fatto altrui – che assistono tutte le sanzioni materialmente afflittive, tipo le pene accessorie alle quali la confisca sarebbe riportabile.

L'inquadramento all'interno di quest'ultima categoria, porterebbe però a vanificarne l'applicazione, soprattutto ove si consideri la possibilità di poterle sospendere condizionalmente, incompatibile però con le finalità per cui la confisca (anche di valore) è stata dettata. Né, tantomeno, può assurgere al ruolo di sanzione principale, pur in materia di criminalità economica, perché non possiede un forte contenuto general-preventivo tipico della pena restrittiva della libertà personale. Non resta che qualificarla come misura di sicurezza, benché non presenti appieno tutte le caratteristiche di queste, le quali sono tuttavia molto eterogenee fra di loro (ad es. libertà vigilata e casa di lavoro) ma tutte accomunate dal rigoroso rispetto delle garanzie che l'ordinamento accorda alla «materia» penale.

GIANLUCA RUGGIERO
ricercatore di diritto penale
nell'Università di Torino

lori patrimoniali sottostanti alla confisca non sono più reperibili, il giudice ordina in favore dello Stato un *risarcimento* equivalente».

⁽²⁵⁾ Cfr. l'art. 72, comma 1, c.p. svizzero: «I valori appartenenti a una persona che abbia partecipato o sostenuto un'organizzazione criminale (art. 260) sono *presunti* sottoposti, fino a prova del contrario, alla facoltà di disporre dell'organizzazione». In argomento, per tutti, HEINE, *Organisierte Kriminalität und kriminelle Organisationen. Landbericht Schweiz*, in *Organisierte Kriminalität und kriminelle Organisationen* (a cura di Gropp-Sinn), Baden-Baden, 2007, 19 ss.