

LE SEZIONI UNITE E IL PROFITTO CONFISCABILE: FORZATURE SEMANTICHE E DISTORSIONI ERMENEUTICHE

Francesco Mucciarelli e Carlo Enrico Paliero

ABSTRACT

La Suprema Corte, nella sua più autorevole composizione, compie un significativo *revirement* in tema di confiscabilità del profitto ritratto da illeciti penal-tributari, non soltanto collocandosi in una prospettiva del tutto eccentrica rispetto ai consolidati orientamenti della giurisprudenza di legittimità, ma pervenendo altresì a conclusioni poco persuasive sotto il profilo semantico e logico, oltre che di difficoltosa collocazione dommatica. Sebbene la soluzione del caso giudicato possa risultare condivisibile, la pronuncia desta preoccupazione per le sue potenziali ricadute sistemiche.

SOMMARIO

0. Le problematiche affrontate dalla sentenza. – 1. La controversa individuazione dell'oggetto della confisca. – 1.1. Lo “stato dell’arte” giurisprudenziale. – 1.2. La posizione delle Sezioni Unite. – 1.3. I limiti lessicali ed ermeneutici della tesi prospettata nella sentenza *in re* Gubert. – 2. Confisca “diretta” e “per equivalente” nell'impostazione delle Sezioni Unite. – 2.1. Le aporie di natura logico-formale. – 2.2. I limiti di carattere sistematico. – 3. La portata non universale delle regole dettate dal d.lgs. n. 231/2001. – 4. Profili penal-tributari. – 5. Considerazioni conclusive.

0.

Le problematiche affrontate dalla sentenza.

Investite della questione circa la possibilità di «*aggredire direttamente i beni di una persona giuridica per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa*»¹, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione², dopo aver esattamente risposto al quesito, sviluppano una serie di argomenti in tema di profitto confiscabile ben difficilmente condivisibili³ e che sembrano destinati a tornare all'attenzione delle stesse Sezioni Unite⁴.

Due, in particolare, gli snodi ermeneutici intorno ai quali la decisione che commentiamo si svolge e che non riescono in nulla convincenti, afflitti entrambi da una confusione concettuale foriera di esiti eversivi sul piano sistematico.

Da un lato: forzando il valore semantico dei lemmi *vantaggio* e *profitto*, la doverosa tipizzazione del profitto confiscabile smarrisce, nel *dictum* della Corte, i suoi tratti connotativi per trasformarsi in un “vantaggio” dai contorni indistinti e dal perimetro tanto evanescente da comprendere anche – in termini negativi – qualunque risparmio di spesa, nozione quest’ultima estesa fino ad accogliere il contro valore delle sanzioni pecuniarie in ipotesi applicabili.

Dall’altro: il canone della pertinenzialità, indefettibile condizione per la confisca diretta, viene annichilito attraverso la evocazione del carattere della fungibilità. Ma quest’ultimo, inenunciando alla cosa in sé in quanto ne rappresenta un attributo specifico, nulla rileva in rapporto al nesso di pertinenzialità, che invece si risolve in un giudizio di relazione espressivo di una caratteristica estrinseca della cosa, qualificazione che concerne il legame (eziologico) di provenienza della *res*. La cennata distorsione ermeneutica reca con sé una implicazione tanto necessitata quanto giuridicamente non sostenibile sul versante del sistema: nel caso di cose fungibili la confisca si tradurrebbe sempre in una confisca di valore.

Segnatamente agli aspetti ora ricordati si rivolgono le brevi note che seguono.

1.

La controversa individuazione dell’oggetto della confisca.

Il perno centrale della pronuncia finisce per coincidere, inevitabilmente, con la nozione di *profitto* (*rectius*, di profitto *confiscabile*).

Come noto, si tratta di una delle più controverse questioni affrontate dalla giurisprudenza (ma il discorso non cambierebbe riferendosi alla speculazione dottrinale⁵) di questo ultimo scorcio di anni; questione vieppiù complicata dal sovrapporsi e agglomerarsi delle incertezze nozionali e contenutistiche indotte dal sostantivo (“*profitto*”) alle/con le aporie normative e sistematiche fomentate dal predicato (“*confiscabile*”), che appunto rimanda al proteiforme ed ermafrodito istituto della confisca. Quest’ultima, in particolare – anche restando nel campo *stricto sensu* penale-criminale –, patisce le conseguenze del recente affastellarsi normativo di *tipologie* (“comune”, di “parte generale”, *ex art. 240 c.p. vs* “settoriale”, di “parte speciale”, *ex art. 322-ter c.p.*) e *modelli* (“diretta” *vs* “per equivalente”; orientata sull’autore, individuale

¹ Cass. pen., sez. III, ord. 30 ottobre 2013 (dep. 22 novembre 2013), n. 46726, Pres. Teresi, Rel. Ramacci, Imp. Gubert, in *Dir. pen. cont.*, 12 dicembre 2013, con commento di T. TRINCHERA, *Confisca per equivalente di beni appartenenti alla società e reati tributari: la parola passa alle Sezioni Unite*.

² Cass. pen., sez. un., 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014), n. 10561, Pres. Santacroce, Rel. Davigo, Imp. Gubert, in *Dir. pen. cont.*, 12 marzo 2014, con commento di T. TRINCHERA, *La sentenza delle Sezioni Unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali*.

³ Si vedano in proposito le notazioni critiche di R. BORSARI, *Reati tributari e confisca di beni societari. Ovvero, di un’occasione perduta dalle Sezioni Unite*, in *Le Società*, 2014, 862; R. BRICCHETTI, *Si al sequestro preventivo per equivalente se la persona giuridica è uno “schermo fittizio”*, in *Guida dir.*, 2014, f. 15, 95; A.M. DELL’OSSO, *Confisca diretta e confisca per equivalente nei confronti della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante: le Sezioni Unite innovano ma non convincono*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2014, 401.

⁴ Il riferimento va a *Cass. pen., sez. VI, ord. 19 novembre 2014, Pres. Milo, Rel. Fidelbo* (informazione provvisoria), in *Dir. pen. cont.*, 27 novembre 2014, che ha rimesso alle Sezioni Unite due fondamentali questioni in tema di confisca: a) se la confisca di una somma di denaro sequestrata sul conto corrente e costituente prezzo del reato debba considerarsi sempre confisca “diretta” ovvero per “equivalente”; b) se, qualora sia qualificata come confisca “diretta”, possa essere disposta anche con la sentenza che dichiara l’estinzione del reato.

⁵ Cfr. A. ALESSANDRI, *Criminalità economica e confisca del profitto*, in *Scritti in onore di Giorgio Marinucci*, a cura di E. Dolcini e C.E. Paliero, t. III, Milano, 2006, 2107 ss.; F. BOTTALICO, *Confisca del profitto e responsabilità degli enti tra diritto ed economia: paradigmi a confronto*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2009, 1749 s.; A.M. MAUGERI, *La confisca per equivalente – ex art. 322-ter – tra obblighi di interpretazione conforme ed esigenze di razionalizzazione* (nota a Cass. pen., sez. un., 25 giugno 2009, n. 38691, Caruso), in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2011, 777 ss.; G. GRASSO, (sub) *Art. 240*, in M. ROMANO, G. GRASSO, T. PADOVANI, *Commentario sistematico del codice penale*, vol. III, 2ª ed., Milano, 2011, 611 ss.; P. VENEZIANI, *La punibilità. Le conseguenze giuridiche del reato*, in *Trattato di Diritto penale*, dir. da C.F. Grosso, T. Padovani, A. Pagliaro, *Parte generale*, t. II, Milano, 2014, 515 ss.

vs collettivo) consolidatisi nell'ordinamento per stratificazioni legislative successive (in parte novellanti, in parte estensive della disciplina esistente) e, ahinoi, sfornite del dono – quanto meno – della organicità sistematica.

1.1.

Lo “stato dell’arte” giurisprudenziale.

Con più specifica attinenza al “profitto confiscabile” occorre riconoscere che si deve soprattutto alla giurisprudenza di legittimità più recente una proficua opera di sistemazione della materia – sia sotto il profilo ermeneutico sia, anche, dommatico – che ha avuto come esito finale (sia pure provvisorio) la fissazione di alcuni punti fermi. Questi ultimi, catalogabili per comodità in corrispondenza con determinati arresti della Cassazione assurti ad autentici *leading cases*, possono essere sintetizzati nei termini seguenti⁶.

(i) Il profitto, per essere *tipico* (nel senso cioè di essere rilevante ai fini della disciplina della confisca), deve essere anzitutto accompagnato dal requisito della «*pertinenzialità*», il che significa derivazione immediata e “identificabile” (*id est*, “provabile” in giudizio) con il reato che lo presuppone (principio di “causalità” del reato rispetto al profitto) [“sentenze-guida”: l’epocale *Fisia Impianti*⁷, e, da ultimo, la *Riva F.I.R.E.*⁸].

(ii) Tale collegamento diretto reato-profitto può essere riconosciuto anche rispetto al bene acquisito attraverso l’*immediato* impiego/trasformazione del profitto diretto del reato, ma tale estensione del concetto di “pertinenzialità” trova il suo limite estremo in siffatto requisito di immediatezza (del reimpiego), che – in sostanza – ne garantisce la “riconoscibilità” probatoria (il profitto deve essere materialmente identificabile) [“sentenze-guida”: *in primis* la *Miragliotta*⁹; inoltre, la *Caruso*¹⁰].

(iii) Il profitto, proprio in virtù del “principio di causalità” sopra evocato, deve essere inteso come “evento” in senso tecnico («*ancorché esterno al tipo di illecito costituendo solo l’oggetto della misura di sicurezza o della sanzione ablativa*») e deve quindi sempre rivestire i requisiti di “materialità” e “attualità”. Sicché il profitto, per essere tipico, deve corrispondere a un mutamento materiale, attuale e di segno positivo della situazione patrimoniale del suo beneficiario ingenerato dal reato attraverso la creazione, trasformazione o l’acquisizione di cose suscettibili di valutazione economica [“sentenza-guida”: la *Italease*¹¹].

(iv) Viceversa, *non* rappresenta “profitto” un qualsivoglia *vantaggio* futuro, immateriale, o non ancora materializzato in termini strettamente economico-patrimoniali, né, meno che mai, un *income* patrimoniale soltanto indiretto o mediato [“sentenza-guida”: la *Italease*¹²].

(v) Con specifico riferimento al denaro, esso può essere sì soggetto a confisca (anche) diretta come profitto, ma ciò indipendentemente dalla sua ovvia natura di bene *fungibile*; nel senso che questa particolare caratteristica non fa venir meno l’indispensabile requisito costitutivo della “pertinenzialità”, esonerando il giudice dall’accertamento dello stretto collegamento

⁶ G. FIDELBO, *La nozione di profitto confiscabile nella giurisprudenza delle sezioni unite della Corte di cassazione*, in *Corte di Cassazione – Ufficio del Massimario – Settore Penale – Orientamento di Giurisprudenza*, Rel. n. 41/2014, Roma, 2014.

⁷ Cass. pen., sez. un., 27 marzo 2008 (dep. 2 luglio 2008), n. 26654, Pres. Gemelli, Rel. Milo, Imp. Fisia Italimpianti Spa, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 1738 ss., con nota di V. MONGILLO, *La confisca del profitto nei confronti dell’ente in cerca di identità: luci ed ombre della recente pronuncia delle Sezioni Unite*.

⁸ Cass. pen., sez. VI, 20 dicembre 2013 (dep. 21 gennaio 2014), n. 3635, Pres. Agrò, Rel. De Amicis, Imp. Riva F.I.R.E. Spa, in *Dir. pen. cont.*, 11 febbraio 2014, e in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 988 ss., con nota di C. PIERGALLINI, *Responsabilità dell’ente e pena patrimoniale: la Cassazione fa opera nomofilattica*.

⁹ Cass. pen., sez. un., 25 ottobre 2007 (dep. 6 marzo 2008), n. 10208, Pres. Battisti, Rel. Marasca, Imp. Miragliotta, in *Dir. pen. proc.*, 2008, 1295 ss., con nota di R. LOTTINI, *La nozione di profitto e la confisca per equivalente ex art. 322 ter c.p.*

¹⁰ Cass. pen., sez. un., 25 giugno 2009 (dep. 6 ottobre 2009), n. 38691, Pres. Gemelli, Rel. Fiale, Imp. Caruso, in *Dir. pen. e proc.*, 2010, 433 ss., con nota di V. MAIELLO, *La confisca per equivalente non si applica al profitto del peculato*.

¹¹ Cass. pen., sez. V, 28 novembre 2013 (dep. 4 marzo 2014), n. 10265, Pres. Oldi, Rel. Pistorelli, Imp. Banca Italease S.p.a., in *CED Cass.*, rv. 258577.

¹² *Ibidem*.

causale, ad es. fra il “tot” di denaro versato su di un conto, e la provenienza di *quel* “tot” dal reato-presupposto [“sentenza-guida”: la *Focarelli*¹³].

(vi) Le conclusioni non cambiano se ci si sposta dal modello-base rappresentato dalla confisca *diretta*, o “tradizionale”, al modello alternativo della confisca “moderna”, o *per equivalente* (“*di valore*”): nel senso che i requisiti di materialità e pertinenzialità continueranno a valere nella *identificazione* (sia nell'*an* sia nel *quantum*) del profitto confiscabile, semplicemente, in questo secondo modello, l'implementazione della misura sarà *bifasica*: a una prima fase di identificazione del profitto alla stregua della materialità/pertinenzialità, e sull'accertato presupposto della sua indisponibilità attuale nella sede di formazione originaria seguirà la fase di apprensione del *tantundem* in una sede economica diversa [“sentenza-guida”: la *Tosinvest*¹⁴].

(vii) Con riguardo infine a quella particolare *species* rappresentata dai «*risparmi di spesa*», l'attuale punto d'arrivo del consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità è nel senso di inscrivere nel perimetro del “profitto confiscabile”, ma solo nei termini ed entro i ben definiti limiti di un ricavo *effettivamente* introitato e non decurtato dei costi che si sarebbero dovuti sostenere («*vale a dire un risultato economico positivo concretamente determinato in misura maggiore di quanto avrebbe dovuto essere conseguito*») [“sentenza-guida”, anche per questo profilo: la *Italease*¹⁵].

In definitiva: dal *rationale* di questo quadro interpretativo di legittimità si ricava dunque che il “profitto” deve rivestire le seguenti caratteristiche:

(a) essere “*evento*” in senso tecnico (ancorché *esterno al tipo* dell'illecito, costituendo – come detto – l'*oggetto* della sanzione), quindi non identificabile, confondibile con o sovrapponibile alla condotta stessa: deve cioè evidenziare una sua *attualità contingente* spazio-temporale, esulando così per sua natura sia dalla sfera oggettiva delle mere *potenzialità* (si sconfinerebbe allora nella *più ampia* categoria del «*vantaggio*»), sia dalla sfera soggettiva delle *intenzioni finalistiche* che possono governare e orientare la condotta stessa (si “retrocederebbe”, allora, alla *diversa* categoria dell'«*interesse*»);

(b) possedere una necessaria *materialità* a rifrazione patrimoniale, in quanto oggetto materiale – appunto – della *apprehensio* coattiva in cui si sostanzia la sanzione (sia essa “*diretta*” o “*per equivalente*”: non fa alcuna differenza), e quindi previamente identificato, quantificato, determinato, sia nell'*an* sia nel *quantum* (o, in ogni caso, in questi termini da identificarsi, determinarsi, etc.); con esclusione dal suo spettro, pertanto, di ogni componente sotto qualsivoglia profilo probabilistica, quali, per fare un solo esempio noto alla civilistica, quelle riconducibili a mere *chances* o a rapporti i cui impatti, o ritorni economico-finanziari non siano per lo meno predeterminabili *a priori*;

(c) essere conseguenza *diretta* dell'illecito, come accadimento esterno, separato nettamente, ma strettamente collegato eziologicamente, alla condotta delittuosa, e nei soli limiti di quanto dalla stessa condotta prodotto.

1.2.

La posizione delle Sezioni Unite.

Ictu oculi la sentenza delle Sezioni Unite si discosta in modo assai significativo dal quadro sistematico-ermeneutico che su questo complesso tema si ricava dalla visione complessiva della giurisprudenza di legittimità, e che potrebbe essere definito, quanto meno in termini di prevalenza, l'attuale “*stato dell'arte*” (la *law in action* riferibile all'istituto – *agli istituti* (seque-

¹³ Cass. pen., sez. un., 24 maggio 2004 (dep. 9 luglio 2004), n. 29951, Pres. Marvulli, Rel. Fiale, Imp. Focarelli, in *Fall.*, 2005, 1265 ss., con nota di F.M. IACOVELLO, *Fallimento e sequestri penali*.

¹⁴ Cass. pen., sez. VI, 26 giugno 2008 (dep. 13 novembre 2008), n. 42300, Pres. Oliva, Rel. Paoloni, Imp. Finanziaria Tosinvest Spa, in *CED Cass.*, rv. 241332.

¹⁵ Cass. pen., sez. V, 28 novembre 2013, n. 10265/2014, Banca Italease, cit.

stro/confisca) – nel momento storico attuale).

Risalendo infatti nel tempo alla ricerca delle proprie “matrici culturali” di riferimento (pressoché tutte rinvenute in arresti *precedenti* alla sequela dei *leading cases* sopra evocati – dalla *Fisia Impianti* alla *Riva F.I.R.E.* alla *Italease* – che hanno rappresentato la storia recente della questione) la sentenza *in re* Gubert fissa in punto di profitto sequestrabile/confiscabile i seguenti, *differenti* principi:

(a) Il profitto – testualmente – «*deve intendersi comprensivo non soltanto dei beni che l'autore del reato apprende alla sua disponibilità per effetto diretto e immediato dall'illecito, ma altresì di ogni altra utilità che lo stesso realizza come conseguenza indiretta o mediata della sua attività criminosa*».

(b) La confisca del profitto, quando si tratti di denaro o di beni fungibili, è *sempre* confisca *diretta* e *mai* “per equivalente”.

(c) Nel caso dei reati tributari il profitto è costituito – ancora, testualmente – «*da qualsivoglia vantaggio patrimoniale conseguito alla consumazione del reato e può dunque consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del reato tributario*».

Le conseguenze, sul piano ermeneutico-sistematico sono valutabili nei termini seguenti.

(aa) Con radicale *revirement*, questa sentenza abbandona, in un tutt'uno, e la *tipicizzazione* del concetto di profitto in termini di materialità/effettività dell'incremento patrimoniale, e l'aggancio al criterio della *pertinenzialità*.

(bb) Agitando il (non)argomento (come si dirà) della fungibilità, si oblitera di fatto, in un numero relevantissimo, se non nella predominanza dei casi, il modello sanzionatorio della confisca “di valore” (il futuro dell'istituto), per ancorarsi al passato remoto della “confisca-misura”; esito ermeneutico davvero stravagante, e a prima vista inspiegabile, se non fosse che in tal modo si completa l'opera di smaterializzazione del *topos*, ridisegnandolo *sub specie* di un indistinto e imperimetrato concetto di “vantaggio”, anche in termini negativi, atti a ricomprendere qualsiasi forma di “risparmio di spesa”, pure assunta nella dimensione semantica più *floa* concepibile (operazione che viceversa sarebbe meno facile rispetto alla confisca di valore, essendo per questa indispensabile, il “valore” – per lo meno – identificarlo).

Breve. Questa al momento eterodossa sentenza di legittimità (pur resa con il suggello della composizione a Sezioni Unite) se assurgesse a *leading decision* porterebbe allo scardinamento dell'intero – complesso, eppertanto fragile – sistema delle misure ablativo-patrimoniali (nella loro dimensione sia sostanziale sia processuale); con ricadute politico-criminali, delle quali certo è il *deficit* garantistico, del tutto incerta la razionalità anche in termini di “tenuta” del sistema (specie considerando che l'ormai consolidata Giurisprudenza Europea dei Diritti non lascia scampo a iniziative giustizialiste attivate con il famigerato meccanismo della “truffa delle etichette”).

1.3.

I limiti lessicali ed ermeneutici della tesi prospettata nella sentenza in re Gubert.

Ma le ragioni non mancano per contrastare l'eventuale innesco, nella giurisprudenza superiore, di un *trend* in contro-tendenza di questo tipo, fondato su argomenti talvolta *per se* auto-confutanti.

(aa) Contro il *rationale* di fondo (espressamente dichiarato, del resto) della decisione, fondato sulla riduzione della nozione di “profitto” al “vantaggio” *tout court*, cioè privo di qualsiasi altra delimitazione, qualitativa e cronologica, parlano argomenti sia semantici sia ermeneutico-sistematici.

(i) Quanto ai primi.

Ci orientiamo sul valore semantico originario, prendendo come punto di riferimento l'applicazione dei due lemmi nelle rispettive voci dei principali glossari della lingua italiana:

- Al significante «*vantaggio*» vengono assegnati i possibili, seguenti significati: «*motivo o*

*condizione di superiorità o privilegio*¹⁶; «ciò che mette qualcuno o qualcosa in una condizione più favorevole rispetto ad altri»¹⁷; «elemento che pone in una condizione favorevole o in una condizione di superiorità»¹⁸.

- Il lemma «*profitto*» viene invece semanticamente definito come segue: «*giovanamento, vantaggio, beneficio, sia pratico sia intellettuale: in senso economico: eccedenza del totale ricavi sul totale dei costi*»¹⁹; «*utile, vantaggio, giovanamento: in senso econom.: eccedenza del ricavo lordo sul costo totale di produzione; remunerazione dell'imprenditore per l'attività di organizzazione dell'impresa*»²⁰; «*vantaggio, beneficio, miglioramento fisico, intellettuale o morale; in senso econom.: in un'attività produttiva, commerciale o finanziaria, la differenza tra valore del prodotto e costi di produzione; -specialmente al plurale: utile, guadagno, introito di varia natura*»²¹.

In conclusione.

Sotto il profilo lessicale i due termini gravitano nello stesso campo semantico, ma “vantaggio” e “profitto” sono in evidente rapporto di genere a specie (ove “vantaggio” è il *genus*, “profitto” la *species*).

Nella semantica giuridica, poi, *a fortiori* i due termini devono essere valutati in un linguaggio convenzionale, non traslato (con vincolo di stretta interpretazione per rispetto del *nullum crimen*): e in tale prospettiva, “profitto” rimanda a un incremento patrimoniale concreto e attuale, “vantaggio” a un, più generico, miglioramento delle condizioni di partenza, che sul versante patrimoniale/economico può avere una dimensione anche immateriale o prospettica, *de futuro* (l’acquisizione di posizioni di mercato allettanti, le serie *chances* di un guadagno futuro derivante dall’illecito). È anche subito chiaro che in questa chiave – necessitata – di lettura, un risparmio di spesa (*rectius* di esborso) si iscrive assai più facilmente entro il perimetro semantico-concettuale del “vantaggio” piuttosto che in quello del “profitto”, la sua valorizzazione come profitto apparendo riservata alle ipotesi in cui ciò che non è “esborsato” (“risparmiato”) corrisponde a una ben definita quantità di denaro già identificabile in termini materiali e matematici precisi al momento della commissione del fatto (è questa la sola lettura, del resto, che consente di non ridurre a un mero *flatus vocis* il requisito della “pertinenzialità” preteso sacrosantamente dalla Suprema Corte).

(ii) Ma anche sotto il profilo ermeneutico-sistematico, i cardini fondamentali del sistema sanzionatorio patrimoniale, pur nelle sue diverse sfaccettature e peculiarità, impongono una lettura restrittiva della formula, scoraggiando con decisione l’opzione sincretistica, cavalcata dalla sentenza in commento, che di fatto assembla i due concetti – meglio, riduce *tout court* il profitto al vantaggio.

- «*È indispensabile che il profitto, per essere tipico, corrisponda ad un mutamento materiale, attuale e di segno positivo della situazione patrimoniale del suo beneficiario per effetto del reato*»²².

Questa la perspicua conclusione della sentenza *in re* Italease, che appunto muove da una valutazione sistematica dell’uso “tecnico” che il legislatore fa dei vari termini; significativo è il raffronto (nel caso di specie valorizzabile appunto non tanto in termini analogico-ermeneutici, trattandosi di *jus singulare*, quanto complessivamente sistematici) con il paradigma sanzionatorio-imputativo dell’ente per il reato dei rappresentanti (*ex d.lgs n. 231 del 2001*). Ove è chiaro che alla diade “interesse/vantaggio” – valorizzata con significanza ben distinta (criterio *ex ante* di ampia estensione e *del tutto* potenziale il primo, criterio *ex post*, di pari estensione e *anche* potenziale il secondo) come criterio di imputazione della responsabilità – si contrappone l’elemento “profitto” come criterio di determinazione della sanzione (patrimoniale), con contenuti distinti e *più ristretti* (per il vincolo alla materialità/attualità) rispetto ai precedenti. Breve: come *species* inclusa nel *genus* “vantaggio”, ma a quest’ultimo non riducibile *tout court* per identificazione.

¹⁶ G. DEVOTO, G.C. OLI, *Vocabolario della lingua italiana*, Milano, 2013, (voce) *Vantaggio*.

¹⁷ N. ZINGARELLI, *Vocabolario della lingua italiana*, Bologna, 2012, (voce) *Vantaggio*.

¹⁸ T. DE MAURO, *Grande dizionario italiano dell'uso*, Torino, 2000, vol. VI, (voce) *Vantaggio*.

¹⁹ G. DEVOTO, G.C. OLI, *Vocabolario*, cit., (voce) *Profitto*.

²⁰ N. ZINGARELLI, *Vocabolario*, cit., (voce) *Profitto*.

²¹ T. DE MAURO, *Grande dizionario*, cit., vol. V, (voce) *Profitto*.

²² Cass. pen., sez. V, 28 novembre 2013, n. 10265/2014, Banca Italease, cit.

(bb) Non meno fuorviante appare la deriva che, muovendo dalla fraintesa nozione civilistica di *fungibilità* (ma di ciò meglio in seguito), finisce con l'annichilire *tout court* – se guidata con coerenza interna verso le sue estreme conseguenze – la confisca “di valore” a favore di quella “diretta”, ogni qual volta il profitto sia ricavato in denaro. Il sillogismo può suonare a un di presso nei termini seguenti: «posto che il denaro, la singola banconota non ha di regola una “carta di identità” riconoscibile *ex post*, “una vale l'altra”; una volta che il reo venga trovato in possesso di una quantità di denaro corrispondente; *ergo*, ciò che viene confiscato è il profitto non il suo equivalente». Ragionamento *naïf*, di apparente logicità, ma che *cozza* con il diritto.

Anzitutto, prendendo per un momento per buona la “tesi della fungibilità” la conclusione dovrebbe essere, a rigor di logica, opposta: quando si tratti di denaro la confisca è *sempre per equivalente* (il *tantundem* ritrovato, a prescindere dalla sua identificazione/identificabilità). Ma questo non ci farebbe fare grandi passi avanti. Al contrario; continuerebbe a rappresentare solo il lasciapassare per mutilare la fattispecie sanzionatoria del fondamentale requisito garantista della pertinenzialità attraverso un passaggio dal concreto all'astratto: si potrebbe infatti ricostruire il presunto profitto del reato in via congetturale – “in astratto”, appunto – e aggredirne il corrispondente valore comunque nella disponibilità del soggetto senza minimamente curarsi di ricostruire il nesso eziologico fra reato e sue conseguenze lucrative maturate in capo all'agente.

Tale effetto distorsivo raggiunge, nella sentenza qui scrutinata, il picco della sua efficacia (eversiva del sistema) nell'impatto con quella particolare variante evolutiva (“analogica”) del concetto di profitto rappresentata dal «risparmio di spesa».

In questo caso, anzitutto un eventuale sequestro/confisca è (può essere), davvero, per definizione – strutturalmente – *solo per equivalente*. Contrariamente all'impressione che ne possono aver avuto gli estensori della sentenza a Sezioni Unite, esprimendo il significante «risparmio di spesa» – semanticamente – un concetto *negativo*, la sua inclusione nello spettro dei significati di “profitto” può essere solo in termini di *equivalenza*, non di identità; un *non*-costo, una *non*-perdita non è *per se* “profitto”, è – *rectius*, può essere – *equivalente a* un profitto. Può esserlo, e non è neppure detto che lo sia sempre: se il mancato esborso di una somma mi consente di utilizzarla per pagare un debito pregresso, non ricavo alcun profitto; semmai, ottengo un *vantaggio* – che è cosa diversa!

Come è stato giustamente osservato in dottrina, «il risparmio è [può solo essere] *per così dire* unità di misura del profitto, cui si attaglia quindi la confisca per equivalente»²³.

Calato nel contesto penale tributario, questo approccio interpretativo sortisce effetti perversi.

Si rifletta.

(a) Identificato il profitto nel risparmio di spesa, quest'ultimo, anzitutto, viene identificato nel mancato pagamento del tributo; ma non basta: alla quota a questo corrispondente, secondo le Sezioni Unite va aggiunto il *quantum* rappresentato da «*interessi e sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario*»²⁴.

(b) Per converso, la confisca, asseritamente *diretta*, del risultato di una sottrazione (il patrimonio esistente diminuito del costo/esborso “risparmiato”) comporta “ontologicamente” una valutazione di tipo virtuale, che reca in sé almeno due elementi di incertezza: (i) il calcolo viene fatto *ex ante*, in astratto e da un'autorità (quella giudiziaria) che manca dei molteplici elementi che portano alla quantificazione finale del dovuto erariale – in questo contesto, resta ad es. del tutto opaco l'*utilizzo effettivo* del risparmio, se usato per investirne fruttuosamente il corrispettivo monetizzato, per pagare i dipendenti, piuttosto che per saldare pregressi debiti erariali, previdenziali, etc. (ulteriore argomento che irride alla tesi della confisca “diretta” piuttosto che “di valore”); (ii) il profitto “da risparmio di imposta” coincide con il *credito* che lo Stato vanta a prescindere dal fatto-reato che nella specie ne abbia determinato – provvisoriamente – la mancata riscossione; ma tale credito permane ed è *autonomo* rispetto alla sua valorizzazione in sede penale in termini di profitto confiscabile oggetto della sanzione patrimoniale – si fomenta così una duplicazione, per di più sperequata, del carico affittivo [i “calcoli” del giudice penale saranno verosimilmente per eccesso, non considerando gli elementi

²³ R. BORSARI, *Reati tributari*, cit., 874.

²⁴ V. § 2.4 della sentenza in commento. In precedenza, sempre in materia tributaria, ad analoghe conclusioni la Cassazione era giunta nel “caso Adami”: Cass. pen., sez. un., 31 gennaio 2013 (dep. 23 aprile 2013), n. 18374, Pres. Lupo, Rel. Bruno, Imp. Adami, in *CED Cass.*, rv. 255036.

difensivi che in sede fiscale il contribuente è in grado di allegare, e rischiando così di duplicare (e con maggiorazione) *sub specie* di confisca quanto comunque il soggetto dovrà versare al fisco *sub specie* di tributo].

Le conseguenze sono eversive, sia della logica giuridica sia della sistematica dei principi che governano la materia.

Infatti.

(aa) Equivale a un vero e proprio spasmo del pensiero includere nel profitto anche gli interessi e, soprattutto, le *sanzioni* che conseguono alla scoperta e alla punizione dell'illecito tributario: vada ancora per considerare "profitto" il "risparmio" (*rectius*, il "non esborso") del tributo in quanto prodotto dell'azione delittuosa; ma la sanzione non è il prodotto del reato, ne è semmai, hegelianamente, la sua antitesi obliteratrice - in funzione deterrente - della "convenienza del delitto"!

(bb) La manipolazione semantico-concettuale del significante "profitto", con la metamorfosi arbitraria e teratogena di un modello di confisca ("di valore") nell'altro (diretta), se da un lato annebbia definitivamente il fondamentale requisito garantista della "pertinenzialità", dall'altro lato innesca, specialmente in materia tributaria, un micidiale effetto di *bis in idem* - la stessa somma verrebbe riscossa in forma duplicata, una volta in quanto onere tributario recuperato con accessori punitivi, e una seconda volta in quanto profitto dell'illecito confiscato: e il tutto, continua ad asserire la Cassazione con sardonico, ma forse involontario, *calembour*, *sub specie* di *risparmio* di spesa!

2. Confisca "diretta" e "per equivalente" nell'impostazione delle Sezioni Unite.

Perplexità non lievi suscita poi la sequenza degli assunti d'esordio del § 2.5 della sentenza, o, ad esser precisi, il secondo d'essi, che sostanzialmente annulla la portata definitoria del primo. Con il primo ((i) «*la confisca diretta del profitto del reato è istituito ben distinto dalla confisca per equivalente*») viene ribadita una nozione di piana evidenza, il contenuto della quale è però eroso dall'interno attraverso l'affermazione, espressa nella seconda proposizione, per la quale (ii) «*la confisca del profitto, quando si tratta di denaro o di altri beni fungibili, non è confisca per equivalente, ma confisca diretta*» (sent. p. 9).

2.1. Le aporie di natura logico-formale.

Il ricordato esordio introduce e porta direttamente alla conclusione del § 2.5, secondo cui quando oggetto del sequestro finalizzato alla confisca siano danaro o altri beni fungibili non si verte mai in ipotesi di confisca per equivalente (o di valore), ma sempre e soltanto in casi di confisca diretta (o proprietaria), «*possibile ai sensi dell'art. 240 cod. pen. ed imposta dall'art. 322-ter cod. pen., prima di procedere alla confisca per equivalente del profitto di reato*» (sent. p. 10).

Detto che la affermazione (ii) è introdotta con un clausola retorica che ne irrobustisce la portata assertiva, facendola apparire una sorta di sintesi di un concetto universalmente riconosciuto come valido e accettato²⁵ (ciò che non è), l'asserzione in esame è non soltanto apodittica, in quanto priva di una autonoma giustificazione argomentativa, essendo i precedenti richiamati a sostegno non conferenti (come si cercherà di mostrare), ma altresì intrinsecamente errata sul versante concettuale, prima ancora che su quello del riscontro giuridico-sistematico.

La proposizione (ii) confonde (nel senso etimologico del termine) due nozioni tra loro affatto diverse, come emerge dalla constatazione del valore semantico loro proprio.

Il carattere della fungibilità (l'esser fungibile di una cosa o di un bene) inerisce alla cosa (o al bene) in sé, essendone requisito intrinseco, che attiene alla cosa (o al bene) in prospettiva statica: fungibilità vale per sostituibilità in assenza di individualità specifica.

Il nesso di pertinenzialità - anche nella più lata accezione che a siffatta nozione si voglia attribuire e che, per altro verso, rappresenta il presupposto comunque indefettibile della confi-

²⁵ La frase introduttiva suona infatti così «*deve essere tenuto ben presente che ...*»

sca diretta – esprime invece una componente dinamica e si risolve in un giudizio di relazione, non essendo quindi una caratteristica intrinseca della cosa (o del bene), bensì una qualificazione che può essere predicata soltanto mediante un rapporto con un elemento esterno (nel caso: il profitto immediatamente conseguito dalla commissione del reato).

Traguardando la prospettiva a partire dall'oggetto della confisca, il carattere della fungibilità è del tutto irrilevante rispetto alla qualificazione della cosa (o del bene) come derivazione diretta (immediata²⁶) da una determinata fonte (nel caso: il reato commesso). In altre parole: che il bene sia fungibile (*id est*: privo di individualità specifica e pertanto passibile di sostituzione senza trasformazione) ovvero infungibile (*id est*: non suscettibile di sostituzione se non attraverso una conversione per equivalente di valore) nulla dice in ordine al diverso requisito riguardante il legame (eziologico) di provenienza di *quel* bene.

Nessuno dubita che nel caso di beni fungibili la ricostruzione del nesso di pertinenzialità sia all'evidenza ben delicata e complessa sul versante probatorio, ma tale difficoltà, non essendo una strutturale impossibilità, non autorizza la confusione (in senso etimologico) fra le distinte e diverse nozioni.

Con la conseguenza che il presupposto indefettibile per la confisca "diretta" (o proprietaria) continua a rimanere il nesso di pertinenzialità diretta con il reato, nesso che non può essere dissolto nella affermazione che nel caso di beni fungibili è sempre possibile la confisca "diretta", poiché tale affermazione sconta l'attribuzione al termine «fungibile» di un valore semantico che non gli è proprio (e che, per vero, non si rintraccia neppure nel campo semantico al quale quel medesimo termine si riferisce).

La confisca proprietaria (così come il sequestro ad essa propedeutico) esige la derivazione eziologica dal reato del bene confiscabile e sconta dunque che sia possibile istituire un collegamento (probatorio) fra il provento del reato e l'oggetto della confisca: situazione rispetto alla quale è del tutto indifferente la natura (fungibile o infungibile) del bene stesso. A ben vedere, anche se la cosa è fungibile, rispetto ad essa è possibile riconoscerne l'eventuale legame eziologico di provenienza: e proprio l'esistenza di siffatta possibilità esige la doverosità sul piano giuridico dell'accertamento della derivazione nel caso della confisca diretta.

Non sembra allora azzardato notare, in conclusione, che la proposizione (ii), una volta esplicitata nei contenuti inespressi ma necessariamente ad essa sottesi, contrasta frontalmente con il canone ermeneutico fondamentale, per il quale «nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione d'esse», con l'ulteriore avvertenza che tale canone diviene in materia penale il limite esegetico dell'interpretazione stessa, doverosamente rispettosa del non flessibile canone della legalità.

2.2.

I limiti di carattere sistematico.

Ma la non divisibilità della decisione in discorso emerge anche sul piano giuridico, quando si consideri che l'esito logico dell'argomentare ora riepilogato conduce alla implicazione necessitata che, nel caso di cose fungibili, la confisca finisce con il tradursi sempre in una confisca di valore, il che è inconsistente sul piano sistematico, posto che nessun indice normativo autorizza una simile estensione del campo applicativo della confisca proprietaria, che nell'ambito dei beni fungibili verrebbe a sovrapporsi completamente con quella per equivalente, decretandone la concreta estinzione in via interpretativa.

Né deve sfuggire che – stando alla decisione commentata – la più parte delle condotte che, risolvendosi in modalità di trasformazione/sostituzione, determinerebbero la assoggettabilità a confisca "diretta"²⁷ del bene (fungibile sì, ma diverso da quello provento immediato del reato), in realtà sono perfettamente riconducibili a quelle previste dalla attualmente vigente fattispecie dell'autoriciclaggio: quasi che la sentenza in discorso, prefigurando l'intervento legislativo che ha introdotto nell'ordinamento l'art. 648-ter.1 c.p., intendesse trovare una via interpretativa capace di perseguire l'effetto concreto (l'applicazione della sanzione ablativa) soltanto ora normativamente previsto (e dunque possibile) ai sensi dell'art. 648-quater c.p. (che tuttavia

²⁶ Per usare un aggettivo che supera l'equivoco linguistico nel quale pure incorre la decisione in discorso.

²⁷ Beninteso: nella prospettiva della decisione qui commentata.

prevede la confisca per equivalente) in quanto solamente adesso esteso anche all'art. 648-ter.1 c.p.

Come si è avuto modo di anticipare, la scarna motivazione della decisione in esame cerca di trarre sostegno in una fitta serie di richiami giurisprudenziali, che tuttavia non appaiono conducenti e, talora, addirittura in contrasto con l'apodittico assunto²⁸. Fornendone qui soltanto un breve *excursus*, le massime sui reati tributari sono pacificamente orientate a ritenere che la confisca sia 'di valore' e proprio in tale ottica considerano superflua la verifica in ordine alla pertinenzialità del profitto rispetto al fatto-reato; quelle che hanno riguardo alla sequestrabilità del *tantundem* in caso di depositi bancari mostrano con evidenza la necessità di accertare il presupposto rappresentato dalla possibilità di istituire un collegamento (probatorio) fra il provento del reato e la somma versata sul conto corrente o 'convertita' in titoli; analogo principio (*id est*: la necessità di riscontrare un nesso, per così dire, eziologico diretto e senza soluzione di continuità tra il profitto del reato e le *res* acquistate) è chiaramente e nettamente espresso dalle sentenze che pur ammettono l'ablazione di quanto direttamente acquisito mediante i proventi di un illecito²⁹.

Ancora sul piano degli assetti sistematici, la decisione svela la sua fragilità: il percorso argomentativo non sembra infatti condivisibile *sic et simpliciter*, posto che il suo ineluttabile esito porterebbe a ridurre a poco più che un pleonaso l'estensione³⁰ del meccanismo ablatorio previsto dall'art. 322-ter c.p. ai reati tributari.

E infatti: *in subiecta materia* la confisca "diretta" (nell'accezione pretesane dalla decisione in discorso) troverebbe sempre applicazione, pacifico essendo che il provento del reato tributario è sempre un bene fungibile, sicché la citata modifica legislativa avrebbe semplicemente determinato l'obbligatorietà di tale misura, limitandosi quindi a sostituire il regime facoltativo previsto in via generale dall'art. 240, co. 1, c.p.

Un simile approccio era stato ritenuto impraticabile prima dell'allargamento della confisca per equivalente a talune fattispecie incriminatrici contenute nel d. lgs 74/2000, tanto da salutare con favore l'intervento legislativo, sul rilievo (esatto) che sia «la confisca facoltativa, sia quella obbligatoria, nel postulare la ricorrenza di un necessario rapporto di pertinenzialità tra 'prodotto, profitto e prezzo', da un lato, e reato, dall'altro, non sono apparse applicabili alla generalità dei reati tributari, perlomeno in tutte le ipotesi in cui i vantaggi illeciti fossero costituiti da un risparmio di spese dovute. E ciò in quanto tale genere di profitti, *lato sensu*, assai difficilmente potevano adattarsi al concetto di 'provenienza da reato' dal momento che coincidevano con beni già presenti nel patrimonio del reo [Cfr. Cass. pen., sez. III, 7 dicembre 1992, n. 2206, Miatto, CED 192669]. In pratica, per i reati tributari l'applicabilità della confisca incontrava un limite nella irriducibilità della prova del rapporto di pertinenzialità intercorrente tra profitto e reato: come sottolineato anche dalle Sezioni Unite in una importante decisione del 2004 [Cass. pen., sez. un., 9 luglio 2004, n. 29951, Curatela fallimentare in proc. Focarelli, in *Il fisco*, 43/2004, 7355], la necessità di individuare in concreto il denaro risparmiato per effetto del reato darebbe inevitabilmente spazio a "collegamenti esclusivamente congetturali, che potrebbero condurre all'aberrante conclusione di ritenere, in ogni caso e comunque legittimo il sequestro del patrimonio di qualsiasi soggetto venga indiziato di illeciti tributari (...) dovendo al contrario essere tenuta ferma l'esigenza di una diretta derivazione causale dell'attività del reo intesa quale stretta correlazione con la condotta illecita"»³¹.

La considerazione appena citata – ineccepibile sul versante sistematico – si pone in linea di continuità – come si è diffusamente argomentato in precedenza – con un consolidato orientamento per il quale non sono riconducibili alla nozione di profitto del reato i benefici di carattere immateriale (ad esempio i risparmi di spesa): ciò al precipuo fine di evitare un eccessivo allargamento dell'ambito concettuale del profitto, che, diversamente ritenendo, si dilaterrebbe

²⁸ Sul punto si veda già in sede di primo commento R. BRICCHETTI, *Si al sequestro preventivo per equivalente*, cit., 95. Per una analisi dettagliata e approfondita cfr. A.M. DELL'OSSO, *Confisca diretta e confisca per equivalente*, cit., 401, che ha cura di esaminare con acribia e attenzione ciascuno dei richiami e la loro incoerenza con la tesi che vengono chiamati a sorreggere.

²⁹ Cfr., fra le molte, Cass. pen., sez. un., 25 ottobre 2007, n. 10208/2008, Miragliotta, cit.

³⁰ Estensione intervenuta con l'art. 1, co. 143, l. n. 244/2007.

³¹ Così L. DELLA RAGIONE, *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, in *Dir. pen. cont.*, 13 novembre 2010.

fino a comprendere ‘vantaggi’, che non costituiscono riflesso diretto della condotta illecita³².

In siffatta prospettiva non pare certo casuale che, in una pronuncia coeva a quella in commento, il Giudice della legge abbia chiarito che l’ablazione di meri risparmi di spesa è ammissibile in via esclusiva attraverso la confisca di valore, proprio richiamando la presa di posizione del legislatore in tema di reati tributari.

Si è infatti correttamente affermato che «*la ratio e le finalità di tale intervento normativo emergono con chiarezza, ove si ponga mente al rilievo, di immediata ed agevole comprensione, che in quelle fattispecie di reato non si tratta tanto di un risparmio, quanto di un inadempimento ad un’obbligazione già esistente prima delle condotte, liquida, esigibile, quantificata in termini nummari. Il profitto si realizza, dunque, proprio con il mancato pagamento del tributo e, ciò nonostante, prima della novella legislativa del 2007 esso non poteva essere assoggettato alla confisca ex art. 240 c.p. in quanto, benché il valore sottratto coincidesse con elementi già presenti e rinvenibili nella sfera patrimoniale del reo, non rientrava stricto sensu nel concetto di “provenienza da reato”*»³³.

3. La portata non universale delle regole dettate dal d. lgs. n. 231/2001.

Pochi cenni merita l’argomento, sviluppato dalla Corte in relazione a un diverso e ulteriore versante (quello della “confiscabilità” del profitto nei confronti persona giuridica), che fonda la soluzione nella specie assunta sulla asserita valenza come “principio generale” del disposto di cui all’art. 6 comma 5 d. lgs n. 231 del 2001³⁴.

A detta degli estensori della sentenza Gubert, «*si tratta, come è evidente, di una previsione di carattere generale*».

Ciò che, piuttosto, dovrebbe essere evidente – anzi, auto-evidente – è che la citata norma tutto può stabilire, tranne che un *principio generale* in materia di confisca.

Parlano in tal senso i rudimenti dell’ermeneutica giuridica: si tratta, all’opposto, di una norma *speciale*³⁵, non suscettibile di analogia per una doppia ragione: perché appunto speciale, e perché norma “repressiva” (estensiva del campo di applicazione di una sanzione punitiva).

E che l’art. 6 comma 5 d. lgs n. 231 del 2001 sia norma speciale lo si ricava da una pluralità di elementi: è norma contenuta in un *corpus* autonomo che disciplina una forma *speciale* di responsabilità, “propria” ed “esclusiva” (destinata a un novero qualificato di soggetti; limitata a un novero ristretto di illeciti – i reati-presupposto – e non ad altri); una responsabilità che, addirittura, secondo alcune interpretazioni giurisprudenziali (ora fra l’altro prevalenti presso la Cassazione) *non sarebbe neppure penale* (ma “amministrativa”, seguendo la lettera delle rubriche legislative, o espressiva di un *tertium genus*, secondo i più recenti arresti di legittimità)³⁶ e quindi *per se* insuscettibile di fondare “principi generali” in materia penale. E addirittura la norma stessa, già di per sé speciale *ratione loci* (per la sua collocazione topografica in un *corpus* normativo autonomo speciale), risulta anche all’interno di questo norma eccezionale, e in questo senso pertanto “doppiamente speciale”: è infatti limitata all’ipotesi in cui il reato sia stato commesso dai soggetti apicali (e non nel caso del reato dei sottoposti) e fa comunque eccezione alle regole ascrittive di fondo fissate dalla stessa normativa, imputando una sanzione a prescindere dalla responsabilità (laddove l’intero sistema sanzionatorio orientato sulla persona giuridica è, sia pure con qualche sbavatura, improntato al principio di colpevolezza).

Quello agitato dalle Sezioni Unite è dunque un argomento del tutto “inoffensivo” sul pia-

³² In questi termini A. ALESSANDRI, *Criminalità economica e confisca del profitto*, cit., 2155; C.E. PALIERO, *False comunicazioni e profitto confiscabile: connessione problematica o correlazione impossibile?*, nota a Trib. Milano, 3 gennaio 2011, imp. Banca Italease, in *Società*, 2012, 74 ss., nonché D. FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale. Ablazione patrimoniale, criminalità economica, responsabilità delle persone fisiche e giuridiche*, Bologna, 2007, 61. In giurisprudenza, da ultima e per tutte, Cass. pen., sez. V, 28 novembre 2013, n. 10265/2014, Banca Italease, cit.

³³ Così Cass., sez. VI pen., 20 dicembre 2013, n. 3635/2014, Riva F.I.R.E., cit.

³⁴ V. § 2.4 della sentenza in commento.

³⁵ R. BRICCHETTI, *Si al sequestro preventivo*, cit., 95 ss.

³⁶ Nel senso che il *corpus* normativo introdotto dal d.lgs n. 231/2001 configurerebbe un *tertium genus* di responsabilità penale/amministrativa v. l’autorevole presa di posizione di [Cass. pen., sez. un., 24 aprile 2014 \(dep. 18 settembre 2014\), n. 38343, Pres. Santacroce, Rel. Blaiotta, Imp. Espenhahn](#), in *Dir. pen. cont.*, 19 settembre 2014. In termini Cass. pen., sez. VI, 18 febbraio 2010 (dep. 16 luglio 2010), n. 27735, Pres. Agrò, Rel. Milo, Imp. Scarafia, in *CED Cass.*, rv. 247665; nonché Cass. pen., sez. VI, 9 luglio 2009 (dep. 17 settembre 2009), n. 36083, Pres. Lattanzi, Rel. Ippolito, Imp. Mussoni, in *CED Cass.*, rv. 244256.

no logico-interpretativo; pericoloso, però, in ragione dell'autorevolezza del formante giurisprudenziale da cui promana. Immaginiamo: se passasse il messaggio che all'interno della normativa 231, basta cercare, e si possono sempre trovare "principi generali" validi per l'intero ordinamento penale, e suscettibili, dworkianamente, di "tradursi in regole", possiamo forse escludere che a qualcuno venga in mente di utilizzare come "regola" penale il "principio" di inversione dell'onere probatorio fissato, per la responsabilità degli apicali, dall'art. 6 comma 1 d. lgs n. 231 del 2001?

4.

Profili penal-tributari.

Si tratta ora di svolgere qualche breve e specifica considerazione sul versante penal-tributario più propriamente investito dalla decisione in commento.

Sta in principio il rilievo che il "vantaggio" da reato tributario di tipo dichiarativo (*id est*: il risparmio d'imposta in senso ampio) può essere assoggettato a confisca soltanto ed esclusivamente nella forma "per equivalente": non può infatti sfuggire la portata (anche sul piano interpretativo) da attribuire alla disposizione che ha esteso l'ablazione "di valore" ai reati tributari.

Soltanto per effetto di tale estensione (frutto d'una specifica innovazione legislativa³⁷) è possibile superare lo sbarramento sistematico costituito dall'assenza *in rerum natura* di un profitto "diretto" derivante dal reato, potendosi così operare l'apprensione del *tantundem*, riferito – si badi – al "vantaggio".

Come si è in precedenza osservato una simile lettura interpretativa permette di attribuire carattere genuinamente innovativo all'estensione del meccanismo ablatorio contemplato dall'art. 322-ter c.p. al settore penal-tributario, assegnando così alla previsione una corretta collocazione sistematica³⁸.

Ma non a tutte le figure incriminatrici previste dal d. lgs 74/2000 s'attaglia la proposta ermeneutica appena sopra suggerita. Dal 2006, con l'introduzione di ipotesi di reato *ad hoc* per reprimere l'omesso versamento di tributi all'Erario, l'assetto normativo del diritto penale tributario ha subito una significativa modifica: le incriminazioni in materia di omissioni contributive s'atteggiano infatti non già come fattispecie di 'evento' derivante dall'induzione in errore del Fisco per effetto di condotte fraudolente (o comunque decettive), bensì come forme di pura e semplice ritenzione da parte del contribuente di somme di spettanza erariale (ritenute d'acconto certificate e I.V.A., ovviamente al netto di quella detraibile).

Se ora si prova a ricondurre l'attuale assetto normativo alle canoniche categorie penalistiche dei reati contro il patrimonio (poiché da tale matrice origina l'essenza profonda degli interessi pubblicistici in ambito fiscale), non è difficile avvedersi che i reati tributari tradizionali (in sintesi: quelli a struttura 'dichiarativa') sono ipotesi speciali di truffa³⁹, della quale ripetono lo schema fondante.

Ben diversamente gli "omessi versamenti", che costituiscono invece forme di appropriazione indebita: non è chi non veda come alla scadenza del termine ultimo di corresponsione all'Erario di somme incassate dal contribuente quale sostituto d'imposta, abbia luogo l'inversione del possesso sanzionata dall'art. 646 c.p.

Dalla differente struttura dei reati tributari "dichiarativi" rispetto a quella dei delitti tributari di "omesso versamento" promanano conseguenze tutt'altro che marginali quando si voglia esaminare con attenzione il profilo delle "utilità" illecite ritratte dall'autore del reato e sul regime della confisca.

Principiando dagli illeciti riconducibili all'archetipo della frode, il "vantaggio" per il contribuente infedele ha dimensione di risparmio di spesa in senso ampio, non collegato quindi sul piano eziologico al reato, sicché il profitto "virtuale" conseguente alle condotte frodatrici e decettive potrà essere oggetto di apprensione unicamente nella forma "per equivalente".

Diverso è lo schema delle appropriazioni indebite qualificate in materia tributaria: qui –

³⁷ Il riferimento va all'art. 1 co. 143 l. n. 244/2007.

³⁸ In tal senso si fa rinvio alle considerazioni svolte *supra* nei §§ 2.1 e 2.2., nonché alla dottrina e alla giurisprudenza ivi citate, con particolare riferimento a Cass., sez. VI pen., 20 dicembre 2013, n. 3635/2014, Riva FI.R.E., cit.

³⁹ Si veda [Cass. pen., sez. un., 28 ottobre 2010 \(dep. 19 gennaio 2011\), n. 1235, Pres. Lupo, Rel. Fiandanese, Imp. Giordano](#), in *Dir. pen. cont.*, 28 gennaio 2011, che ha espressamente escluso il concorso del delitto di truffa con quello di frode fiscale in forza del principio di specialità.

all'evidenza – il profitto è direttamente connesso al fatto-reato, poiché le somme delle quali il contribuente si appropria (non versandole) erano bensì preesistenti nel patrimonio dello stesso, ma vincolate al soddisfacimento della pretesa erariale, e, una volta scaduto il termine di versamento (non essendo ipotizzabile prima di tale momento alcun rilievo penale a condotte “distrattive”), ha luogo un'impropriazione, sicché tali importi possono considerarsi “profitto” in senso stretto (*rectius*, eziologico) del reato, come tali suscettibili di confisca diretta o “di proprietà”.

Per tal modo (re-)inquadrata la questione, sembra meritevole di accoglimento – entro il limite angusto di cui s'è detto – l'approccio della sentenza in commento, posto che la fattispecie scrutinata si riferiva a un omesso versamento di I.V.A. (art. 10-*ter* d. lgs n. 74/2000), per sé suscettibile di generare un vero e proprio profitto in capo all'autore del reato (o al terzo beneficiario, quale la persona giuridica per conto della quale il legale rappresentante agisce), come tale confiscabile in via diretta.

5. Considerazioni conclusive.

Se si dovessero, in definitiva, trarre le conclusioni di questa riflessione si potrebbe forse affermare, parafrasando Molière, che la Suprema Corte, non diversamente dal Borghese gentiluomo, «ha fatto della prosa senza saperlo»; è giunta cioè a una conclusione giuridicamente corretta (solo) se adattata al caso – proprio per la *specificità* del caso – ma attraverso un percorso ermeneutico sviato pei sentieri della giurisprudenza creatrice. Poco male, si potrebbe dire: conta il risultato. Non è ovviamente così, segnatamente per il fatto che l'arresto è delle Sezioni Unite; destinato pertanto, nelle sue motivazioni di fondo, se non successivamente corrette, ad assurgere a “principio di diritto”, albero dai frutti avvelenati al proliferare ancor più venefico dei quali siamo certi non mancherà di provvedere l'uso inquinante delle “massime” (anche le meglio confezionate, e le più recenti stagioni del Massimario offrono in merito un panorama perspicuo) avulse dai contenuti fattuali e motivi che le hanno espresse.

Non resta dunque che attendere, facendo voti per ricevere risposte più confortanti – in termini di rispetto dei “sacri principi” di garanzia e delle regole ermeneutiche di fondo – da parte della Suprema Corte.