

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 27/03/2015

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/36951-il-punto-sulla-confiscabilit-dei-beni-appartenenti-alla-persona-giuridica-per-violazioni-tributarie-commesse-dal-suo-legale-rappresentante>

Autore: Cantone Alessio

Il punto sulla confiscabilità dei beni appartenenti alla persona giuridica per violazioni tributarie commesse dal suo legale rappresentante.

Il punto sulla confiscabilità dei beni appartenenti alla persona giuridica per violazioni tributarie commesse dal suo legale rappresentante.

Alessio Cantone.

Sommario: 1. Una breve premessa. 2. L'orientamento minoritario 3. L'orientamento maggioritario: la tenuta del principio della responsabilità penale personale e del principio di colpevolezza. 4. La tenuta del principio di legalità e del divieto di analogia in malam partem. 5. L'intervento delle Sezioni Unite del 30 gennaio 2014: qualcosa di già sentito. 6. Conclusioni.

1. Una breve premessa.

Con il presente lavoro l'autore vuole evidenziare come l'intervento delle SS.UU penali del 30 gennaio 2014 (sentenza n. 105614 del 2014 dep. il 05/03/2014) si sarebbe potuto evitare con una stretta interpretazione e pedissequa applicazione dei più basilari principi di diritto penale piuttosto che con iniziative interpretative le quali, seppur doverose per colmare preoccupanti lacune legislative, inevitabilmente sono destinate – come è accaduto – a soccombere. In estrema sintesi, questo è il caso che ha dato origine alla pronuncia.

Il Tribunale di Trento, chiamato a pronunciarsi in sede di appello avverso l'ordinanza del GIP che aveva rigettato la richiesta di misura cautelare reale avanzata dal pubblico ministero, ha disposto il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di un immobile di proprietà del legale rappresentante di una società, sottoposto ad indagine per il reato previsto dall'art. 10 ter d.lgs. n. 74 del 2000, in quanto avrebbe omesso di versare per conto della società l'imposta sul valore aggiunto.

Il destinatario del provvedimento di sequestro ha proposto ricorso per Cassazione sostenendo, tra gli altri motivi, che non si sarebbe potuto procedere al sequestro preventivo nei suoi confronti perché il pubblico ministero avrebbe dovuto prima verificare la possibilità di procedere al sequestro finalizzato alla confisca diretta del profitto del reato nei confronti della società, nelle cui casse è rimasta la somma non versata all'erario. Solo dopo aver accertato l'impossibilità di procedere alla confisca diretta, si sarebbe potuto disporre il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente. Ad avviso del ricorrente, però, anche in questo caso si sarebbe dovuto aggredire il patrimonio della società beneficiaria del risparmio d'imposta e non quello della persona fisica che non ha tratto alcun profitto dalla commissione del reato. Nel caso di reati tributari commessi dal legale rappresentante nell'interesse della società, osserva il ricorrente, la persona giuridica non può essere considerata terzo estraneo al reato quando il profitto rimane nelle casse sociali. Deve quindi procedersi alla confisca del profitto nei confronti dell'ente.¹

¹ T. Trinchera, La sentenza delle Sezioni Unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali, in www.dirittopenalecontemporaneo.it

Investita del ricorso, la terza sezione della Cassazione lo ha rimesso alle Sezioni Unite rilevando l'esistenza di un contrasto giurisprudenziale sulla questione ovvero: «se sia possibile o meno aggredire direttamente i beni di una persona giuridica per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa».

2. L'orientamento minoritario².

Come rilevato dalla sezione rimettente, due sono stati gli indirizzi sino ad ora seguiti dalla giurisprudenza. Secondo un primo orientamento, nel caso di violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante nell'interesse della società, il sequestro preventivo e la successiva confisca per equivalente possono avere ad oggetto i beni della persona giuridica. Ciò, perché, nonostante il reato tributario sia addebitabile esclusivamente alla persona fisica, non si può non notare come le conseguenze patrimoniali del crimine si proiettino istantaneamente sulla società a favore della quale il reo ha agito. Ciò fa sì che la persona giuridica non possa considerarsi estranea al reato e potrebbe perciò disporsi nei suoi confronti la confisca "diretta" – e il sequestro preventivo a ciò finalizzato – dei beni costituenti il profitto del reato, anche se la società non rappresenti un mero "schermo" e anche se la stessa non possa ritenersi responsabile dell'illecito dipendente da quel reato.

La pronuncia più significativa di questo indirizzo interpretativo è sicuramente rappresentato dalla nota sentenza della terza sez. pen. della Cassazione n. 28731 del 7 giugno 2011 (dep. 19 luglio 2011), in cui si afferma che « *il reato è addebitabile all'indagato, ma le conseguenze patrimoniali ricadono sulla società a favore della quale la persona fisica ha agito, salvo che si dimostri che vi è stata una rottura del rapporto organico; questo principio, pacificamente accolto dalla giurisprudenza di legittimità, non richiede che l'ente sia responsabile a sensi d.lgs. n. 231 del 2001[...]* I beni sequestrati fanno, comunque, parte del patrimonio sociale la cui consistenza si connette attualmente anche all' illecito di cui il F. deve rispondere; dei beni, l'indagato aveva la libera disponibilità in quanto li gestiva. Pertanto – come correttamente osservato dal giudice di merito – la società ricorrente non può considerarsi terza estranea al reato perché partecipa alla utilizzazione degli incrementi economici che ne sono derivati; dal momento che il profitto non si può *collegare, per la tipologia dell' illecito*, ad un bene individuabile, il sequestro non poteva che essere disposto per equivalente»³.

² Sarebbe stato giusto parlare di orientamenti minoritari al plurale. L'autore, per non dilungarsi su aspetti divenuti ormai di minoranza, si sofferma su quello più discusso tuttavia, gli altri due verranno brevemente menzionati in seguito nel §5.

³ Nella giurisprudenza di merito, invece, hanno seguito questo orientamento: Trib. Foggia, 27 dicembre 2010, G.i.p. Protano.; Trib. Milano, Sez. del Riesame, 28 novembre 2011 (dep. 15 dicembre 2011), Pres. Micara, Est. Tacconi. Sull'argomento si veda tra gli altri Traversi, Confisca sui beni sociali per il reato tributario contestato al legale rappresentante, in Corr. trib., 2011, n. 35, 2885 – 2886; A. Iorio e S. Mecca, Cassazione: il punto sulla confisca per equivalente nei reati tributari, in Il Quotidiano Ipsa, luglio 2013; M. Pisani, Reati tributari del rappresentante legale

Dalla sentenza in esame, rappresentativa di questo primo orientamento, emergerebbe con forza che l'unico modo per la società di sottrarsi a questa riflessa co-responsabilità è di dimostrare la rottura del rapporto organico. Ma questo forse non è il male peggiore. Infatti la pronuncia degli ermellini è ictu oculi anacronistica quando afferma che «[...]la confisca per equivalente ha natura poliedrica ed **anche** [il grassetto è nostro] sanzionatoria »; ma questa poliedricità non ha più ragione di esistere dal momento che, consolidata giurisprudenza ha statuito il carattere preminentemente sanzionatorio della confisca per equivalente.

Si tratta di una conclusione ormai pacificamente acquisita dalla giurisprudenza a tutti i livelli: costituzionale (C. cost.ord. n. 301 del 2009; C. cost. ord. n. 97 del 2009), europeo (Corte EDU, sentenza n. 307A/1995, Welch c. Regno Unito) e di legittimità (ex plurimis, Cass., sez. II, 8 maggio 2008, n. 21566, Puzella, CED 240910; Cass., sez. III, 24 settembre 2008, n. 39173, p.m. in proc. Tiraboschi, CED 241034.). Del resto, è proprio la mancanza di pericolosità dei beni che ne costituiscono l'oggetto e l'assenza di un nesso di pertinenzialità fra il reato ed i beni stessi a rendere palese la caratteristica afflittiva di tale confisca. Il connotato di vera e propria sanzione penale implica – necessariamente – che la confisca per equivalente debba essere governata dai principi costituzionali di stretta legalità e di personalità della responsabilità penale⁴.

3. L'orientamento maggioritario: la tenuta del principio della responsabilità penale personale e del principio di colpevolezza.

Il dato dal quale ormai non si può più prescindere e sul quale si basa il secondo indirizzo giurisprudenziale (in cui si inserisce il recente intervento delle Sezioni Unite) è proprio quello della natura penale della confisca⁵. Infatti partendo dalla premessa – come già detto ormai pressoché unanimemente condivisa – che la confisca ex art. 322-ter c.p. abbia natura sanzionatoria penale, la suprema Corte ha dunque sottolineato che tale carattere afflittivo è parimenti riferibile alla confisca del profitto del reato come alla confisca per equivalente.

della persona giuridica e sequestro per equivalente, in *Il Fisco*, 2011 (Approfondimento) 4696; G. Ruggiero, Inquadramento dogmatico e questioni applicative della confisca per equivalente in materia penal-tributaria, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2011, 4, p. 886.

⁴ O. Mazza, *La confisca per equivalente fra reati tributari e responsabilità dell'ente (in margine al caso Unicredit)* in www.dirittopenalecontemporaneo.it. Sulla diatriba confisca per equivalente: natura sanzionatoria o misura di sicurezza, copiosi sono i contributi tra cui F. Vitale, Le Sezioni unite sulla confisca per equivalente. Reati tributari e 231: una questione ancora irrisolta, in *Arch.Pen. online*; nella stessa rivista P. Auriemma, La confisca per equivalente; P. Balducci, La confisca per equivalente: aspetti problematici e prospettive applicative in *Dir. pen. processo* 2011, n. 2, 230-233; L. Della Ragione, La confisca per equivalente nel diritto penale tributario, in www.dirittopenalecontemporaneo.it

⁵ Cass., Sez. III, 25 marzo 2014 (c.c. 11 febbraio 2014) n.13990 ; Id.. Sez. III, 5 maggio 2014 (ud. 6 marzo 2014), n. 18311; Id., Sez. III, 20 settembre 2013, Salvatori, in *Mass. Uff.*, n. 257353 ; Id., Sez. III, 23 ottobre 2012, Gimeli, n. 254739; Id., Sez. III, 19 settembre 2012, Unicredit S.p.A., ivi, n. 254796. etc

La confisca del profitto del reato (direttamente o per equivalente), infatti, non può che riguardare l'autore del reato tributario, perché legata alla pronuncia di una sentenza di condanna come atto terminativo del procedimento penale nei confronti della persona fisica. Ne consegue che quella che è stata pensata ed è nata come sanzione della persona fisica non può in nessun caso diventare sanzione della persona giuridica⁶.

La sentenza della Cassazione n. 25774 del 2012 sul punto è perentoria: «[...]dalla natura di *sanzione penale della confisca (per equivalente)* deriva l'*inapplicabilità dell'istituto nei confronti di un soggetto diverso dall'autore del reato* ex art. 27, primo comma, Cost., a nulla rilevando, con riferimento alle persone giuridiche, il cosiddetto rapporto di immedesimazione organica del reo con l'ente del quale con compiti o poteri vari fa parte ».

Come ha ben considerato Corso⁷, l'art. 322-ter c.p. ha in sé un limite ontologico insuperabile: essendo sanzione penale, non può che colpire l'autore del reato (nella specie) tributario; l'ente collettivo non può mai essere autore di un reato. Estendere la sanzione penale della persona fisica alla persona giuridica sarebbe atto contrario al principio di cui all'art. 27, primo comma, Cost. perché l'ente collettivo risponderebbe penalmente di un fatto altrui (della persona fisica); l'ente risponde di un fatto proprio (colpa di organizzazione) che è sanzionato amministrativamente e che non può essere sanzionato penalmente senza violare il principio di legalità e il principio di personalità della responsabilità penale.

Ad avviso dello scrivente, il principio della personalità della responsabilità penale, come si vede, andava per di più semplicemente inteso nel suo significato minimo di divieto di responsabilità per fatto altrui e non nel senso ben più pregnante di responsabilità per fatto proprio colpevole. Ma non è tutto.

All'interno dell'ormai noto caso Unicredit S.p.a (Cass. pen., Sez. III, 19 settembre 2012 n. 1256/2013) la Corte sostiene che il d.lgs. n. 231 del 2001 «ha configurato la responsabilità amministrativa della persona giuridica per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio (art. 5) dagli organi dell'ente o da persona loro sottoposte, sotto il profilo della culpa in eligendo o in vigilando (artt. 6 e 7), per l'ovvia impossibilità di estendere qualsiasi forma del sistema sanzionatorio penale a tale soggetto». Infatti vale la pena ricordare che l'illecito è imputabile all'ente in quanto risultato della politica aziendale o di una colpa di organizzazione o di una colpa per inosservanza di obblighi di direzioni e di vigilanza. In ciò consiste la colpevolezza dell'ente

⁶ Il lungimirante lavoro di L. Della Ragione, La confiscabilità per equivalente *dei beni dell'ente* per i reati tributari commessi dal legale rappresentante: in attesa delle sezioni unite, www.dirittopenalecontemporaneo.it

⁷ P. Corso, Esclusa la confisca sui beni sociali per i *reati tributari del rappresentante commessi nell'interesse dell'ente*, in Corr. trib., 2012, 2551 ss. Si veda inoltre F. Gavioli, I beni della società non sono confiscabili, in Il Quotidiano Ipsoa, luglio 2012.

secondo il d.lgs. 231: nell'aver determinato o consentito il reato del singolo con la propria carente regolamentazione interna.

Il legislatore italiano, quindi, ha opportunamente deciso di introdurre una colpevolezza autonoma dell'ente, seguendo il modello avanzato dagli ordinamenti come quello statunitense e non accontentandosi di una semplice responsabilità par ríochet come nel sistema francese, dove la responsabilità dell'ente è il semplice riflesso della responsabilità della persona fisica che ha agito per suo conto. Il legislatore nostrano, in particolare, sembra guardare ai dati obiettivi degli assetti interni dell'ente, considerandoli tout court come il frutto della volontà sociale. La colpa deriva allora dalle concrete condizioni in cui l'ente lascia operare i dirigenti e i sottoposti che nel suo interesse o a suo vantaggio hanno commesso dei reati. La colpa organizzativa dell'ente, come tale "rimproverabile", consegue alla mancata realizzazione di un modello di legalità aziendale preventiva e di un efficiente apparato di controllo in grado, attraverso la neutralizzazione delle condotte delittuose, di "costringere" il reato della persona fisica nell'area dell'elusione fraudolenta del modello⁸.

4. La tenuta del principio di legalità e del divieto di analogia in malam partem.

Nel caso esaminato dalle SS.UU. il 30 gennaio 2014, uno dei corollari del principio di legalità che più si impone alla nostra attenzione, è il divieto di ricorrere all'analogia in ambito penale, così come affermato dall'art 14 disp. prel. Prima di entrare in medias res è opportuno brevemente ricordare questo principio, così agevolmente trascurato da quella giurisprudenza ormai minoritaria, con le parole di autorevolissima dottrina.

L'analogia è – come noto – il procedimento attraverso cui vengono risolti i casi non previsti dalla legge, estendendo ad essi la disciplina prevista per i casi simili (analogia legis) o, altrimenti, desunta dai principi generali del diritto (analogia juris). Circa il fondamento nel diritto penale italiano il divieto di analogia è espressamente sancito dall'art. 14 disp. prel., per il quale «Le leggi penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati»; nonché dagli artt. 1 e 199 c.p., per i quali reati, pene e misure di sicurezza sono soltanto quelli espressamente stabiliti dalla legge. Il divieto si desume altresì dall'art. 25 Cost., da cui è stato implicitamente costituzionalizzato – come la più moderna dottrina e la giurisprudenza costituzionale riconoscono – quale naturale corollario del principio di legalità ivi consacrato, secondo la tradizione costituzionalistica democratico-liberale e secondo l'intenzione

⁸ R. Garofoli, Manuale di diritto penale (Parte generale), Nel diritto editore, 2013, 423. Non si possono non menzionare alcuni contributi di autorevolissima dottrina: C. Piergallini, *Societas delinquere et puniri non potest: la fine tardiva di un dogma*, in Riv. trim. dir. pen. econ, 2002, 571; *La colpa di organizzazione*, in Resp. amm. soc., fasc. 3/2006, 167-184 (lavoro redatto con il Prof. Carlo Enrico Paliero).

dello stesso costituente. Il divieto di analogia, più precisamente, si desume non tanto e soltanto dal principio della riserva di legge, poiché l'analogia non è attività creatrice di nuove norme giuridiche e, quindi, fonte di diritto autonoma e contrapposta alla legge, fondandosi su un ragionamento per similitudine che ha pur sempre come punto di partenza il diritto scritto, costituendone uno sviluppo logico e limitandosi ai fatti rientranti nel «cono d'ombra» della norma. In realtà, il divieto di analogia è più congruente con il principio di tassatività. Infatti l'analogia – sia essa intesa, secondo la più recente dottrina, come mezzo di «integrazione» del diritto scritto o soltanto come un «modo di interpretazione dell'ordinamento giuridico», volto ad esplicitare norme ivi già potenzialmente esistenti, pur se in forma latente – contraddice la finalità garantista di vietare al giudice di punire oltre i casi tassativamente previsti, evitandone così possibili arbitri⁹.

Pur fondandosi entrambe sulla *eadem ratio*, con l'*interpretazione estensiva* si resta sempre nell'ambito della norma, pur se dilatata fino al limite della sua massima espansione attraverso l'attribuzione del più ampio significato, fra quelli possibili, ai termini che la compongono. Con l'analogia si esce dai confini della norma, poiché il caso in questione non può essere in alcun modo ricompreso nella medesima, anche se interpretata nella sua massima estensione: il caso è diverso dalla fattispecie legale, ma ad essa simile per ratio di disciplina¹⁰.

Orbene, la linea ermeneutica che ammette la confiscabilità per equivalente non dà vita a un'operazione di ricognizione e, quindi, di mera *extensio* dell'art. 322-ter c.p., bensì ad una vera e propria analogia legis, fondata sulla necessità di valorizzare le (condivisibili) istanze politico-criminali sottese all'introduzione della confisca per equivalente nel sistema penale tributario; in questo modo, tuttavia, si viola il divieto costituzionale di applicazione analogica della legge penale, che vincola il giudice alla stretta osservanza di quanto il legislatore è chiamato, sulla base dell'art. 25, comma 2, Cost., a stabilire. Del resto, una volta dissimulata – anche sulla scorta dell'influsso del diritto sovranazionale – la natura di autentica sanzione penale della “confisca di valore”, caratterizzata da tratti affittivo-sanzionatori, ne deriva l'applicazione delle garanzie legalitarie e, segnatamente, del principio di tassatività/divieto di analogia, che impone di risolvere anche i casi dubbi e oscuri in ossequio al principio di legalità formale (principio pacificamente operante con

⁹ F. Mantovani, *Diritto penale (Parte generale)*, Cedam, 2013. «Corollari della costituzionalizzazione del divieto di analogia sono il divieto, e quindi l'incostituzionalità: 1) per il legislatore, oltre che dell'eliminazione delle norme che vietano o dell'introduzione di norme che consentono l'analogia, della cd. analogia legislativa o anticipata, perché insita nella stessa formulazione legislativa della fattispecie secondo certe formule esemplificative o certe clausole di chiusura. 2) per il giudice, dell'analogia non solo espressa, ma anche occulta, contrabbandata cioè sotto pseudointerpretazioni estensive o evolutive «detassativizzanti», sovente suppletive di imperdonabili inerzie legislative, ma incrementanti le discrasie tra dottrina, sempre più sensibile al divieto di analogia, e giurisprudenza. Per evitare siffatti «contrabbandi» occorre tenere ben distinta - quanto meno agli effetti politico-garantisti – l'*analogia* dalla interpretazione della «singola norma» e, in particolare, da quella forma estrema e limitrofa che è l'*interpretazione estensiva*».

¹⁰ F. Mantovani, cit.

riferimento alla confisca per equivalente stante la natura sanzionatoria, e non di misura di sicurezza, di questo istituto).

Il carattere penale della confisca per equivalente impone dunque una lettura restrittiva delle norme che la contemplano, non essendo ammesso – pena la violazione del principio di legalità – il ricorso all'applicazione analogica.

In altri termini, il permettere la confisca per equivalente dei beni della società beneficiata dall'evasione fiscale realizzata dal suo rappresentante, determinerebbe proprio il risultato che intenzionalmente l'ordinamento oggi espressamente non consente di raggiungere – con conseguente impossibilità di pervenire allo stesso in via analogica – in quanto si verrebbe a punire un ente collettivo per reati fiscali commessi nel suo interesse dall'amministratore o da altri soggetti comunque dipendenti dell'ente, anche laddove i reati fiscali non rientrano, per una precisa e volontaria scelta politico-criminale, nel novero dei crimini che possono fondare la responsabilità dell'ente¹¹. A conferma delle fondate argomentazioni fin qui esposte, si veda un recente intervento della Cassazione penale (Sez. II. 25/06/2014 n. 28960) in cui si dispone, seppur a fronte di reati tributari, il sequestro finalizzato alla confisca ma solo perché i reati commessi sono stati eseguiti nell'ambito di una associazione a delinquere avente carattere transnazionale; reato transnazionale che è uno degli illeciti presupposto della responsabilità amministrativa delle società previsto ex D.Lgs. n. 231/2001¹².

Il problema della mancata inclusione dei reati finanziari nel catalogo dei reati presupposto è stato sufficientemente affrontato nel già menzionato caso Unicredit dove, ammessi sequestro e confisca per equivalente del profitto dei reati tributari, la Cassazione ha preso in esame la terza questione, riguardante la sequestrabilità per equivalente dei beni appartenenti alla società in presenza di un reato tributario commesso dagli amministratori. I beni dell'ente possono essere oggetto di sequestro e confisca per equivalente solo quando la società rappresenti uno schermo fittizio, di modo che il profitto del reato finisca per ridondare direttamente a favore dell'autore. Diversamente, non essendo prevista dal d.lgs. n. 231 del 2001 la responsabilità dell'ente per l'illecito tributario commesso a suo vantaggio o nel suo interesse dal soggetto apicale, non può trovare applicazione la speciale confisca di valore stabilita dall'art. 19 d.lgs. n. 231 del 2001. Si tratta, infatti, di previsioni sanzionatorie

¹¹ L. Della Ragione, cit,

¹² Cass. pen. Sez. II, 03/07/2014 n. 28960 (ud.25/06/2014) Massima: In presenza di reati fiscali commessi facendo ricorso ad una associazione a delinquere avente carattere transnazionale, operando i diversi associati in una pluralità di Stati nazionali, e possibile disporre il sequestro preventivo di beni di valore equivalente al profitto ricavato anche se non di titolarità dei responsabili dell'illecito, ma presenti nel patrimonio delle persone giuridiche coinvolte ed avvantaggiate dalla frode tributaria. In tale circostanza, infatti, il sequestro per equivalente può essere disposto sia considerando che in caso di reato transnazionale è obbligatorio disporre tale misura anche in relazione a beni e denaro di cui il responsabile ha la disponibilità, anche per interposta persona fisica o giuridica, e sia in relazione al [D.Lgs. n. 231/2001](#), essendo il reato transnazionale uno degli illeciti presupposto della responsabilità amministrativa delle società.

aventi natura penale che, al di là delle etichette legislative, sono insuscettibili di interpretazione analogica in malam partem. E questo stesso limite si oppone a ogni tentativo ermeneutico di importare nel sistema penale una confisca per equivalente a carico delle società non prevista dal legislatore per i reati tributari¹³.

5. L'intervento delle Sezioni Unite del 30 gennaio 2014: qualcosa di già sentito.

Come già detto, le Sezioni Unite hanno superato il contrasto sposando il secondo orientamento. Si badi bene a come ritornino in mente parole e concetti già espressi nei precedenti paragrafi dalla dottrina e giurisprudenza maggioritaria; a modesto parere di chi scrive, ciò dimostra come sarebbe stato auspicabile per i giudici rimettenti, seguire una strada già tracciata piuttosto che intraprenderne altre, seppur col nobile intento di segnalare le preoccupanti "sviste" del legislatore. Di seguito i tre punti fondamentali su cui si basa la risoluzione della diatriba.

1) In merito alla possibilità di ricorrere al rapporto organico si ritiene «[...] che il rapporto fra ente ed un suo organo, di per sé, non è suscettibile di fondare l'estensione della confisca per equivalente, che si basa su specifiche disposizioni di legge, tanto più che è persino possibile che la persona giuridica, attraverso altri organi, promuova azione di responsabilità verso il suo amministratore che l'ha esposta a responsabilità (civile) conseguente a reato.»

2) «Il secondo argomento dà per presupposto quello che dovrebbe essere dimostrato e cioè che la società sia concorrente nel reato. Nel vigente ordinamento, è prevista solo una responsabilità amministrativa e non una responsabilità penale degli enti (ai sensi del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231), sicché comunque la società non è mai autore del reato e concorrente nello stesso. In ogni caso il d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, che ha introdotto la responsabilità amministrativa degli enti conseguente a reato, non contempla i reati tributari fra quelli per cui è prevista tale responsabilità amministrativa della persona giuridica.»

3) «La confisca per equivalente sui beni della società non può fondarsi neppure sull'assunto che l'autore del reato ne abbia la disponibilità in quanto amministratore (salva sempre l'ipotesi in cui la società sia un mero schermo fittizio), essendo tale disponibilità nell'interesse dell'ente e non dell'amministratore. Sul punto è sufficiente rilevare che l'eventuale appropriazione indebita di beni della persona giuridica da parte di un amministratore può integrare il reato di cui all'art. 646 cod. pen. aggravato ai sensi dell'art. 61, n. 11, cod. pen. e quindi perseguibile d'ufficio, stante la distinzione fra il patrimonio della persona giuridica e quello dei suoi amministratori. Una volta esclusa la fondatezza di tali argomenti, è necessario verificare se vi sia una base normativa per la

¹³ O. Mazza, *Il caso Unicredit al vaglio della Cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it; Si veda inoltre P. Corso, *Reati tributari e persone giuridiche: ancora un forte richiamo al principio di legalità*, in *Corr. trib.*, 2013, n.8, 619-623, in cui l'autore ipotizza che la mancata inclusione degli illeciti tributari nel catalogo dei reati presupposti potrebbe essere frutto di un timore di un aumento considerevoli di procedimenti penali.

confisca per equivalente in capo alla persona giuridica per i reati tributari commessi dai suoi organi. Anzitutto, come già notato, tale confisca (ed il sequestro alla stessa finalizzato) non può avvenire ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, ove si proceda per le violazioni finanziarie commesse dal legale rappresentante della società, atteso che gli artt. 24 e ss. del citato d.lgs. non prevedono i reati fiscali tra le fattispecie in grado di giustificare l'adozione del provvedimento, con esclusione dell'ipotesi in cui la struttura aziendale costituisca un apparato fittizio utilizzato dal reo per commettere gli illeciti. (Sez. 3, n. 1256 del 19/09/2012, dep. 2013, Unicredit, Rv. 254796)[...] Si deve altresì escludere che sia possibile una interpretazione analogica delle citate disposizioni. L'analogia sarebbe in malam partem e come tale non consentita in sede penale. Infatti le Sezioni Unite hanno già chiarito che la confisca per equivalente, introdotta per i reati tributari dall'art. 1, comma 143, legge 27 dicembre 2007, n. 244, ha natura eminentemente sanzionatoria (Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013, Adami, Rv. 255037)¹⁴».

Sempre utilizzando le parole delle SS.UU. è evidente « che la situazione normativa delineata presenta evidenti profili di irrazionalità, [...] il mancato inserimento dei reati tributari fra quelli previsti dal d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, rischia di vanificare le esigenze di tutela delle entrate tributarie, a difesa delle quali è stato introdotto l'art. 1, comma 143, legge n. 244 del 2007.» Non si può non segnalare come « la stessa logica che ha mosso il legislatore nell'introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti finisca per risultare non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati-presupposto nel d.lgs. n. 231 del 2001, considerato che, nel caso degli enti, il rappresentante che ponga in essere la condotta materiale riconducibile a quei reati non può che aver operato proprio nell'interesse ed a vantaggio dell'ente medesimo e constatata l' impossibilità di adottare una pronuncia additiva non si può fare altro che segnalare tali irrazionalità ed auspicare un intervento del legislatore, volto ad inserire i reati tributari fra quelli per i quali è configurabile responsabilità amministrativa dell'ente ai sensi del d. lgs. 8 giugno 2001, n. 231.»

¹⁴ La pronuncia enuclea anche i seguenti principi di diritto: «È consentito nei confronti di una persona giuridica il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto (o beni direttamente riconducibili al profitto) sia nella disponibilità di tale persona giuridica». «Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti di una persona giuridica qualora non sia stato reperito il profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa, salvo che la persona giuridica sia uno schermo fittizio». «Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti degli organi della persona giuridica per reati tributari da costoro commessi, quando sia possibile il sequestro finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa in capo a costoro o a persona (compresa quella giuridica) non estranea al reato». «L'impossibilità del sequestro del profitto di reato può essere anche solo transitoria senza che sia necessaria la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto di reato». Per una lettura critica della sentenza si veda G. Todaro, Il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, di beni di una persona giuridica: il rebus dei reati tributari, in Cass.pen, 2014, n.9, 2821 ss.

6 Conclusioni.

A questo punto potrebbe scriversi la parola fine. Anzi, non ancora. Perché autorevole dottrina correttamente mette in risalto come la soluzione prospettata dalle SS.UU. sia comunque foriera di problemi.

Il profitto dell'illecito tributario viene colpito nel nostro ordinamento in sede di accertamento delle violazioni tributarie. Esiste cioè, un complesso meccanismo che l'amministrazione finanziaria mette in moto per colpire il beneficio maturato dalla persona giuridica. Ciò per dire che non è necessario instaurare, con riferimento ai reati tributari, la competenza del giudice penale, perché quel beneficio può essere già sanzionato in sede amministrativa. Inoltre come non dimenticare che, i requisiti che il d.lgs. 231 richiede per fondare la responsabilità amministrativa, sono requisiti di particolare intensità: vantaggio della persona giuridica, posto in essere da soggetti apicali (o dipendenti da essi) frutto di una colpa cd. di organizzazione. L'illecito tributario viene sanzionato in sede amministrativa per il solo fatto che la società non ha pagato il tributo, si prescinde dal soggetto cui va addossata la responsabilità per omesso pagamento del tributo e si prescinde soprattutto dall'accertamento della colpa di organizzazione, quindi, restando nel settore degli illeciti tributari amministrativi, la sanzione nei confronti della società potrà essere applicata in maniera molto più semplice¹⁵.

Possiamo ora mettere un punto conclusivo al presente articolo? Ancora no. Perché non possiamo offuscare le critiche della dottrina tributarista sorte fin dall'entrata in vigore dell'art. 7 del d.l. 30.9.2003, n. 269, con il quale si è stabilito che «le sanzioni relative al rapporto fiscale proprio di società o enti sono esclusivamente a carico delle persone giuridiche». Si riconosce così, una responsabilità diretta delle persone giuridiche per le sanzioni amministrative. Non solo. Il terzo comma enuncia: «nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applicano in quanto compatibili». Ma come si può parlare di compatibilità, se l'impalcatura del d.lgs. n. 472/1997 fa riferimento ad un sistema sanzionatorio costruito sulle persone fisiche? È un rinvio del tutto sterile e pericoloso, tanto che la dottrina parla di un meccanismo perverso e paradossale creato dalla legge del 2003. Infatti, escludendo dalla pena la persona fisica agente, ed individuando il responsabile al pagamento nella sola persona giuridica, ha finito, in alcune circostanze, per rendere conveniente l'evasione anche sul terreno sanzionatorio, per dare ad essa una convenienza aggiuntiva. Se al momento dell'esecuzione della sanzione la

¹⁵ C. Santoriello, Il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente può essere disposto soltanto nel caso di commissione di uno dei reati presupposto del d.lgs. 231/01, in www.rivista231.it/I-Giovedì-di-Giurisprudenza-Commentata-2013/. Soluzione già avanzata nel presente contributo C. Santoriello, *Sull'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati fiscali*, in Resp. amm. soc., n. 2/2013, pg 192, in cui si sottolinea che in ambito amministrativo tributario è la persona giuridica contribuente – e non la persona fisica che amministra o gestisce l'ente – il soggetto al quale vengono ascritte le sanzioni.

persona giuridica è estinta, oppure è ridotta ad un "guscio vuoto" perché fraudolentemente privata del suo contenuto, oppure è residente in stati che impediscono l'esecuzione o che non forniscono collaborazione amministrativa, nessuno, nei fatti, sopporterà la pena: soci, investitori o amministratori; in questo modo, al profitto dell'evasione sommeranno l'impunità, sia diretta, atteso che l'obbligazione al pagamento è imputata soltanto all'ente, sia indiretta o mediata, poiché, di fatto, la persona giuridica non potrà essere efficacemente perseguita, né, in suo luogo, altri potranno essere perseguiti, sebbene siano stati compartecipi ai benefici dell'evasione.¹⁶

Si è creato quindi un doppio binario, di dubbia legittimità costituzionale. Da un lato la riferibilità della sanzione alle sole persone giuridiche, con l'attenuazione del principio di personalità; dall'altro la riferibilità della sanzione all'autore materiale con la corresponsabilizzazione solidale ex art. 11 d.lgs. n. 472/1997 dei contribuenti aventi veste di società di persone, altri enti collettivi privi di personalità giuridica, imprese individuali ecc..¹⁷

Dunque, seppur dal punto di vista logico-giuridico sono apprezzabili quelle argomentazioni che propendono per l'attribuibilità alla giustizia tributaria dei relativi illeciti commessi dalle persone giuridiche, in realtà, sarebbe opportuno affrontare e risolvere le criticità che quel sistema ha in seno – come sopra evidenziato – al fine di evitare che la soluzione alternativa rappresenti una cura peggiore del male.

¹⁶ A. Giovannini, *Societas delinquere non potest? Sulla sanzione tributaria amministrativa e sulla persona giuridica per una riforma sistematica*; in www.unibocconi.it/wps/wcm/connect/.../Giovannini.pdf?...AJPERES

¹⁷ L. Del Federico, *Sanzioni amministrative relative a persone giuridiche e favor libertatis*, in *Giust. tributaria*, 2007, 613. Sul punto si veda ancora A. Giovannini cit. In chiave sistematica, poi, la disciplina denuncia un contrasto patente col principio di uguaglianza: arduo trovare motivi in grado di giustificare, in punto di ragionevolezza, la doppiezza di regime tra enti dotati di personalità ed enti che ne sono privi. Certo, ai primi possibile guardare alla stregua di persone e ai secondi, più riduttivamente, di soggetti giuridici, ma, al di là di questa (inconsistente) distinzione, la doppiezza di cui si parla non ugualmente giustificabile in ragione della tipologia di ente cui si riferisce la disciplina. Casomai, la diversità di regole potrebbe trovare ragionevole motivo nei diversi titoli giuridici legittimanti la pena o nella diversa tipologia di violazione. La legislazione attuale, però, non consente di rintracciare queste difformità, dunque, neppure quella doppiezza pare possa trovare adeguata giustificazione alla luce dell'art. 3 della Costituzione.