

La Cassazione sceglie l'indirizzo giurisprudenziale più garantista sul concorso di persone

# Reati tributari, effetti limitati

## Confisca disposta verso il singolo per quanto conseguito

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE

E GIULIA MARIA MENTASTI

**R**eato tributario, sequestro ai professionisti con i paletti: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione penale n. 9973 del 12 marzo scorso, che ha abbracciato l'indirizzo giurisprudenziale più garantista per cui in caso di concorso di persone nel reato va esclusa ogni forma di solidarietà passiva, e la confisca è disposta nei confronti del singolo concorrente limitatamente a quanto dal medesimo concretamente conseguito. Solo in caso di mancata individuazione della quota di arricchimento del singolo concorrente, soccorre il criterio della ripartizione in parti uguali.

**Il caso.** La vicenda in esame riguarda il ricorso avverso una misura cautelare reale disposta per il reato di associazione per delinquere finalizzata alla consumazione dei delitti di indebita compensazione di crediti inesistenti (art. 10-quater, comma 2, d.lgs. 74/2000) e di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 d.lgs. 74/2000). All'indagato si contestava, in particolare, di aver promosso, costituito e organizzato, utilizzando due società, una struttura in grado di fornire ad un numero indeterminato di imprese documentazione con cui si attestava falsamente l'avvenuta formazione del personale onde accedere al beneficio del credito di imposta cd. "formazione 4.0" previsto dalla legge n. 205/2017. Tali crediti di imposta venivano poi indebitamente compensati dalle imprese che si rivolgevano al sodalizio. Il profitto delle indebitate compensazioni era stato quantificato in complessivi euro 2.269.206, somma sottoposta a sequestro preventivo finalizzato alla confisca come da decreto materialmente eseguito nei confronti del ricorrente per l'importo, nella sua disponibilità, di euro 1.166.643.

**La difesa.** Ricorrendo per Cassazione, l'indagato aveva chiesto il dissequestro del denaro che, nell'ottica difensiva, non poteva superare, nei suoi confronti, la somma di euro 113.460. Questo il ragionamento: a) al ricorrente e ad altri due indagati facenti parte delle predette società era stata attribuita una percentuale pari al 15% del credito di imposta che le imprese avrebbero indebitamente utilizzato in compensazione; b) il profitto era stato quantificato nella misura di euro 2.269.206; c) il 15% di tale profitto era pari ad euro 340.380, da dividere tra i tre correi; d) il profitto di ogni sin-

Concorso nel reato e confisca	
<p><b>Questione</b></p>	<p>Come determinare la quota di profitto confiscabile nei confronti dei singoli concorrenti nel reato?</p>
<p><b>Il precedente orientamento giurisprudenziale</b></p>	<p>Secondo un precedente orientamento, stante il principio solidaristico che uniforma la disciplina del concorso di persone:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il vincolo può essere disposto nei confronti di uno dei concorrenti nel reato per l'intero importo del prezzo o profitto dello stesso</li> <li>• nonostante le somme di illecita provenienza siano state incamerate in tutto o in parte da altri concorrenti</li> <li>• salvo l'eventuale riparto tra i medesimi, che costituisce fatto interno a costoro privo di rilievo penale</li> </ul>
<p><b>L'indirizzo abbracciato dalla Suprema Corte</b></p>	<p>Come deciso dalle Sezioni Unite, e confermato da Cass. pen. n. 9973/2025, in caso di concorso di persone nel reato, esclusa ogni forma di solidarietà passiva:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la confisca è disposta nei confronti del singolo concorrente limitatamente a quanto dal medesimo concretamente conseguito</li> <li>• il relativo accertamento è oggetto di prova nel contraddittorio fra le parti</li> <li>• solo in caso di mancata individuazione della quota di arricchimento del singolo concorrente soccorre il criterio della ripartizione in parti uguali</li> </ul>

golo correo era, in conclusione, pari ad euro 113.460. Il ricorrente aveva al riguardo invocato l'applicazione della più recente giurisprudenza di legittimità che, superando il principio solidaristico della imputazione a tutti e a ciascuno dei correi dell'intero profitto confiscabile, ritiene, al contrario, che la confisca debba essere disposta per la (e parametrata alla) quota del profitto conseguito da ciascun correo.

**Il Tribunale.** Il Tribunale aveva disatteso le doglianze difensive facendo leva sul ruolo essenziale svolto dal ricorrente nella creazione del meccanismo fraudolento (ritenuto non parificabile a quello degli altri due sodali), sull'assenza di un criterio di ripartizione percentuale nella determinazione del profitto, sulla autonomia del profitto del reato associativo rispetto a quello dei singoli reati-fine. Di qui l'applicazione del principio solidaristico per effetto del quale, quando non sia possibile individuare la singola quota di profitto, la confisca per equivalente può essere disposta per l'intero importo nei confronti di ciascuno dei concorrenti nel reato, con conseguente irrilevanza della frazione di profitto eventualmente incamerata dal singolo correo.

**La questione.** Il caso di specie ha rappresentato un'occa-

sione per (ri)pronunciarsi sulla questione di diritto relativa all'entità del profitto confiscabile nei confronti dei singoli concorrenti nel reato (necessariamente o eventualmente) plurisoggettivo, quelle che è stata nel tempo oggetto di contrasto in seno alla Cassazione penale. Va ricordato che secondo l'art. 110 c.p., che regola l'istituto del concorso di persone nel reato, "quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita". Tuttavia, in più occasioni la Suprema Corte si è chiesta in che misura la confisca per equivalente, e prima ancora il sequestro, possano interessare i singoli co(autor)ri. Si tratta di tema, quello dell'individuazione del quantum confiscabile a ciascuno dei correi, che interessa particolarmente i professionisti, laddove vengano chiamati a rispondere in concorso dei reati, primi tra tutti quelli tributari, commessi dai propri clienti. Infatti, come noto, seppur la maggior parte dei delitti tributari siano reati c.d. propri (in quanto realizzabili dai contribuenti tenuti a presentare le dichiarazioni e al pagamento delle imposte), il professionista può essere imputato, insieme al cliente, per il reato contestato a quest'ultimo, ogniquivolta abbia consapevolmente fornito un contri-

buto apprezzabile alla realizzazione dell'illecito.

**L'indirizzo più garantista.** Dunque, secondo un primo indirizzo giurisprudenziale, in caso di illecito plurisoggettivo, la confisca per equivalente ex art. 322-ter c.p.p. può essere disposta per l'intera entità del profitto del reato nei confronti di uno dei concorrenti, in applicazione del principio solidaristico, solo qualora non sia possibile definire la misura della effettiva partecipazione di ciascuno alla formazione e acquisizione del profitto del reato, mentre, ove tale misura sia ricostruibile, l'ablazione, nel rispetto del canone di proporzionalità, non potrà eccedere quanto conseguito da ognuno (Cass. pen., Sez. III, n. 24350/2024; Sez. VI, n. 10612/2023; Sez. VI, n. 33757/2022; Sez. VI, n. 6607/2020; Sez. I, n. 4902/2017).

**L'orientamento più rigoroso.** Un secondo orientamento sostiene, al contrario, che il vincolo può essere disposto nei confronti di uno dei concorrenti nel reato, per l'intero importo del prezzo o profitto dello stesso, nonostante le somme di illecita provenienza siano state incamerate, in tutto o in parte, da altri concorrenti, salvo l'eventuale riparto tra i medesimi, che costituisce fatto interno a costoro, privo di rilievo pe-

nale. A sostegno di tale tesi, si valorizzano il principio solidaristico che uniforma la disciplina del concorso di persone e che, di conseguenza, implica l'imputazione dell'intera azione delittuosa a ciascun agente, nonché la natura della confisca per equivalente, a cui va riconosciuto carattere eminentemente sanzionatorio (Cass. pen., Sez. II, n. 22703/2023; Sez. II, n. 9102/2021; Sez. V, n. 36069/2020, secondo cui l'esecuzione della misura per l'intera entità del profitto accertato nei confronti del concorrente che materialmente ha ricavato una minore utilità dal reato o non ne abbia ricavato alcuna non si pone in contrasto con il principio di proporzionalità di cui all'art. 1, prot. 1, CEDU, posto a presidio del diritto di proprietà, dovendo questo essere parametrato alla produzione del profitto illecito e non alla sua effettiva disponibilità, sicché, nel caso di impossibilità di un suo recupero, tutti coloro che abbiano concorso a realizzarlo risponderanno con i propri beni; Sez. V, n. 19091/2020).

**Le Sezioni Unite.** Come evidenziato nella pronuncia in commento, il contrasto è stato risolto dalle Sezioni Unite penali che all'udienza del 26 settembre 2024 hanno formulato il seguente principio di diritto: "In caso di concorso di persone nel reato, esclusa ogni forma di solidarietà passiva, la confisca è disposta nei confronti del singolo concorrente limitatamente a quanto dal medesimo concretamente conseguito. Il relativo accertamento è oggetto di prova nel contraddittorio fra le parti. Solo in caso di mancata individuazione della quota di arricchimento del singolo concorrente, soccorre il criterio della ripartizione in parti uguali. I medesimi principi operano in caso di sequestro finalizzato alla confisca per il quale l'obbligo motivazionale del giudice va modulato in relazione allo sviluppo della fase procedimentale e agli elementi acquisiti".

**La decisione della Suprema Corte.** La motivazione non è stata ancora depositata, ciò nondimeno agli Ermellini chiamati a pronunciarsi nel caso in esame è parso chiaro, anche dalla lettura della notizia di decisione, che il criterio adottato dal Tribunale sia stato successivamente disatteso dalla Cassazione nel suo massimo consenso, a favore dell'indirizzo ermeneutico propugnato dalla difesa. L'ordinanza impugnata è stata perciò annullata con rinvio al Tribunale di Salerno per nuovo giudizio in ordine alla entità del profitto confiscabile al ricorrente.