

La confisca del profitto nei reati tributari: questioni aperte.

di **Giorgio Emanuele Degani**

Sommario. **1.** Introduzione. – **2.** La confisca penale nei reati tributari: dalle prime applicazioni nel diritto penale tributario alla legge di conversione del D.L. 124/2019. Genesi dell'istituto e il "problema" della natura giuridica. – **2.1.** L'introduzione della confisca "per equivalente" nel diritto penale tributario. – **2.2.** Questioni aperte non toccate dalla riforma del 2019: l'art. 14 del d.lgs. 74/2000 e il disallineamento temporale tra accertamento tributario e prescrizione penale. – **3.** La confisca "per equivalente" dei beni dell'ente e responsabilità amministrativa per violazioni della normativa penale tributaria. – **3.1.** Le risposte della giurisprudenza: le sezioni unite GUBERT e successiva giurisprudenza. – **3.2.** La risposta dell'ordinamento: la conversione in Legge del D.L. 124 del 2019. – **4.** La confisca "allargata" ai reati tributari. Introduzione dell'articolo 12-ter nel d.lgs. 74/2000: Genesi e natura dell'istituto e cenni alla legislazione antimafia. – **4.1.** Dall'articolo 12-sexies della L. 356/92 al 240-bis c.p. Il percorso di "avvicinamento" all'art. 12-ter d.lgs. 74/2000. – **4.2** Applicazione dell'art. 240-bis ai reati tributari. Prime considerazioni sulla recente introduzione dell'art. 12-ter nel d.lgs. 74/2000. – **4.2** Applicazione dell'art. 240-bis ai reati tributari. Prime considerazioni sulla recente introduzione dell'art. 12-ter nel d.lgs. 74/2000.

1. Introduzione.

Con il presente elaborato, dopo un breve *excursus* sulla genesi dell'istituto della confisca del profitto nei reati tributari nonché delle questioni "aperte" non oggetto della riforma fiscale, si intende fornire un quadro aggiornato del contesto alla luce dei recenti mutamenti apportati con la recente conversione del decreto legge 26 ottobre 2019 n. 124, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 24 dicembre 2019, coordinato con la legge di conversione 19 dicembre 2019, n. 157, recante "*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*". Nel dettaglio saranno oggetto di approfondimento due tematiche di ampia portata quali la confisca "per equivalente" nei confronti delle persone giuridiche e quella "per sproporzione" nei confronti della persona fisica condannata per reati di frode fiscale.

Relativamente alla prima si farà cenno al quadro normativo e giurisprudenziale previgente evidenziando le problematiche di maggior evidenza applicativa che, a parere di chi scrive, sono state in parte risolte con

l'introduzione della responsabilità dell'ente per le violazioni penal tributarie commesse dal suo rappresentante legale.

Circa l'istituto della confisca "per sproporzione", introdotta invece con l'articolo 12-ter del D.Lgs. 74/2000, si è cercato di analizzare l'istituto muovendo dallo studio della sua natura giuridica traslando quindi le risultanze dell'analisi svolta al nuovo "compito" che il legislatore ha inteso affidare a tale dirompente strumento di contrasto all'evasione fiscale penalmente rilevante.

Complessivamente, se da un lato tali modifiche normative forniscono nuove possibilità di aggressione patrimoniale a contrasto dei fenomeni di evasione più gravi non mancheranno tuttavia, nella pratica, di alimentare un ampio dibattito dottrinale e giurisprudenziale relativo alle loro concrete modalità di applicazione, dibattito che in questa sede si è cercato di anticipare fornendo alcune considerazioni sulle questioni più evidenti.

2. La confisca penale nei reati tributari: dalle prime applicazioni nel diritto penale tributario alla legge di conversione del D.L. 124/2019. Genesi dell'istituto e il "problema" della natura giuridica

Con il termine "confisca", si intende l'espropriazione ad opera dello Stato delle cose che - per ripetere la tradizionale formula dell'art. 240 del codice penale - "servirono o furono destinate a commettere il reato ovvero ne rappresentano il prodotto od il profitto". La figura generale di confisca opera per tutti i reati e viene riproposta, nei suoi effetti, in relazione a tutte le altre numerose tipologie e figure di confisca via via introdotte dal legislatore, in vari settori e con i più diversi caratteri e ambiti di applicabilità.

Pur avendo subito, nel tempo, profonde modificazioni strutturali e funzionali, essa costituisce una vera costante del fenomeno punitivo.¹ Storicamente, essa è stata sempre investita di un ruolo accessorio e di secondo piano rispetto alle altre sanzioni che incidono sulla libertà e sull'integrità fisica della persona (pena detentiva e, in passato, pena di morte e pene corporali) considerate, in genere, più efficaci.

¹ Sull'evoluzione storica dell'istituto, v. per tutti Bartoli, *Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto*, in www.penalecontemporaneo.it, 20 ottobre 2016; Borsari, *Reati tributari e confisca di beni societari. Ovvero, di un'occasione perduta dalle Sezioni Unite*, in *Le Società*, 2014, p. 862 ss.; Cadoppi - Canestrati - Manna - Papa (a cura di), *Trattato di diritto penale, Vol. III La punibilità e le conseguenze del reato*, Torino, 2014; Maugeri, *La confisca per equivalente - ex art. 322-ter - tra obblighi di interpretazione conforme ed esigenze di razionalizzazione*, in *Riv. It. Dir. Proc. pen.*, 2011, p. 792; 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, p. 401 ss..

Ciononostante, nel diritto penale premoderno e fino al diffondersi del pensiero illuminista la sua rilevanza afflittiva era comunque notevole, riguardando spesso l'intero patrimonio del soggetto colpito².

Ritornando brevemente ad un tentativo di definizione ci si accorgerà come, in generale, l'istituto si è ormai sfaccettato in molteplici figure che hanno in comune il solo fatto di consistere in una sottrazione coattiva di beni al titolare, con contestuale attribuzione definitiva degli stessi allo Stato, in conseguenza della commissione di un reato o comunque di un'attività illecita o pericolosa. Va quindi preso atto che, nel nostro ordinamento, risulta assai difficoltoso parlare di confisca al singolare, mentre sembra sicuramente più appropriato nominare l'istituto al "plurale"³ atteso che molteplici sono le figure di confisca diverse le une dalle altre per natura giuridica, presupposti, modalità di applicazione, destinatari, oggetto, ambito di applicabilità temporale e spaziale⁴. Infatti, l'eterogeneità delle confische ha reso difficile una univoca collocazione delle stesse, anche solo tra quelle di matrice tributaria, all'interno delle misure di sicurezza previste dal codice penale ovvero di sanzioni *sui generis* o, ancora, di pene accessorie.

Questo approccio se, da un lato, ha il merito indubbio di mettere in luce la specificità di ogni singola figura dall'altro rischia di lasciare sullo sfondo la comprensione unitaria di alcuni nodi problematici che costituiscono delle vere e proprie costanti dell'istituto.

Da qui la necessità di operare comunque uno sforzo classificatorio finalizzato a cogliere alcune variabili caratterizzanti utili ai fini dell'individuazione della prevalente natura giuridica nelle varie figure di confisca. In estrema sintesi⁵:

- il fine perseguito in astratto e/o l'effetto prodotto in concreto;
- i presupposti di applicazione;
- le modalità di applicazione;
- i destinatari;
- l'oggetto;
- l'ambito di applicabilità nel tempo.

La prima delle suddette variabili, cioè il fine della misura non è in genere indicato in modo esplicito a livello normativo astratto e non è sempre di agevole ricostruzione ma può influenzare il legislatore nell'inquadrare

² Nelle sue prime manifestazioni la confisca si presenta quindi come confisca "generale" che colpisce cioè in tutto o in parte i beni del condannato indipendentemente dal collegamento degli stessi con il reato commesso. In questa veste è già conosciuta nel diritto romano dove veniva comminata in caso di condanna a morte o all'esilio o per alcuni tra i *crimina* pubblici più gravi come la *perduellio* (una sorta di alto tradimento).

³ Per una più diffusa trattazione del tema relativo alla pluralità di confische si rimanda a Nicosia, Torino, 2012,

⁴ Sul carattere poliedrico della confisca v. per tutti Amato, *Riforma dei reati tributari: la confisca del "profitto" tra impegno del contribuente a pagare il debito tributario e aggredibilità dei beni sociali*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, Torino, n. 1, 2016, p. 61 ss.;

⁵ Lo schema classificatorio è più diffusamente trattato in nota 3.

normativamente l'istituto e nel dettare la disciplina delle altre variabili o il giudice nel procedere alla loro interpretazione così contribuendo a determinare la natura giuridica della misura. In genere tra i possibili fini astratti troviamo quello:

- *compensativo/riparatorio*, tipico nelle prime confische relative ai reati tributari, e che mira a ristabilire la situazione anteriore al reato sotto forma di riequilibrio patrimoniale;
- *specialpreventivo*, per lo più sotto forma di incapacitazione, cioè di sottrazione di cose o beni utilizzabili per la commissione di ulteriori reati o attività illecite;
- *punitivo/sanzionatorio o generalpreventivo* come inflizione di una conseguenza negativa in funzione deterrente.

Tali finalità, tuttavia, risultano spesso compresenti e combinate fra loro. Le altre variabili sopra indicate (presupposti, modalità, destinatari, oggetto, ambito di applicazione) invece, là dove siano disciplinate dal legislatore, a prescindere dal fine, influenzano a loro volta l'effetto realizzato in concreto con l'applicazione della misura e in definitiva anche la natura giuridica che, così presentata, sembrerebbe emergere come un *prius* e un *posterius* rispetto agli elementi che delineano il volto di questa o quella figura di confisca. Dalla combinazione delle suddette variabili possono nascere così diverse figure a cui ciascuna confisca dovrebbe essere quindi riconducibile:

- una vera e propria pena, a carattere afflittivo repressivo e sanzionatorio con finalità tendenzialmente generalpreventiva, applicata in conseguenza della commissione di un reato, all'esito di un processo penale concluso con pronuncia di condanna e su beni appartenenti al condannato, direttamente connessi alla realizzazione del reato ovvero anche privi di accertato legame con quest'ultimo;
- una misura di sicurezza, applicata dal giudice penale con sentenza di condanna in conseguenza della commissione di un reato, ma a carattere tendenzialmente specialpreventivo volta a neutralizzare la pericolosità della res;
- una misura di prevenzione, applicata ante o preter delictum nell'ambito di un processo e da un giudice diverso da quello penale volta alla prevenzione della commissione di reati in futuro da parte di soggetti asseritamente pericolosi;
- una misura civile o amministrativa, a carattere tendenzialmente solo compensativo/riparatorio.

Si tratta tuttavia di modelli teorico astratti per cui l'inquadramento di ciascuna figura di confisca nell'uno o nell'altro si rivela sempre molto difficile potendo quest'ultima racchiudere elementi propri di più modelli. Da qui il continuo sorgere nella prassi del problema della definizione della relativa natura giuridica. In conclusione il "problema" della natura giuridica può

essere risolto primariamente in sede legislativa disciplinando la singola misura di confisca in relazione alle questioni circa la retroattività o meno dell'istituto, l'applicazione in assenza di condanna o nei confronti di terzi, ciò sulla base dei caratteri e dei fini della singola figura di confisca. Tralasciando le ultime due figure di confisca citate (misura di prevenzione e civile/amministrativa) le quali, seppur presenti nel panorama delle confische tributarie non sono state oggetto di riforma con il decreto fiscale del 2019, ci si soffermerà nei paragrafi successivi sulle confische tributarie disciplinate dall'art. 12 *bis* e *ter* del decreto legislativo 74/2000 che, per mantenere la classificazione sopra esplicita, costituiscono per il destinatario una vera e propria pena.

2.1. L'introduzione della confisca "per equivalente" nel diritto penale tributario

Il diritto penale tributario, dal canto suo, ha alimentato il dibattito sulla natura giuridica con innovazioni legislative, nate al di fuori della disciplina codicistica, caratterizzate da una disciplina derogatrice rispetto alla figura generale di confisca prevista dall'art. 240 del codice penale. Infatti, per sopperire alle difficoltà applicative derivanti dalla classificazione del risparmio d'imposta come profitto del reato da confiscare in via diretta⁶, dottrina e giurisprudenza hanno ipotizzato la necessità di un nuovo strumento di contrasto alla criminalità economica. In tale contesto origina la legge finanziaria del 2008 la quale dispone, tra l'altro, che *"anche ai condannati per reati tributari si applicano le disposizioni previste dal summenzionato art. 322-ter c.p."*. La confisca obbligatoria in caso di condanna per reati tributari è stata dunque introdotta dall'art. 1 comma 143 della legge n. 244/2007 tramite un semplice rinvio normativo all'art. 322-ter c.p. La disciplina dell'istituto è stata successivamente trasposta nel corpus del d.lgs. 74/2000 in occasione della "revisione" del sistema sanzionatorio penale tributario operata dal d.lgs. 158/2015.

Il legislatore ha rivisto il sistema penal tributario in attuazione dell'obiettivo di *"ridurre l'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza - quella penale - ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi,*

⁶ Con riferimento alle trasformazioni confiscabili del profitto del reato – i c.d. surrogati – deve tenersi conto di due differenti interpretazioni. Una prima, più restrittiva ritiene che si possa procedere all'ablazione delle sole utilità economiche direttamente e immediatamente ricavate dal reato commesso, cfr. cass.pen., sez. II, n.53650. Secondo una differente impostazione, più estensiva, invece è possibile procedere con l'ablazione di *"tutte le utilità economiche successive"* collegabili al profitto o prodotto, cfr. cass. pen. Sezioni unite Miragliotta n. 10208 del 6 marzo 2008.

fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo".⁷

L'art. 12-bis d.lgs. 74/2000 prevede quindi, *"per il caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p. per un qualsiasi delitto tributario, la confisca obbligatoria dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato"* (c.d. confisca diretta). La stessa disposizione statuisce inoltre che, *"qualora la confisca diretta del prezzo o profitto del reato non risulti possibile, venga ordinata la confisca di beni di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto"* (c.d. confisca per equivalente o "di valore"). La portata innovativa della disciplina emerge nel secondo comma del predetto articolo, il quale stabilisce la "non operatività" della confisca a carico del contribuente qualora egli si "impegni" a versare all'erario quanto dovuto, precisando, altresì, che, in caso di mancato versamento, la confisca è sempre disposta. L'innegabile merito della vigente formulazione normativa è indubbiamente quello di avere reso la confisca del profitto conseguenza di uno qualsiasi dei reati di cui al d. lgs. 74/2000, oltre l'aver finalmente introdotto una norma *ad hoc*, rimediando così alla mancanza di chiarezza derivante dal ricorso alla tecnica del rinvio normativo. La riforma del 2015 non ha però risolto dubbi e incertezze applicative, alimentando vivaci e spesso controversi dibattiti dottrinali e giurisprudenziali per lo più relativi alla definizione del profitto da confiscare in via diretta e alla non felice formulazione del comma 2 dell'art. 12-bis.⁸

Tali questioni, in parte, sono state risolte con la legge 19 dicembre 2019 n. 157 recante "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 26

⁷ Relazione illustrativa al D.Lgs. 158 del 2015, in www.camera.it, p. 1.

⁸ In www.penalecontemporaneo.it, *La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al D.Lgs. n. 158/2015 appena pubblicato*, Finocchiaro, *La confisca "condizionalmente sospesa" in caso di impegno a pagare il debito tributario e la permanenza del sequestro preventivo anche dopo la condanna*, in www.penalecontemporaneo.it, 14 novembre 2016, nota a Cass. pen., Sez. III, 13 luglio 2016, n. 42470: "(...) la locuzione "può essere restituita" è stata infatti ritenuta "suscettibile di ingenerare dubbi applicativi" e se ne è auspicata la modifica. Ebbene, l'intervento manipolativo è stato operato. Il risultato, tuttavia, è deludente: anche la nuova formulazione lascia perplessi. Infatti, se - da un lato - può apparire ragionevole non assoggettare a sequestro chi dimostri la concreta possibilità e intenzione di restituire all'Erario l'imposta evasa, così che possa godere degli istituti premiali che la stessa riforma introduce e che altrimenti rischierebbe di vedersi ingiustamente preclusi; per altro verso, sembra irragionevole permettere al condannato di evitare la confisca semplicemente "impegnandosi a versare all'Erario" ciò che, fino a quel momento, non ha mai versato e che presumibilmente non verserà certo dopo la pronuncia della sentenza. Si (ri)segnala, infine, la mancata preoccupazione del legislatore circa l'opportunità di includere gli illeciti tributari riformati tra i reati presupposto della responsabilità degli enti, affinché si possa rivolgere la misura ablatoria nei confronti dei reali detentori del profitto degli illeciti fiscali, ossia le società al cui interno operano gli amministratori-persone fisiche, autori si della condotta incriminata, ma spesso inadeguati soggetti passivi della confisca tributaria".

ottobre 2019, n. 124, recante "disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili" che prevede, tra le altre modifiche, l'estensione dell'applicazione normativa del decreto legislativo n. 231 del 2001 ai reati di cui agli artt. 2,3,8,10,11 della citata disciplina penale tributaria così come auspicato in dottrina. Tuttavia, altre questioni aperte permangono e altre ancora sicuramente formeranno oggetto di discussione in seguito all'introduzione, all'interno del decreto legislativo n. 74/2000, dell'art 12-ter.

2.2. Questioni aperte non toccate dalla riforma del 2019: l'art. 14 del d.lgs. 74/2000 e il disallineamento temporale tra accertamento tributario e prescrizione penale.

Come anticipato il tema introdotto nel 2015 dall'art. 12 *bis* comma 2 rappresenta una delle novità di rilievo della riforma relativamente alle tematiche connesse alla confisca. In tale disegno riformatore, definito da taluni "diritto penale della riscossione"⁹, il legislatore delegato, tra le altre cose, pone l'accento sulle possibilità conferite al reo contribuente di attenuare od estinguere il reato se provvede ad estinguere il debito tributario¹⁰. In questo senso, vengono introdotte le cause di non punibilità ex art. 13 d. lgs. 74 del 2000 per i reati omissivi e dichiarativi contenuti nel predetto decreto, seppur differenziate in base alle scadenze processuali: i reati omissivi si estinguono se il versamento tardivo del tributo (comprensivo di interessi e sanzioni extrapenali) avviene prima dell'apertura del dibattimento (art. 13 co.1 d. lgs. 74/2000), i secondi, tenuto conto del maggior disvalore della condotta, solo se il contribuente provvede prima che abbia "avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche", o comunque inizio di un procedimento di accertamento¹¹. Sulla stessa lunghezza d'onda, viene introdotta con l'art. 13 *bis* del d.lgs. 74/2000 una circostanza attenuante ad efficacia speciale, di portata residuale in termini di riduzione del quantum ma relevantissima in ragione della obbligatorietà per l'accesso al rito

⁹ Crepaldi, *Le recenti modifiche del diritto penale tributario: continua la strada verso il diritto penale della riscossione*, Relazione al convegno "I reati tributari dopo la riforma del processo penale e delle sentenze delle Corti europee UE ed EDU – Milano, 19 ottobre 2017, www.giurisprudenzapenale.it, p. 3; Alanzi – Aldrovandi, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2014, p. 324 e ss..

¹⁰ Tale opzione politico-criminale si potrebbe collocare nella ideologia riassumibile nell'espressione "ponti d'oro al contribuente che paga". Cavallini, *Osservazioni "di prima lettura" allo schema di decreto legislativo in materia penaltributaria*, in www.penalecontemporaneo.it, 20 luglio 2015, p. 2.

¹¹ Relazione governativa, *cit.*, p. 11, «Per tale tipologia di reati la causa di non punibilità trova la sua giustificazione politico-criminale nella scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso una piena soddisfazione dell'erario prima del processo penale: in questi casi infatti il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito, risultando in seguito inadempiente; il successivo adempimento, pur non spontaneo, rende sufficiente il ricorso alle sanzioni amministrative».

alternativo del c.d. patteggiamento, nonché al beneficio della sospensione condizionale della pena. In tale contesto assume particolare interesse argomentare circa alcune “soluzioni” ad alcune difficoltà applicative dell’art. 13 *bis* e legate al disallineamento temporale tra accertamento tributario e prescrizione penale. Con specifico riferimento alla disciplina relativa al trattamento sanzionatorio previsto, ad esempio, per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante l’uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto e punito dall’art. 2 del d.lgs. 74/2000, giova rappresentare che una violazione commessa per tale reato si prescrive in 8 anni¹² in assenza di atti interruttivi previsti dall’art. 160 codice penale mentre potrà essere oggetto di accertamento da parte dell’Agenzia delle entrate nel termine massimo di cinque o sette anni dal termine di presentazione della dichiarazione in ragione delle intervenute modifiche in tema di decadenza del potere di accertamento¹³. Capita quindi sovente che, nel corso di un’indagine penale vengano contestate penalmente condotte di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti che si ripetono nel tempo, anche in annualità per le quali è decaduto il potere di accertamento. In presenza dei presupposti di legge, quindi, nella fase delle indagini preliminari, può essere disposto un decreto di sequestro preventivo in via ordinaria o d’urgenza finalizzato alla confisca dell’imposta evasa per tali annualità che segue ad un’iscrizione del firmatario della dichiarazione dei redditi nel registro degli indagati. In questa fase, ipotizzando la volontà del contribuente di accedere agli istituti premiali di applicazione della pena su richiesta delle parti ex art 444 c.p. egli dovrà rispettare quanto richiesto dall’art. 13 *bis* comma 2 che, richiamando il comma 1 del medesimo articolo rende applicabile l’istituto del patteggiamento solo se *“prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti...”*. In tale circostanza risulta quindi evidente come sebbene in presenza di un’imposta evasa quantificata dal pubblico ministero non sia possibile farne scaturire un accertamento tributario comprensivo di interessi e sanzioni essendo decaduto il termine per l’emissione. Ritenendo comunque assimilabile il concetto di imposta evasa con quello di debito tributario¹⁴ occorre spingerci oltre nel ragionamento e indagare quali

¹² Per i delitti previsti dagli artt. 2 – 10 del D.Lgs. n. 74/00 i termini prescrizionali sono stati elevati di un terzo rispetto a quelli previsti dal codice penale (art. 17 co. 1-*bis* del D.Lgs. n. 74/00).

¹³ Cfr. articolo 43, D.P.R. n. 600/73.

¹⁴ Sul tema della coincidenza tra i due concetti si veda Cass. Pen., Sez. III, 19 settembre 2012 (dep. 10 gennaio 2013), n. 1256, Pres. Mannino, Rel. Rosi. La sentenza, peraltro, nel dichiarare ammissibile il ricorso del Pubblico Ministero, ha dovuto preliminarmente soffermarsi, risolvendola in senso negativo, sulla diversa questione – allo stato parimenti dibattuta tra gli interpreti – della coincidenza tra profitto del reato tributario e pretesa dell’amministrazione

possano essere le possibilità che l'ordinamento offre al soggetto indagato al fine di definire la vicenda penale. Si procederà quindi ad elencare una serie di comportamenti posti in essere nell'ambito di diversi e recenti procedimenti penali radicati presso la Procura di Milano.

Una prima possibilità è quella di presentare una dichiarazione integrativa¹⁵ nella quale porre in essere delle variazioni in aumento del reddito ricomprendendo l'imposta indebitamente dedotta in seguito all'utilizzo delle fatture false oggetto di contestazione. Il pagamento di imposta sanzioni e interessi potrà quindi avvenire a mezzo modello F24 da collegarsi alla nuova dichiarazione presentata. Tuttavia, la presentazione di una dichiarazione integrativa, sia ai sensi del comma 8, dell'articolo 2, del DPR n. 322/1998, che dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997, comporta che i termini di decadenza dell'accertamento delle imposte sui redditi si computa sulla dichiarazione integrativa in relazione agli elementi che sono stati rettificati. Questo allungamento dei termini di accertamento, è valido, per le dichiarazioni integrative pro erario, ovvero quelle che determinano una maggiore imposta o un minor credito d'imposta.

Una seconda strada percorribile per sanare posizioni debitorie per annualità per le quali è inibita l'azione di accertamento da parte del fisco e accedere parimenti all'istituto di cui all'art. 444 del codice penale è quella prevista dall'art. 14 del d.lgs. 74/2000 che prevede: *"1. Se i debiti indicati nell'articolo 13 risultano estinti per prescrizione o per decadenza, l'imputato di taluno dei delitti previsti dal presente decreto può chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma, da lui indicata, a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata. 2. La somma, commisurata alla gravità dell'offesa, non può essere comunque inferiore a quella risultante dal ragguglio a norma dell'articolo 135 del codice penale della pena minima prevista per il delitto contestato. 3. Il giudice, sentito il pubblico ministero, se ritiene congrua la somma, fissa con ordinanza un termine non superiore a dieci giorni per il pagamento. 4. Se il pagamento è eseguito nel termine, la pena è diminuita fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12. Si osserva la disposizione prevista dal comma 3 dell'articolo*

finanziaria. Nel caso di specie, infatti, la società aveva medio tempore provveduto a definire la propria posizione tributaria mediante accertamento con adesione, con la conseguenza che un interesse dell'Accusa al ricorso poteva ritenersi ancora sussistente solo postulando una differenza concettuale tra profitto del reato ed entità dell'imposta evasa (ormai liquidata). Critico con l'approdo raggiunto sul punto dalla sentenza 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.penalecontemporaneo.it, 25.1.2013, nota a Cass. pen., Sez. III, 19.8.2012, n. 1256/2013.

¹⁵ Non beneficiando delle sanzioni ridotte previste dalla disciplina sul "ravvedimento operoso".

13. 5. *Nel caso di assoluzione o di proscioglimento la somma pagata è restituita.*"

Nello specifico caso, autorevole dottrina¹⁶ sostiene che nel caso di annualità per la quale il potere di accertamento è decaduto non sia possibile accedere agli istituti di cui all'art. 13 *bis* del d.lgs. 74/2000. Tale assunto si fonda verosimilmente sulla negazione di quanto precedentemente affermato e cioè che l'imposta evasa relativa ad un'annualità per la quale è decaduto il potere di accertamento e debito tributario non siano concetti assimilabili. Procedendo oltre, lo scoglio da superare per accogliere tale tesi qualora ci si trovi a dover "sanare" un'imposta evasa da annotazione di fatture false, come nel caso che stiamo astrattamente analizzando, si presenta proprio all'*incipit* della norma, al comma 1 laddove l'ambito di applicazione sembra circoscritto ai soli debiti previsti dall'art. 13. Sul punto paiono possibili due diversi orientamenti. Il primo che esclude l'applicazione della procedura dell'art. 14 a tutti i reati tributari limitandola per i soli citati nell'art 13 (tra i quali è quindi escluso il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti). Un secondo orientamento invece ritiene che *"l'espresso riferimento ai debiti indicati dal previgente articolo 13 (ora 13-bis) e con esso la ratio dell'istituto diretto a porre rimedio alle ipotesi in cui quest'ultima norma non è applicabile per l'estinzione del debito tributario, hanno portato a ritenere che vi sia una perfetta coincidenza tra queste due disposizioni in relazione ai reati ai quali possono concretamente essere applicate (MASTROGIACOMO, cit. 2001, 421); indi, per la loro determinazione si rinvia a quanto già indicato in relazione alla circostanza attenuante del pagamento del debito tributario"*¹⁷. Pertanto, tale lettura della norma renderebbe applicabile l'istituto a tutte le violazioni previste dal decreto legislativo n. 74/2000. Accogliendo tale impostazione il contribuente opererà quindi diversamente rispetto alla procedura precedentemente analizzata andando a pagare una somma la cui entità, sebbene rimanga svincolata dall'imposta effettivamente evasa, va calcolata secondo le disposizioni di cui all'art. 135 del codice penale che, seppur in misura limitata, consente una modulazione del *quantum* da versare.

Una terza strada, nel solco dell'assimilazione tra debito tributario e imposta evasa calcolata in sede penale, prevede la possibilità di effettuare un versamento spontaneo presso un conto corrente presso il Fondo Unico Giustizia e intestato al procedimento penale. Tale ipotesi, se da un lato prevede il medesimo esborso economico del versamento a seguito di dichiarazione integrativa, può ovviare alla riapertura dei termini di accertamento.

¹⁶ Cfr. Soana, *I reati tributari*, Milano, 2017.

¹⁷ Come sopra.

Tali tematiche risultano di frequente discussione nell'ambito di numerosi procedimenti penali tributari atteso la rilevanza dettata anche dalla possibilità di accedere al patteggiamento con un "costo" per il contribuente ben diverso a seconda dell'utilizzo della dichiarazione integrativa o della procedura di cui all'art. 14 del d.lgs. 74/2000. Sarebbe stato quindi auspicabile, quindi, un intervento volto a chiarire la reale portata di questo articolo che, in attesa di un intervento legislativo, rimarrà ancora soggetto ad ondivaghe interpretazioni giurisprudenziali.

3. La confisca "per equivalente" dei beni dell'ente e responsabilità amministrativa per violazioni della normativa penale tributaria.

Prima dell'entrata in vigore delle modifiche introdotte dall'art 39 del D.L. 124/2019 e all'alba dell'introduzione dell'art. 1 co. 143 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) il sequestro preventivo finalizzato alla confisca "per equivalente" dei beni di una persona giuridica ha suscitato ampie discussioni dottrinali e giurisprudenziali relative alla sua portata applicativa.

La natura della problematica può essere meglio compresa richiamando quando detto in precedenza circa la natura della confisca per equivalente. Infatti, l'ipotesi speciale di confisca introdotta dalla legge finanziaria del 2008 non ha avuto, da subito, una chiara qualificazione tra le misure di sicurezza patrimoniali¹⁸ o tra le pene. Infatti, se da un lato è stato necessario inserire una norma *ad hoc* prevista dall'art. 15 della Legge 300/00 secondo cui tali confische non si applicano ai reati commessi prima dell'entrata in vigore della medesima legge (norma che sarebbe risultata superflua se la confisca in questione fosse stata concepita come pena) dall'altro la dottrina prevalente ha sancito come tale ipotesi di confisca sembrerebbe assimilabile a una vera e propria pena accessoria, o comunque, anche ammettendo la sua natura di misura di sicurezza, avrebbe finalità sanzionatoria e generalpreventiva e non specialpreventiva¹⁹.

In genere però, a sostegno della stessa conclusione sono state richiamate ulteriori considerazioni sostanziali vale a dire la sua applicabilità a beni facenti parte del patrimonio del reo, ma privi di qualsiasi legame di derivazione o di altra natura rispetto al reato commesso, come appunto i beni di valore equivalente, con conseguente venir meno del presupposto della pericolosità²⁰. In altre parole, secondo questo orientamento, anche ad

¹⁸ Cfr. Cass. 9 maggio 2001, Curtò, in Cass. Pen., 2002 relativa alla confisca *ex art.* 322-*ter* c.p..

¹⁹ Cfr. Cass. 12 dicembre 2006, SOC. Ideal Standard Italia, in Ced Cass, rv. 235814.

²⁰ In giurisprudenza vedi in tale senso, seppur in forma sfumata, Cass., sez. unite, 28 aprile 1999, Bacherotti, in *Foro it*, 1999, II, 571. Le c.d. confische speciali si caratterizzano, rispetto a quella generale regolata dall'art. 240 c.p., per l'accentuazione sia delle finalità generalpreventiva sia di quella sanzionatoria, per l'obbligatorietà della misura e per

ammettere che la confisca di cose direttamente collegate al reato abbia valenza specialpreventiva e di natura di misura di sicurezza, la sua versione "per equivalente" avrebbe comunque in quanto tale natura più marcatamente sanzionatoria²¹.

L'accoglimento di tale tesi potrebbe essere stato motivato da esigenze di maggior efficacia repressiva essendo stato alla base di un significativo ampliamento dell'oggetto della misura. Infatti, l'attribuzione di una natura punitivo sanzionatoria alla confisca per equivalente ne ha giustificato spesso, in caso di concorso di persone nel reato, l'applicabilità per l'intero importo corrispondente al profitto o al prezzo del reato nei confronti di qualsiasi concorrente²². E' interessante notare come altra giurisprudenza ha affermato che il riconoscimento della natura sanzionatoria non trasformi tale confisca in pena in senso stretto; ciò per fronteggiare l'argomento difensivo secondo cui, data la natura sanzionatoria, la confisca avrebbe dovuto – in ossequio al principio di proporzionalità stabilito per le sole pene e non per le misure di sicurezza – essere graduata in relazione all'entità del contributo concorsuale o al beneficio patrimoniale conseguito dal singolo²³.

E però, là dove l'accoglimento della tesi della natura punitivo sanzionatoria della confisca avrebbe potuto e dovuto comportare una limitazione dell'ambito di applicabilità della misura, la giurisprudenza non sempre ne ha tratto le dovute conseguenze: la confisca per equivalente, anche se qualificata come misura punitivo/sanzionatoria, è stata infatti ritenuta applicabile anche a soggetti terzi estranei alla commissione del reato nel caso in cui i beni si trovino nella disponibilità effettiva dell'autore del reato, così come i beni intestati alla persona giuridica²⁴.

Com'è evidente, l'impressione è quella di un approccio giurisprudenziale piuttosto incoerente che tra i possibili indicatori della natura giuridica ha in genere prescelto solo quelli che di volta in volta ha ritenuto necessari a supportare la ricostruzione della stessa. In tale contesto, quantomeno fino alle Sezioni Unite GUBERT - occorre rilevare come due sono stati gli indirizzi 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 giuridica²⁵.

l'ampliamento dell'oggetto, costituito anche da beni privi di un rapporto di diretta derivazione causale dal delitto.

²¹ Sul punto Epidendio 2011, p. 83 ss, con accenti critici a p. 86.

²² Cfr. Cass. 16 gennaio 2004, Napolitano, in *Foro it*, 2004, II 685.

²³ Cfr. Cass. 6 Luglio 2006, Carere, in *guida al Diritto*, 2006, fasc. 40, 117.

²⁴ Cfr. Cass. 16 gennaio 2004, Napolitano, in *Foro it*, 2004, II, 685.

²⁵ Nella giurisprudenza di legittimità questo orientamento è stato seguito da Cass. pen., sez. III, 7 giugno 2011 (dep. 19 luglio 2011), n. 28731, Pres. Ferrua, Est. Squassoni; Trib. Foggia, 27

Volendo ripercorrere le tappe giurisprudenziali fondamentali in *subiecta materia*, la prima decisione a venire in rilievo è quella emessa dalla terza Sezione penale della Corte Suprema di Cassazione²⁶, che, destando grande scalpore, ha affermato che il d.lgs. n. 231 del 2001 non costituisce un limite all'applicazione della confisca per equivalente dei beni dell'ente collettivo nelle ipotesi di reati tributari commessi dall'amministratore o dal legale rappresentante della società.

In tale occasione, avente ad oggetto una indagine per il delitto di cui all'art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000, i giudici di legittimità hanno evidenziato 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 ... 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 (n.d.r.: occultamento e distrazione di documenti contabili), ad un bene individuabile, il sequestro non poteva che essere disposto per equivalente"*.

In questo senso si osserva che, sebbene la responsabilità per il reato tributario sia riferibile alla sola persona fisica (stante la mancata previsione, all'epoca, nel d.lgs. n. 231 del 2001, di una specifica ipotesi di responsabilità dell'ente per i reati tributari), le conseguenze patrimoniali ricadono sulla società a favore della quale il legale rappresentante ha agito. Nel caso in cui il reato sia stato commesso dall'amministratore della società e il profitto sia rimasto nelle casse della società medesima, questa non potrebbe considerarsi terzo estraneo al reato perché partecipa all'utilizzazione degli incrementi economici che ne sono derivati, a prescindere dalla previsione o meno della responsabilità amministrativa dell'ente. Inoltre, se si esaminano le motivazioni del decreto di sequestro preventivo del Tribunale di Foggia del 27.10.2010 citato nella nota n.18, emerge come il Giudice richiami anche la circostanza che vedeva, nel caso di specie, il responsabile del reato tributario quale unico socio della società in favore della quale il rappresentante legale ha agito. Si ritiene quindi che si sia voluto, in tale specifica circostanza e in maniera sommessamente lasciar intendere che la struttura societaria fosse uno schermo dietro la quale era ben riconoscibile la figura del suo rappresentante. Tale aspetto, qualora si ritenesse di condividere tale interpretazione, pone la pronuncia del Tribunale di Foggia a metà tra i due orientamenti giurisprudenziali e ci consente di introdurre il concetto di

dicembre 2010, G.i.p. Protano, nonché, in relazione alla nota vicenda Unicredit, Trib. Milano, Sez. del Riesame, 28 novembre 2011 (dep. 15 dicembre 2011), Pres. Micara, Est. Tacconi.

²⁶ Cass. pen., Sez. III, 7 giugno 2011 n. 28731.

applicabilità del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente dei beni appartenenti alla persona giuridica nel caso in cui la struttura societaria costituisca un apparato fittizio utilizzato dal reo all'esclusivo scopo di farvi confluire i profitti illeciti derivanti dai reati tributari. Tale assunto è stato, dal 2010 in poi pacificamente accolto da dottrina e giurisprudenza atteso che risolve nella sua stessa formulazione le problematiche applicative legate alla mancata applicazione della responsabilità amministrativa dell'ente per reato tributario eliminando, di fatto, dal ragionamento la persona giuridica nei cui confronti operare confisca e qualificandola come apparato fittizio utilizzato dal reo all'esclusivo scopo di farvi confluire i profitti illeciti derivanti dai reati tributari²⁷.

Principi radicalmente opposti caratterizzano invece altra sentenza della terza Sezione penale²⁸, la quale ha, innanzitutto, statuito che la normativa di cui al d.lgs. n. 231 del 2001 non può esser applicata fuori dalla *sedes materiae*. Segnatamente, in coerenza con il principio di stretta legalità, che trova specifico richiamo anche nel sistema del d.lgs. n. 231 del 2001 (art. 2), la Suprema Corte ha questa volta puntualizzato che la disciplina del sequestro e della confisca anche per equivalente (rinvenibile negli artt. 19 e 53) è applicabile soltanto in presenza di un illecito penale rientrante nel catalogo dei reati che generano una responsabilità (penale) dell'ente collettivo e che la tassatività delle fattispecie penali rilevanti ai fini del d.lgs. n. 231 del 2001 esclude la possibilità di ricorrere all'analogia o alla *eadem ratio, eadem disciplina*.

Non sarebbe quindi ammissibile il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente dei beni appartenenti alla persona giuridica, quando si procede per violazioni finanziarie commesse dal legale rappresentante della società. A favore di questa seconda soluzione depone infatti il dato normativo: gli illeciti penali tributari non figurano, fino ad oggi, nel novero dei reati presupposto che danno luogo alla responsabilità dell'ente e, dunque, non avrebbe potuto trovare applicazione la speciale confisca di valore stabilita dall'art. 19 del d.lgs. n. 231 del 2001.

²⁷ Nella giurisprudenza di legittimità questo orientamento è stato affermato dalla Cassazione nella sentenza che ha chiuso la fase cautelare della vicenda Unicredit, cui abbiamo fatto cenno sopra, Cass. pen., sez. III, 19 settembre 2 (dep. 10 gennaio 2013) n. 1256, Pres. Mannino, Rel. Rosi.

²⁸ Cass. pen., Sez. III, 14 giugno 2012, n. 25774.

3.1. Le risposte della giurisprudenza: le sezioni unite GUBERT e successiva giurisprudenza.

Con l'ordinanza n. 46726 del 22 novembre 2013²⁹, la Terza Sezione Penale della Corte di Cassazione ha rimesso alle Sezioni unite la questione *"se sia possibile o meno aggredire direttamente i beni di una persona giuridica per la violazione tributaria commessa dall'amministratore o dal legale rappresentante della società"*: con il provvedimento in esame i Giudici di legittimità sono stati chiamati a prendere posizione sul tema scottante del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei reati tributari, da tempo oggetto di pronunce contrastanti. Si è trattato di una delle questioni più dibattute, stante l'assenza, all'epoca, di una previsione specifica nel contesto del d.lgs. n. 231 del 2001 e del d.lgs. n. 74 del 2000, riguardanti la materia dei reati tributari. Essa si connota di un interesse particolare in ragione della sua capacità di toccare i nodi della politica criminale di contrasto all'evasione fiscale, essendo paradigmatica di un certo *"protagonismo di necessità del ruolo del giudice, vale a dire di quel fenomeno che nasce dall'esigenza della giurisprudenza di riempire i vuoti normativi e rammentare le slabbrature propri di una legalità lacerata, provocati da inadeguati drafting dei testi legislativi e/o dalla incontrollata successione di questi ultimi"*³⁰.

Nella vicenda in esame, il Tribunale di Trento aveva disposto il sequestro preventivo per equivalente di un immobile di proprietà del legale rappresentante di una società, indagato per il reato di cui all'articolo 10 *ter* d.lgs. n. 74/2000 per avere omesso il versamento dell'Iva. L'indagato proponeva ricorso per cassazione osservando tra l'altro che, essendo pacifica la riferibilità del profitto del reato ipotizzato alla società della quale era legale rappresentante e non avendo egli dirottato tale profitto verso il suo patrimonio personale (le somme ricavate dall'omesso versamento dell'IVA erano state utilizzate dalla società per pagare i dipendenti ed evitare un tracollo finanziario), si sarebbe dovuta verificare la possibilità di procedere al sequestro in forma specifica prima di richiedere la misura sul suo patrimonio personale. La Suprema Corte, rilevata l'impossibilità di decidere sul punto, stante il contrasto giurisprudenziale esistente in relazione alla possibilità di aggredire o meno direttamente i beni di una società per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa, ha rimesso la questione alle Sezioni unite.

²⁹ Su tale ordinanza si veda Trinchera, *Confisca per equivalente di beni appartenenti alla società e reati tributari: la parola passa alle Sezioni Unite*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 12 dicembre 2013.

³⁰ Così, testualmente, Maiello, *Confisca per equivalente e pagamento del debito tributario*, in *corso di pubblicazione in Giur.it.*, 2014.

Con la sentenza Cass., Sez. Unite, 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014), n. 10561, Pres. Santacroce, Rel. Davigo, Imp. Gubert, le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno sostanzialmente seguito il secondo orientamento sopra richiamato, in particolare affermando 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”.*

Punto centrale nel percorso argomentativo della sentenza è la distinzione tra la confisca diretta del profitto del reato e l'istituto della confisca per equivalente.

La confisca diretta (detta anche confisca di proprietà), prevista dall'art. 240 c.p. come misura facoltativa e resa obbligatoria per alcuni reati dall'art. 322 ter c.p., ha per oggetto il profitto del reato, vale a dire l'utilità economica direttamente o indirettamente conseguita con la commissione del reato. La confisca per equivalente (detta anche confisca di valore), invece, ha per oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di cui il reo ha la disponibilità per un valore corrispondente al profitto del reato ed è destinata ad operare nei casi in cui la confisca diretta non sia possibile.

Nella nozione di profitto che consente la confisca diretta, precisano i giudici della Suprema Corte, non rientrano solo i beni appresi per effetto diretto e immediato dell'illecito, ma anche ogni altra utilità comunque ottenuta dal reato, anche in via indiretta o mediata, come ad esempio i beni acquistati con il denaro ricavato dall'attività illecita oppure l'utile derivante dall'investimento del denaro di provenienza criminosa. Si è in questo senso ritenuto che costituisce profitto del reato anche il bene immobile acquistato con somme di denaro illecitamente conseguite, quando l'impiego sia causalmente collegabile al reato e soggettivamente attribuibile all'autore di quest'ultimo.

Come noto, l'art. 1 co. 143 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), ha esteso ai delitti tributari di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10 *bis*, 10 *ter*, 10 *quater* e 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, le disposizioni di cui all'art. 322 *ter* c.p., norma che rende obbligatoria per alcuni reati contro la pubblica amministrazione la confisca del prezzo o profitto del reato e che introduce la possibilità di procedere alla confisca per equivalente nel caso in cui tale prezzo o profitto non sia facilmente aggredibile. Pertanto, nel caso di condanna, o di applicazione della pena su richiesta delle parti, per uno dei delitti tributari previsti dagli articoli sopra richiamati, «è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato» (confisca diretta); quando ciò non è possibile, avrà luogo «la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto» (confisca per equivalente). In tema di reati tributari, osservano la Sezioni Unite, il profitto confiscabile è costituito da qualsiasi vantaggio patrimoniale tratto dalla realizzazione del reato e può consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento di un tributo.

Nel caso in cui il profitto del reato sia costituito da denaro, la trasformazione dello stesso in beni di altra natura, fungibili o infungibili, non è di ostacolo al sequestro preventivo che potrà avere ad oggetto il bene di investimento così acquisito. Qualora il profitto sia costituito da una somma di denaro o altro bene fungibile, se la misura ablativa ha per oggetto un bene acquistato con il denaro proveniente dall'attività criminosa, non si è in presenza di confisca per equivalente ma di confisca diretta del profitto.

Pertanto, concludono sul punto le Sezioni Unite, la confisca diretta del profitto di reato è possibile anche nei confronti di una persona giuridica per le violazioni fiscali commesse dal legale rappresentante o da altro organo della persona giuridica nell'interesse della società, quando il profitto o i beni direttamente riconducibili a tale profitto sono rimasti nella disponibilità della persona giuridica medesima.

Per converso, si deve escludere la possibilità di procedere a confisca per equivalente di beni della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante, salva l'ipotesi in cui la persona giuridica stessa sia in concreto priva di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso cui l'amministratore agisce come effettivo titolare. Anzitutto, osservano i giudici di legittimità, il rapporto organico che esiste tra persona fisica e società non è di per sé idoneo a giustificare l'estensione dell'ambito di applicazione della confisca per equivalente.

In secondo luogo, proseguono i giudici del Supremo collegio, non può trovare applicazione il principio per cui a ciascun concorrente devono imputarsi le conseguenze del reato. Nell'ordinamento vigente, infatti, è prevista solo una responsabilità amministrativa degli enti e non una responsabilità penale, sicché l'ente non è mai autore del reato e non può

essere considerato concorrente. In ogni caso, si osserva, il d.lgs. n. 231 del 2001 non include i reati tributari fra quelli per cui è prevista la responsabilità della persona giuridica.

La confisca per equivalente dei beni della società non può fondarsi neppure sull'assunto che l'autore del reato ha la disponibilità di tali beni in quanto amministratore, essendo tale disponibilità nell'interesse dell'ente e non della persona fisica.

Sul piano del diritto positivo, osservano poi le Sezioni Unite, non vi è alcuna disposizione normativa che consenta di disporre la confisca per equivalente di beni appartenenti a una persona giuridica nel caso di violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante.

Tale forma di confisca, infatti, non può essere disposta ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 231 del 2001, perché nel citato d.lgs. manca una specifica ipotesi di responsabilità dell'ente per i reati tributari. Non può essere disposta neppure ai sensi dell'art. 322 ter c.p., il cui ambito di operatività è stato esteso ai reati tributari dall'art. 1 co. 143 della legge 24 dicembre 2007, dal momento che la citata disposizione si applica all'autore del reato e la persona giuridica, come si è detto, non può essere considerata tale. Stante il carattere eminentemente sanzionatorio della confisca per equivalente, le norme che la prevedono non possono essere applicate oltre ai casi espressamente considerati, a ciò ostando il divieto di applicazione analogica in malam partem vigente nella materia penale.

Le Sezioni Unite non mancano però di rilevare come la situazione normativa delineata presenti evidenti profili di irrazionalità e incoerenza: *“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”*, perché, osservano i giudici della Suprema Corte, *“è possibile, attraverso l'intestazione alla persona giuridica di beni non direttamente riconducibili al profitto di reato, sottrarre tali beni alla confisca per equivalente, vanificando o rendendo più difficile la possibilità di recupero di beni pari all'ammontare del profitto di reato, ove lo stesso sia stato occultato e non vi sia disponibilità di beni in capo agli autori del reato”*. La stessa logica che ha mosso il legislatore nell'introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti, aggiungono le Sezioni Unite, finisce *“per risultare non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati presupposto”*.

È pacifica dunque, alla luce delle Sezioni Unite GUBERT, l'impossibilità di procedere a sequestro preventivo per equivalente nei confronti dei beni della società mentre, nei confronti di quest'ultima, può operare solo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca in via diretta, qualora risulti provato il nesso di pertinenzialità. Va comunque osservato che l'argomento, seppur “ordinato” alla luce degli arresti giurisprudenziali delle Sezioni Unite non ha

cessato di alimentare ulteriori dibattiti in dottrina e giurisprudenza, principalmente legati alla nozione del profitto confiscabile in via diretta³¹.

3.2 La risposta dell'ordinamento: la conversione in Legge del D.L. 124 del 2019.

A circa cinque anni dalla pronuncia sopra commentata, l'art. 39 del Decreto n. 124/2019 in esame introduce un'innovazione a lungo caldeggiata dalla giurisprudenza e perlomeno da una parte della dottrina³², e resa quanto mai attuale dalla recente approvazione della Legge delega 4 ottobre 2019, n. 117. Si tratta dell'esordio della quasi totalità³³ dei più gravi reati tributari nel novero delle fattispecie presupposto per l'applicazione della responsabilità amministrativa degli enti.

Viene così ad essere inserito, in seno al Decreto legislativo n. 231/2001, l'art. 25 *quinquiesdecies*, a norma del quale la commissione dei delitti di cui all'art. 2,3,8,10 e 11 potrà dare corso all'applicazione di una sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote.

La recente Legge delega n. 117/2019 aveva previsto, all'art. 3, lett. e), che il legislatore provvedesse ad *"integrare le disposizioni del Decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, ... prevedendo espressamente la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea e che non sono già compresi nelle disposizioni del medesimo Decreto legislativo"*. La medesima legge, all'art. 3 lett. a), identifica *"i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea"* affermando che tale categoria deve essere individuata *"in conformità a quanto previsto dagli articoli 1, 2, 3, 4 e 5 della Direttiva (UE) 2017/1371"*. E l'art. 2, co. 2, della Direttiva afferma che *"la presente Direttiva si applica unicamente ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA. Ai fini della presente Direttiva, i reati contro il sistema comune dell'IVA sono considerati gravi qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale ... siano connesse al*

³¹ Cfr. Keller, *Confisca diretta del denaro e prova dell'assenza di pertinenzialità: la recente giurisprudenza di legittimità erige i primi fragili argini alle sentenze GUBERT e LUCCI*, in *diritto penale contemporaneo* 6/2019

³² Si vedano, con differenza di accenti, per tutti, IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Rivista* 231, 2007, n. 3, 7; Santoriello, *La sentenza Ifil-Grande Stevens, la giurisprudenza comunitaria sul divieto di punire più volte la medesima condotta e le conseguenze sulla responsabilità da reato degli enti collettivi*, in *Rivista* 231, 2014, n. 4, 50; Alagna, *I reati tributari ed il regime della responsabilità da reato degli enti*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2012, 397; e, volendo, anche Perini, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali*, in *Rivista* 231, 2006, n. 2, 79.

³³ Giova evidenziare che la formulazione originaria del D.L. 124/2019 prima della sua conversione in Legge prevedeva l'inserimento tra i reati presupposto del solo art. 2 del D.lgs. 74/2000. Tale scelta legislativa non aveva mancato di suscitare commenti contrastanti in dottrina. Nel merito cfr. Perini, *Profili Penali del D.L. 124/19*.



territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 milioni di euro".

In modo ancora più preciso, il considerando n. 4 della medesima Direttiva afferma che *"la nozione di reati gravi contro il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto ... fa riferimento alle forme più gravi di frode dell'IVA ... I reati contro il sistema comune dell'IVA dovrebbero essere considerati gravi qualora siano connessi al territorio di due o più Stati membri, derivino da un sistema fraudolento per cui tali reati sono commessi in maniera strutturata allo scopo di ottenere indebiti vantaggi dal sistema comune dell'IVA e il danno complessivo causato dai reati sia almeno pari a 10.000.000 EUR".*

Vero ciò, è quindi possibile che la citata Legge n. 117/2019 si trovi, più o meno consapevolmente, a delegare il legislatore ad introdurre profili di responsabilità degli enti discendenti dalla commissione di reati tributari a condizione che tali illeciti siano (i) connessi al territorio di due o più Stati, (ii) derivino da un sistema fraudolento e (iii) cagionino un'evasione complessiva superiore a dieci milioni di euro. Difficile valutare quanto una simile lettura, fortemente riduttiva, della Legge delega sia corretta. Sta di fatto che il Decreto n. 124/2019 introduce, in piena autonomia rispetto a tale Legge delega, una forma di responsabilità degli enti in conseguenza della violazione degli artt. 2,3,8,10,11.

Si tratta, in ogni caso, di profili che non presentano punti di contrasto con la Direttiva comunitaria, atteso che il considerando n. 16 lascia ai legislatori nazionali la facoltà di *"mantenere in vigore o di adottare norme più rigorose"*. L'aspetto che, sicuramente, sarà oggetto di vivace dibattito è il tema della sovrapposizione alle sanzioni amministrative che, ex art. 7. D.L. n. 269/2003 già affliggono le persone giuridiche in presenza di fenomeni di evasione fiscale. Risulta quindi evidente che, alla luce della nuova disciplina normativa, nel caso di contestazione al rappresentante della società o ad altra persona fisica legata alla società di uno dei reati citati in precedenza, il Pubblico Ministero annoterà anche l'illecito amministrativo a carico dell'ente nel registro delle notizie di reato. In caso di condanna la persona fisica andrà incontro alla pena detentiva e la persona giuridica a quella pecuniaria. Per evitare la pesante sanzione la società dovrà dimostrare di aver adottato tutti gli accorgimenti necessari preventivi in termini di procedure e controlli interni per evitare l'illecito non limitandosi all'adozione di modelli standardizzati e privi di concreti adempimenti che possano "convincere" l'autorità giudiziaria sulla bontà delle misure poste in essere.

Peraltro, con riferimento ai modelli di *compliance* che fungerebbero da esimenti della responsabilità, sarebbe utile prevedere forme di interlocuzione e di dialogo con l'Agenzia delle Entrate nel solco già tracciato, per i grandi

contribuenti, dal cosiddetto "adempimento collaborativo", con gli effetti previsti dall'art. 6, del Decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128³⁴.

Tuttavia, la portata della norma, per quel che rileva con specifico riferimento all'oggetto della presente ricerca è l'introduzione della confisca per equivalente del profitto dell'evasione fiscale a carico (non del solo autore del reato ma anche) della persona giuridica che dell'evasione fiscale ha beneficiato.

È questo, in realtà, un profilo tanto atteso e sicuramente proficuo per il futuro sistema penale tributario, assodato che accresce significativamente le potenzialità applicative della confisca consentendone l'applicazione nella forma per equivalente a quei soggetti che davvero beneficiano delle forme più rilevanti di evasione fiscale, ossia le persone giuridiche. L'applicazione di tale norma consente quindi di superare tutti i conflitti giurisprudenziali circa la prova del nesso di pertinenzialità nella confisca diretta di beni della persona giuridica e il perimetro della nozione di profitto confiscabile argomenti che, in forma sintetica, sono stati presentati nel precedente paragrafo proprio per comprendere la necessità di un intervento su una questione così importante per l'applicazione della normativa penaltributaria

³⁴ L'art. 6, rubricato "Effetti", così recita: "1. L'adesione al regime comporta la possibilità per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle Entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo. 2. L'adesione al regime comporta altresì per i contribuenti una procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali. L'Agenzia delle Entrate, entro quindici giorni dal ricevimento, verifica e conferma l'idoneità della domanda presentata, nonché la sufficienza e l'adeguatezza della documentazione prodotta con la domanda. Il termine per la risposta all'interpello è in ogni caso di quarantacinque giorni, decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta, anche se l'Agenzia delle Entrate effettua accessi alle sedi dei contribuenti, definendone con loro i tempi, per assumervi elementi informativi utili per la risposta. I contribuenti comunicano all'Agenzia il comportamento effettivamente tenuto, se difforme da quello oggetto della risposta da essa fornita. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro trenta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, sono disciplinati i termini e le modalità applicative del presente articolo in relazione alla procedura abbreviata di interpello preventivo. 3. Per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l'Agenzia non condivide la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento. 4. In caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle Entrate comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente abbia aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema adottato. 5. Il contribuente che aderisce al regime è inserito nel relativo elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate. 6. I contribuenti che aderiscono al regime non sono tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette".

in materia di confisca. Un'innovazione da tempo reclamata anche dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione³⁵ e recentemente auspicata dalla Corte Costituzionale³⁶.

4. La confisca "allargata" ai reati tributari. Introduzione dell'articolo 12-ter nel d.lgs. 74/2000: Genesi e natura dell'istituto e cenni alla legislazione antimafia.

L'innovazione che, con ogni probabilità, appare destinata ad incidere in misura più dirompente sul sistema penale tributario è rappresentata dall'estensione della sfera applicativa della particolare ipotesi di confisca prevista dall'art. 240 *bis* c.p. a gran parte delle fattispecie di evasione fiscale penalmente rilevante. Prima di provare a fornire un primo quadro del nuovo panorama che si prospetta in seguito ad una così importante scelta normativa si procederà a descrivere sinteticamente l'origine dell'istituto indagandone la natura giuridica.

La confisca "per sproporzione" rientra nella famiglia delle confische allargate antimafia, introdotte nel nostro ordinamento a partire dagli anni 1980 con finalità di contrasto all'accumulo di ricchezza e al correlato potere economico della criminalità organizzata. Antesignano dell'istituto oggetto di analisi è quindi da individuarsi nell'art. 12 *sexies* del d.l. 306/92, altrimenti detta confisca speciale dei proventi da reato che, unitamente alla confisca di prevenzione prevista dall'art. 24 del Codice Antimafia, completa il quadro delle confische allargate antimafia.

In assenza di una qualificazione normativa espressa dottrina e giurisprudenza si sono a lungo interrogati sulla natura giuridica di tale figura di confisca applicata obbligatoriamente in caso di condanna o patteggiamento, che, nella sua originaria formulazione, al primo comma, prevedeva: *"nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'art. 444 del codice di procedura penale, per taluno dei delitti previsti dagli articoli 416, sesto comma, 416-bis, 600, 601, 602, 629, 630, 644, 644bis, 648, esclusa la fattispecie di cui al secondo comma, 648-bis, 648-ter del codice penale, nonché dall'art. 12quinquies, comma 1, del D.L. 8 giugno 1992, n. 306, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 1992, n. 356, ovvero per taluno dei delitti previsti dagli articoli 73, esclusa la fattispecie di cui al comma 5, e 74 del testo unico delle leggi in materia di disciplina degli stupefacenti e sostanze psicotrope, prevenzione, cura e riabilitazione dei relativi stati di tossicodipendenza, approvato con D.P.R. 9 ottobre 1990, n. 309, è sempre disposta la confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in*

³⁵ Cass., Sez. Unite, 5 marzo 2014, n. 10561.

³⁶ Corte cost., 2 marzo 2018, n. 43.

valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito”.

La confisca in questione condivide con la c.d. confisca di prevenzione scopo e filosofia di fondo (contrasto al potere economico mafioso), ambito privilegiato di applicabilità (proventi del crimine organizzato) e ripartizione dell’onere della prova (tendenzialmente che grava sul titolare).

Ad essa non sembra quindi estranea una vocazione special-preventiva mirante a impedire che ricchezze illegittimamente accumulate possano essere riutilizzate per il compimento di ulteriori reati. Anche per tale motivo la norma è stata spesso considerata quale antesignana del moderno autoriciclaggio. Tuttavia, la sua natura *post delictum* la allontana dalle misure di prevenzione spingendola verso le misure a carattere sanzionatorio. In virtù di tali difficoltà di inquadramento si tende a riconoscere la polifunzionalità dell’istituto che sarebbe una misura sui generis in cui si mescolano componenti punitive e specialpreventive³⁷. Questo indirizzo, che riconduce tale tipologia di confisca ad una misura di sicurezza mitigata da un parallelismo con la c.d. confisca di prevenzione, è stato da ultimo condiviso da ulteriori arresti giurisprudenziali³⁸.

Anche in questo caso tale scelta di inquadramento ha avuto rilevanti ricadute applicative. Optando per la natura giuridica ibrida, diversa dalle pene in senso stretto, la Cassazione ha infatti potuto legittimare un’estensione della sua applicazione:

- ai destinatari e, in particolare, l’applicabilità anche nei confronti degli eredi;
- dell’oggetto anche a beni acquisiti in data anteriore a quella della commissione del reato, nonché a beni di valore anche superiore ai proventi specifici dei reati oggetto di condanna³⁹;
- nel tempo, e in particolare per fatti commessi prima dell’introduzione nell’ordinamento dell’art. 12-*sexies*.

4.1. Dall’articolo 12-*sexies* della L. 356/92 al 240-*bis* c.p. Il percorso di “avvicinamento” all’art. 12-*ter* d.lgs. 74/2000.

L’art. 12 *sexies* è rimasto in vigore fino all’anno 2018⁴⁰, per confluire poi nell’art. 240 *bis* del Codice penale. Con la riforma del Codice Antimafia⁴¹, intervenuta con legge n.161/2017, il legislatore ne ha riformato in maniera

³⁷ In tale senso vedi anche Cass. sez. un. 27 marzo 2008, Fisia Impianti, in *Foro it*, 2009.

³⁸ Cass. sez. un. 17 gennaio 2001, Derouach, in *Foro it*, 2001.

³⁹ Cass. 28 gennaio 2003, Scuto.

⁴⁰ Cfr. art. 6, co. 1, Decreto legislativo 1° marzo 2018, n. 21.

⁴¹ D.lgs. n. 159/11 che, in attuazione della legge delega n. 136/2010, ha proceduto alla ricognizione e “riscrittura” della disciplina delle misure di prevenzione, personali e patrimoniali, con specifico riferimento all’amministrazione dei beni e alla tutela dei terzi creditori.

decisa la disciplina. L'istituto è da tempo riconosciuto affine rispetto alla confisca prevista quale misura di prevenzione.

Affinità che non può che dirsi ulteriormente confermata dal tenore della novella legislativa, espressione di un disegno di politica criminale volto a incrementare le potenzialità di tale strumento, anche se a scapito del rispetto dei principi e delle garanzie della materia penale. Relativamente alla sfera applicativa dell'istituto si rileva come, in passato, i redditi derivanti da evasione fiscale - indipendentemente dalla loro qualificazione o meno come reato - fossero assunti quale grimaldello per superare la presunzione di illecito arricchimento. Tuttavia, in base ad un orientamento la Suprema Corte, è stato invece ritenuto che ai fini della valutazione del valore sproporzionato dei beni da confiscare ex art. 12 *sexies* d.l. 306 del 1992, presupposto che deve essere accertato dall'accusa ai fini della confisca, si devono prendere in considerazione anche i redditi leciti non dichiarati al fisco e quindi oggetto di evasione fiscale, in base alla considerazione – avanzata da tempo dalla dottrina – che la norma in questione richiede la sproporzione tra i beni e il reddito o l'attività economica, intendendo anche l'attività economica lecita non dichiarata e lo stesso dovrebbe valere per la confisca misura di prevenzione⁴².

In una delle prime significative pronunce in tale direzione la Suprema Corte argomenta in base alla ratio della forma di confisca in esame e all'argomento testuale sopra evidenziato, precisando che: *"Se il presupposto di operatività dell'istituto di cui al D.L. n. 306 del 1992, art. 12 sexies, è la presunzione di illiceità della provenienza delle risorse patrimoniali di un dato soggetto, appare evidente che ove le fonti di produzione del patrimonio siano identificabili, siano lecite, e ne giustifichino la titolarità in termini non sproporzionati ad esse, è irrilevante che tali fonti siano identificabili nei redditi dichiarati a fini fiscali piuttosto che nel valore delle attività economiche che tali entità patrimoniali producano, pur in assenza o incompletezza di una dichiarazione dei redditi. Diversamente, si verrebbe a colpire il soggetto, espropriandosene il patrimonio, non per una presunzione di illiceità, in tutto o in parte, della sua provenienza ma per il solo fatto della evasione fiscale; condotta, questa, che all'evidenza non può dirsi riconducibile allo spirito e alla ratio dell'istituto in questione, che mira a colpire i proventi di attività criminose e non a sanzionare la infedele dichiarazione dei redditi, che si colloca in un momento successivo rispetto a quello della produzione del reddito, e per la quale soccorrono specifiche norme in materia tributaria, non necessariamente implicanti responsabilità penali.*

⁴² Cass., Sez. VI, 31 maggio 2011 (dep. 26 luglio 2011), n. 29926, ric. Tarabugi e altri, Rv. 250505, con nota di Menditto, *Sulla rilevanza dei redditi non dichiarati al fisco ai fini del sequestro e della confisca di cui all'art. 12-sexies del d.l. n. 306/92, conv. dalla l. n. 356/92, in Dir. pen. cont.*, 15 dicembre 2011; conforme Cass., Sez. VI, 15 dicembre 2011, n. 21265, Bianco, Rv. 252855. Conformi Cass., Sez. I, 22 gennaio 2013, n. 6336, Mela – Spensierato, Rv. 254532; Cass., sez. VI, 24 ottobre 2012, n. 44512; Cass., 28 novembre 2012, n. 49876, Rv. 253956.

*Una simile interpretazione è del resto confortata dal tenore letterale della disposizione, che impedisce l'ablazione del patrimonio quando, indifferentemente, esso sia giustificato dal valore dei redditi formalmente dichiarati ovvero dall'attività economica svolta, quest'ultima normalmente produttiva di reddito imponibile*⁴³.

La *ratio* della confisca allargata, la sottrazione dei proventi di origine criminale, impone, allora tale interpretazione; laddove si tratti dei redditi di attività lecita anche se non dichiarata ai fini fiscali, non si tratta di proventi di origine illecita: l'evasione fiscale non rende "criminale" l'attività economica fonte dei redditi evasi. I redditi occultati al fisco sono redditi geneticamente leciti, poiché l'illecito è successivo alla produzione del reddito, purché provenienti da attività lecite e comprovate nella loro consistenza; raggiunta la prova dell'esistenza e della consistenza del reddito occultato, sia di fronte ad ipotesi delittuose tributarie, sia di fronte a meri illeciti amministrativi, l'autorità giudiziaria potrà provvedere a rilevare le rimanenze suscettibili di tassazione d'ufficio, eventualmente stimolando le idonee interazioni tra uffici tributari e pubblica accusa.

In base all'orientamento giurisprudenziale in esame la Suprema Corte ritiene non confiscabili gli stessi proventi dell'evasione fiscale anche laddove questa rappresenti un reato. Sicuramente non saranno confiscabili ex art. 12 *sexies* i proventi dell'evasione fiscale laddove non integri gli estremi del reato, ipotesi nella quale i proventi non sono illeciti penalmente e lo stesso, ad avviso della Suprema Corte, sembra preferibile in relazione ai proventi del reato di evasione fiscale, coincidenti in termini di profitto risparmio con l'imposta evasa, demandando alla disciplina penal tributaria.

Il preciso riferimento del legislatore non solo ai redditi dichiarati, ma anche all'attività economica svolta, lascerebbe intendere appunto che il legislatore non prende in considerazione i proventi dell'evasione fiscale successiva alla produzione del reddito.

Solo nell'ambito della lotta alla criminalità organizzata o a certa criminalità professionale si potrebbe, al limite, ammettere l'utilizzo di tale strumento che comunque comporta, come ricordato, il ricorso ad una presunzione *iuris tantum* di illecita accumulazione patrimoniale fondata sull'accertamento della sproporzione e un problematico onere di allegazione in capo al condannato, che deve spiegare in maniera esauriente, come si afferma nella sentenza Montella, come si sia economicamente formato il suo patrimonio (la "*giustificazione credibile attiene alla positiva liceità della provenienza e non*

⁴³ Cass., Sez. VI, 31 maggio 2011 (dep. 26 luglio 2011), n. 29926, ric. Tarabugi e altri, Rv. 250505. Nella medesima direzione Cass. Sez. VI, 15 dicembre 2011 (dep. 1 giugno 2012), n. 21265, Bianco, Rv. 252855; Cass., Sez. VI, 28 novembre 2012, n. 49876, Scognamiglio, in *Dejure*; Cass., Sez. III, 20 febbraio 2013 (dep. 3 maggio 2013), n. 19095, ivi; Cass., Sez. I, 28 maggio 2013 (dep. 20 giugno 2013), Guarnieri Amelia, n. 27189, ivi.

si risolve nella prova negativa della non provenienza dal reato per cui si è stati condannati. E così, per esempio, per gli acquisti che hanno un titolo negoziale occorre un'esauriente spiegazione in termini economici (e non semplicemente giuridico – formali) di una derivazione del bene da attività consentite dall'ordinamento, che sarà valutata secondo il principio del libero convincimento⁴⁴, con l'evidente rischio di attribuire valore probatorio all'eventuale silenzio dell'imputato⁴⁵.

In coerenza con il fenomeno criminologico che mirava a contrastare, la peculiare forma di confisca in questione affranca quindi l'intervento ablativo da qualsiasi correlazione con specifici fatti di reato per spostarne il baricentro sulla sussistenza di una sproporzione tra (i) il denaro, i beni o le altre utilità di cui il condannato ha la disponibilità (anche attraverso l'interposizione di altri soggetti) e (ii) il reddito da questi dichiarato ai fini delle imposte sul reddito.

All'esito di un tormentato percorso giurisprudenziale, poi, la norma attuale prevede che l'evasione fiscale non possa giustificare la legittima provenienza dei beni: è questa, peraltro, una previsione che lascia intuire come per molto tempo proprio l'evasione fiscale sia stata utilizzata per (tentare di) giustificare accumuli di ricchezza incongruenti rispetto alle dichiarazioni dei redditi presentate dal condannato ma comunque non riconducibili ad ulteriori attività illecite (traffico di sostanze stupefacenti, attività estorsive, etc.) e, dunque, da non sottoporre a confisca⁴⁶. Ciò a marcare la natura di un'ipotesi

⁴⁴ Conforme Corte di Cassazione, 2 giugno 1994, Malasisi, in *Cass. pen.*, 1995, p. 907, con nota favorevole di Cerase, in cui la Corte, in contrasto con l'opinione espressa dalla giurisprudenza di merito ed accogliendo il ricorso della pubblica accusa, ha stabilito che l'onere di provare la legittima provenienza dei beni, al fine di evitare la confisca ex art. 12 *sexies*, spetta all'imputato; Cass., Sez. II, 14 giugno 2011, n. 32563, De Castro, in *Dejure: "la prova di positiva liceità della provenienza di acquisti in forza di titolo negoziale non consiste nella esibizione di titoli di acquisto giuridicamente e formalmente validi, ma nel fornire una esauriente spiegazione in termini economici di una derivazione dei beni da attività consentite dall'ordinamento"*; in questa direzione Potetti, *Riflessioni in tema di confisca di cui alla legge 501/1994*, in *Cass. pen.*, 1995, 1690; Ferrajoli, *La normativa antiriciclaggio*, Milano, 1994, 33, parla di onere di giustificazione che sorge dalla condanna.

⁴⁵ Se il c.d. "onere di allegazione", infatti, non viene inteso in senso meramente formale, si finisce comunque per violare il diritto al silenzio dell'imputato, il quale, in presenza di meri indizi circa l'origine illecita dei suoi beni, dovrà dimostrarne l'origine lecita se non vuole subire la confisca; il silenzio, infatti, darebbe dignità probatoria a degli indizi altrimenti insufficienti, finendo così per assumere una valenza *contra reum*, così Maugeri, *La lotta contro l'accumulazione di patrimoni illeciti*, cit., p. 534 ss. Cfr. a tal proposito Bernasconi, *La "speciale" confisca introdotta dal d.l. 20 giugno 1994 n. 399 conv. dalla l. 8 agosto 1994, n. 501*, in *Dir. pen. e proc.*, 1996, p. 1421, il quale sottolinea che il soggetto non gode comunque appieno della presunzione d'innocenza.

⁴⁶ Cfr. Cass., sez. VI, 1° giugno 2012, n. 21265; Cass., sez. VI, 26 luglio 2011, n. 29926; nonché, per la sottolineatura della differente disciplina che governa le misure di prevenzione, Cass., Sez. Unite, 29 luglio 2014, n. 33451, Repaci. Per approfondimenti, per tutti, Barazzetta, *sub Art. 240 bis*, in *Codice delle confische*, Epidendio-Varraso (a cura di), 1029 e ss.

ablative destinata ad incidere su di una criminalità di matrice diversa rispetto a quella tributaria, al cospetto della quale l'incompatibilità tra i redditi dichiarati ed il patrimonio disponibile doveva fungere da mero elemento rivelatore di una situazione di anomalia da riconnettersi, ragionevolmente, alla commissione di altri (e, direi, assai più gravi) delitti.

Non solo. L'accumulo di capitali sproporzionati rispetto ai redditi e non giustificati è fenomeno storicamente riconducibile all'operatività di organizzazioni strutturate, dedite al governo di attività illecite che si dipanano nel tempo, di talché il disallineamento tra la consistenza patrimoniale ed i flussi di denaro giustificabili diviene endemico ed assume dimensioni marcate. Ciò ammette, evidentemente, un intervento ablativo che presenta una connotazione fortemente presuntiva, ai confini delle misure di prevenzione e che, almeno nella sua ratio originaria, doveva sottendere fenomeni criminali assai gravi e particolarmente organizzati.

La sua estensione *tout court* nei confronti dei proventi dell'evasione fiscale costringe a spingerci oltre nel ragionamento indagando le ricadute che tale scelta legislativa opererà nel panorama delle confische tributarie.

4.2 Applicazione dell'art. 240-bis ai reati tributari. Prime considerazioni sulla recente introduzione dell'art. 12-ter nel d.lgs. 74/2000.

Come detto, l'innovazione che, con ogni probabilità, appare destinata ad incidere in misura più dirimpente sul sistema penale tributario è rappresentata dall'estensione della sfera applicativa della particolare ipotesi di confisca prevista dall'art. 240 *bis* c.p. a gran parte delle fattispecie di evasione fiscale penalmente rilevante.

Un tale risultato è ottenuto attraverso l'inserimento, nel Decreto legislativo n. 74/2000, di un nuovo art. 12 *ter* volto ad estendere il perimetro della cosiddetta "confisca allargata" di cui all'art. 240 *bis* c.p. anche ai casi in cui vi sia condanna o "patteggiamento" per talune fattispecie penali tributarie.

Ci si soffermerà in seguito sul catalogo dei delitti tributari interessati da tale innovazione: valga solo la pena rilevare fin d'ora che se nella prima formulazione del decreto legge tra questi erano annoverati le fattispecie di dichiarazione (meramente) infedele di cui all'art. 4 e l'ipotesi di pericolo di cui all'art. 10 (occultamento o distruzione delle scritture contabili) nella legge di conversione tali reati siano stati eliminati.

Vero ciò, si badi bene, va ad aggiungersi alla confisca "per equivalente" che già da oltre un decennio presidia la materia in esame e che è oggi contemplata dall'art. 12 *bis*, proviamo a procedere nel ragionamento cercando un collegamento tra l'ipotesi di confisca allargata ex art 240 *bis* ed il correlato articolo 12 *ter* del d.lgs. 74/2000.

Ad una preliminare lettura, l'istituto recentemente introdotto potrebbe sembrare in aperta antitesi con la ratio della confisca "per sproporzione", così

come conosciuta e applicata fino alla conversione del decreto legge in esame.

Difatti, tale estensione sembra poco compatibile con quanto fino ad oggi statuito circa la non rilevanza dell'evasione fiscale quale "illecito arricchimento" utile a giustificare un intervento ablativo di natura general preventiva.

Nella pratica, applicare la confisca allargata all'evasione fiscale significa, in un primo momento, accertare con le garanzie ed il rigore del processo penale la sussistenza di una evasione fiscale.

Giunti alla condanna per un tale delitto e confiscato, anche per equivalente, il profitto di siffatta evasione, si schiuderanno le porte ad un ulteriore ed assai più sommario processo di verifica, volto a scrutinare l'intero patrimonio del condannato. E se un tale patrimonio sarà incongruente con i redditi dichiarati ed i consumi accertati (o talora anche solo presunti), oggetto di confisca sarà la quota di tale patrimonio rimasta priva di giustificazione.

Si noti che, in un tale scenario, rimane irrilevante l'evasione fiscale (anche penalmente irrilevante) per "giustificare" la sproporzione tra redditi e patrimonio: *"in ogni caso il condannato non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale"*⁴⁷. E si badi: *"dell'evasione fiscale"*, non *"dell'evasione fiscale penalmente rilevante"*.

Ecco allora che la condanna anche per un solo reato tributario circoscritto ad un solo periodo d'imposta rischia di trasformarsi nell'occasione per porre in discussione l'intera consistenza patrimoniale di un contribuente il quale potrà, laddove l'eventuale sproporzione rilevata derivi dal reato tributario contestato, estinguere il debito e prevenire così anche l'applicazione della seconda misura cautelare reale.

Qualora tuttavia la rilevata sproporzione non dovesse trovare capienza nell'imposta evasa rilevata con il delitto tributario contestato il percorso per evitare l'applicazione della misura di cui all'art. 12 ter risulterà ancora più tortuoso.

La norma di cui all'art. 240 bis c.p., infatti, per non incorrere nella confisca per sproporzione statuisce che *"in ogni caso il condannato non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale, salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge"*.

E' di tutta evidenza la ricaduta applicativa di tale fattispecie che, se fino ad oggi è stata applicata solo per un ristretto numero di gravi reati, con l'ampliamento ai reati tributari, seppur con delle soglie diversificate a

⁴⁷ Cfr. art. 240 bis c.p..

seconda della fattispecie previsto dalla riforma, diventerà di molto più frequente applicazione.

In tale circostanza il soggetto chiamato a rispondere di tale sproporzione, nei fatti, non potrà quindi, a norma di legge, giustificare la provenienza se non con un'ammissione di un'ulteriore evasione fiscale non sino ad allora "scoperta" procedendo quindi a sanarne gli effetti in termini di imposta evasa mediante l'accesso alle procedure di legge previste. In alcuni casi tale procedura potrebbe anche portare a "rivelare" altre condotte penalmente rilevanti che, paradossalmente, potrebbero estendere l'applicazione dell'indagine sulla sproporzione anche ad anni d'imposta più remoti.

Ritorna quindi ancora una volta di estrema importanza la definizione della questione trattata nel terzo paragrafo del primo capitolo e relativa al disallineamento temporale tra accertamento e reato penale. Difatti, anche in materia di confisca "per sproporzione" l'espressione "*salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge*" prevista dall'art. 240 *bis* impone la necessità di risolvere l'obbligazione tributaria con il fisco anche in periodi d'imposta per i quali, pur risultando decaduta l'azione di accertamento, il reato tributario e la sua conseguente imposta evasa potrebbe non risultare ancora prescritto.

La delicatezza della materia, connessa alle pesanti ricadute applicative, impongono un'analisi puntuale del meccanismo applicativo in ordine alle modalità attraverso le quali si rileva la "sproporzione" rilevante ai fini dell'art. 240 *bis*.

È ciò che già accade abitualmente nell'attuale applicazione della confisca allargata e della confisca (per molti versi analoga) di prevenzione, con il condannato o il proposto posti in condizione di dover giustificare la provenienza di somme di denaro ormai lontane nel tempo, spesso con l'impossibilità di reperire adeguati riscontri documentali. E se la Corte costituzionale ha di recente posto rilevanti limiti al riconoscimento della sussistenza dei presupposti applicativi delle misure di prevenzione (ossia della pericolosità del proposto)⁴⁸, in ambito penale tributario, in attesa di una posizione della giurisprudenza sul punto, sarà sufficiente la condanna per un solo delitto per poter dare avvio ad un così penetrante scrutinio patrimoniale. E ciò, è evidente, con ovvie ripercussioni sull'utilizzo di misure cautelari reali già nella fase delle indagini.

È vero che, nel corso degli anni, la sfera applicativa della confisca allargata si è andata arricchendo anche con molte ipotesi di reato che già l'hanno allontanata dalla originaria matrice di contrasto alla criminalità mafiosa o, quantomeno, organizzata: basti pensare, per tutti, all'inserimento dei reati contro la Pubblica amministrazione tra le fattispecie presupposto. Nondimeno, il tema diviene particolarmente delicato proprio allorquando si

⁴⁸ Corte cost., 27 febbraio 2019, n. 24. Corte cost., 21 febbraio 2018, n. 33.

appunti l'attenzione sulle fattispecie penali tributarie: in tale contesto, infatti, l'evasione fiscale funge contemporaneamente tanto (i) da fattispecie presupposto ("reato spia") quanto da (ii) elemento rivelatore della sproporzione e, quindi, indiziante della provenienza illecita di (almeno) una quota del patrimonio.

Ed allora, sebbene come ha recentemente affermato la Corte costituzionale, *"costituisce ... approdo ermeneutico ampiamente consolidato nella giurisprudenza di legittimità ... che ... il giudice non debba ricercare alcun nesso di derivazione tra i beni confiscabili ed il reato per cui è stata pronunciata condanna, e neppure tra i medesimi beni e una più generica attività criminosa del condannato"*.

Con la conclusione che vede *"la confiscabilità non esclusa dal fatto che i beni siano stati acquistati in data anteriore o successiva al reato per cui si è proceduto, o che il loro valore superi il provento di tale reato"*, unico limite temporale, capace di evitare un "monitoraggio temporale esteso all'intera vita del condannato" sarebbe così il parametro della "ragionevolezza temporale", in forza del quale *"il momento di acquisizione del bene non dovrebbe risultare ... talmente lontano dall'epoca di realizzazione del reato spia da rendere ictu oculi irragionevole la presunzione di derivazione del bene stesso da una attività illecita, sia pure diversa e complementare rispetto a quella per cui è intervenuta condanna"*.

Pertanto, alla luce di tali riflessioni, si ritiene di dover segnalare tale parametro come primo caposaldo dal quale muovere sia in fase investigativa che difensiva.

Le considerazioni fin qui svolte, per quanto necessariamente assai sintetiche, inclinano quindi verso l'opportunità di meglio cristallizzare, anche dal punto di vista normativo, i termini dell'indagine sulla "sproporzione" che, per le annualità più risalenti potrebbe rivelarsi ingiustamente afflittiva per il contribuente.

Le difficoltà applicative erano già emerse in sede di prima lettura del decreto legge e, in parte, sono state risolte con la legge di conversione atteso che alcune fattispecie di reato spia di minor gravità, che avrebbero legittimato l'applicazione dell'art. 240 *bis*, sono state espunte dal testo di legge definitivo.

Un'ultima considerazione attiene al solco che viene a scavarsi tra l'evasione realizzata da contribuenti persone fisiche e contribuenti persone giuridiche. Infatti, è chiaro che una simile forma di confisca sarebbe destinata a trovare applicazione unicamente nei confronti della persona fisica autrice del reato, con conseguente vaglio dei beni di proprietà o nella disponibilità del condannato. Autorevole dottrina, nelle more della conversione del decreto legge aveva infatti affermato che: *"In presenza di evasione fiscale realizzata nell'ambito di persone giuridiche (o per meglio dire, di soggetti sottoposti all'IRES), i benefici dell'evasione confluiscono (rectius: permangono) in un*

patrimonio (quello della persona giuridica) comunque estraneo alla sfera ablativa dell'art. 240 bis c.p. Ergo, i fenomeni di evasione che intervengono in seno alle persone giuridiche (ossia, verosimilmente, i più rilevanti) continueranno a rimanere immuni dalla confisca allargata....omissis....E qui un esempio può davvero essere chiarificatore: l'evasore persona fisica che sottrarrà al fisco oltre centomila euro sarà esposto (i) alla confisca di denaro e beni fino ad un valore equivalente al quantum di evasione; (ii) allo scrutinio complessivo della congruenza tra redditi dichiarati e patrimonio accumulato, per giunta da estendersi ad un arco temporale di ampiezza consistente, limitato solo dal parametro della "irragionevolezza" evocato – come si è detto – dalla Corte costituzionale. Per contro, un analogo (o magari più consistente) fenomeno di evasione fiscale realizzato in seno ad una persona giuridica vedrebbe (i) il patrimonio dell'autore del reato sottoposto ad identiche misure, mentre (ii) il patrimonio della società beneficiaria dell'evasione potrebbe essere aggredito nei limiti della confisca cosiddetta "diretta" o "tradizionale" di cui all'art. 240 c.p. Il che si traduce, anche dopo la nota sentenza Gubert della Cassazione a Sezioni Unite⁴⁹, nella possibilità di confiscare una somma pari al quantum delle imposte evase solo se tale somma risulta giacente sui conti della società. Società che, si ribadisce, resta quindi estranea al perimetro di intervento sia della confisca per equivalente sia, a fortiori, di quella allargata di nuova introduzione....omissis"⁵⁰.

Quanto affermato dall'autore appare sicuramente condivisibile in ordine ai fenomeni di grande evasione posti in essere da società multinazionali nei cui confronti però, va detto, un'indagine patrimoniale finalizzata alla confisca per sproporzione, in aggiunta alla confisca diretta e, oggi, alla responsabilità amministrativa dell'ente che apre quindi le porte alla confisca per equivalente prevista per alcuni reati, potrebbe risultare eccessivamente afflittiva oltre che di difficile applicazione.

Diversamente, per il maggior numero delle società presenti nel nostro Paese, caratterizzate da una forte identificazione tra management e proprietà⁵¹, la situazione è ben diversa e, per loro stessa struttura, mal si prestano ad una riallocazione di ipotetici profitti illeciti da evasione all'interno della stessa società preferendo, probabilmente, il drenaggio di tale illecito risparmio d'imposta verso i propri soci/amministratori.

⁴⁹ Cass., Sez. Unite, 5 marzo 2014, n. 10561.

⁵⁰ Cfr. Perini, *brevi note sui profili penali tributari del D.L. n. 124/2019*, cit.

⁵¹ Cfr. relazione della Banca d'Italia del 2019 sull'andamento dell'economia nazionale. "La quota delle società di capitali sul totale delle imprese attive ha continuato a crescere (al 23 per cento; era pari al 14 nel 2007); tra le nuove nate dell'anno ha raggiunto il 33 per cento (il 21 per cento nel 2007). Si è ancora ridotta la quota di ditte individuali, la cui natalità netta è stata negativa per il settimo anno consecutivo".



In tale contesto lo strumento della confisca per sproporzione esplicherebbe in pieno i propri effetti che, seppur ancora necessitino di essere correttamente calibrati, potranno sicuramente produrre risultati apprezzabili anche in termini general preventivi, non tradendo quindi la natura giuridica della norma introdotta.