

Osservazioni sulla confisca allargata nei reati tributari.

di **Silvia De Blasis**

Sommario. **1.** Premessa – **2.** L'evoluzione della confisca c.d. allargata: dalla L. n. 306/1922 alla sentenza della Corte costituzionale n. 33/2018 – **3.** L'estensione dello strumento ablatorio ai reati tributari tra afflittività della misura e irragionevolezza della disciplina – **4.** Le interferenze con la misura di prevenzione per l'evasore seriale – **5.** Il rapporto con la confisca a carico dell'ente – **6.** Note conclusive: l'esigenza di coordinamento.

1. Premessa

Tra le novità introdotte dalla l. n. 157/2019¹ - come noto - vi è la riformulazione di alcuni delitti tributari nonché, per taluni di essi², l'introduzione della confisca allargata con l'inclusione di diversi illeciti fiscali nell'ambito della responsabilità degli enti³: modifica, quest'ultima, poi completata col d.lgs. n. 75/2020 in attuazione della Direttiva PIF⁴.

¹ Per un primo commento a tutto campo, FINOCCHIARO, *Le novità in materia di reati tributari e di responsabilità degli enti contenute nel c.d. decreto fiscale (d.l. 124/2019)*, in *Sistema Penale*, 18 novembre 2019; ID., *In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in *Sistema Penale*, 7 gennaio 2020; LARINNI, *La recente riforma in materia tributaria (D.L. n. 124/2019), tra disciplina penale e responsabilità degli enti*, in *disCrimen*, 7 gennaio 2020; PIERGALLINI F., *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 4 giugno 2020.

² In tema, per tutti, MUCCIARELLI, *Le dichiarazioni fraudolente: fattispecie da ripensare?*, in *Sistema Penale*, 30 aprile 2020.

³ In argomento, specialmente, BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema Penale*, 19 marzo 2020; IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 1/2020, 1 ss.; FLORA, *Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della "direttiva PIF" nel settore dei reati tributari e della responsabilità "penale" degli enti*, in *disCrimen*, 12 novembre 2019; PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una norma nel (ancorché non di) sistema*, in *Sistema Penale*, 15 settembre 2020; SANTORIELLO, *La nuova responsabilità delle società per i reati tributari*, in *Il societario*, 19 marzo 2020; SEVERINO, *L'inserimento dei*

In questa sede si intende focalizzare l'attenzione sulle criticità derivanti, in particolare, dall'estensione della confisca per sproporzione ai fenomeni di evasione fiscale, sia pur qualificata, con particolare riferimento ai rapporti tra responsabilità della persona fisica e dell'ente collettivo e al rischio di indebite duplicazioni sanzionatorie in contrasto col vincolo del *ne bis in idem*, date le diverse forme di ablazione previste dall'ordinamento (art. 12 *bis* d.lgs. n. 74/2000, art. 19 d.lgs. n. 231/2001, nonché, eventualmente, art. 24 d.lgs. n. 159/2011) delle quali venga ammesso il cumulo⁵.

2. L'evoluzione della confisca allargata: dalla L. n. 306/1992 alla sentenza della Corte costituzionale n. 33/2018

Occorre preliminarmente ricordare come la confisca abbia perso da tempo i suoi connotati di misura di sicurezza patrimoniale indicando ormai, in modo indifferenziato quanto impreciso, provvedimenti ablativi diversi perfino quanto a natura giuridica: tanto che sia la giurisprudenza attraverso interpretazioni estensive, sia il legislatore mediante previsioni lontane dalla *ratio* originaria dell'art. 240 c.p., hanno finito per moltiplicare gli strumenti di contrasto alla criminalità del profitto in base al presupposto per cui, comunque, tutto (o quasi) è lecito quando si tratta di aggredire patrimoni indebitamente accumulati. La confisca si è così trasformata in un'ulteriore afflizione nei confronti di condannati o anche solo di indiziati della commissione di delitti, sino ad assumere il connotato della onnipresenza all'insegna del brocardo *nullum crimen sine confiscatione*⁶.

In questo universo proteiforme⁷, *ante* e *post delictum*, si inserisce la confisca allargata - originariamente prevista dall'art. 12 *sexies* d.l. n. 306/1992⁸ e ora,

reati tributari nel D.lgs. 231/2001 tra osservazioni de iure condito e prospettive de iure condendo, in *Sistema Penale*, fasc. 7/2020, 126 ss.

⁴ MAZZANTI, *La riforma delle frodi europee in materia di spese, osservazioni a prima lettura sull'attuazione della 'direttiva PIF' (d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75)*, in *Sistema Penale*, 23 settembre 2020; ELAMPINI, *A volte ritornano. Prime riflessioni sulla problematica reintroduzione del tentativo nei reati fiscali a seguito dell'attuazione della Direttiva PIF*, in *Sistema Penale*, 8 ottobre 2020.

⁵ Cfr., ad esempio, sul concorso della confisca allargata con quella per equivalente, Cass. Pen., sez. I, 12 aprile 2019, n. 16122, in *Dejure*

⁶ Mutuando da MANES, *L'ultimo imperativo della politica criminale: nullum crimen sine confiscatione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, fasc. 3, 2015, p. 1259. Sulla proliferazione dei provvedimenti di confisca vedi, nella manualistica, limitandosi alla più recente, MEZZETTI, *Diritto penale. Dottrina, casi e materiali*, Bologna, 2020, p. 863 ss.; DE VERO, *Corso di Diritto Penale*, Torino, 2020, p. 866 ss.; FIORE, *Diritto Penale. Parte Generale*, Bologna, 2020, p. 743 ss.; MANNA, *Corso di diritto penale*, Milano, 2020, p. 653 ss.; MARINUCCI – DOLCINI – GATTA, *Manuale di Diritto Penale*, Milano, 2020, p. 834 ss.

⁷ L'espressione è di PIVA, *La proteiforme natura della confisca antimafia dalla dimensione interna a quella nazionale*, in *Dir. Pen. Cont. – Riv. Trim.*, 1/2013, 210 ss.

in attuazione della riserva di codice, dall'art. 240 *bis* c.p.⁹ - la cui prossimità a quella di prevenzione è stata di recente declinata dalla Corte costituzionale nei termini di due *species* dell'unico *genus*» della «confisca dei beni di sospetta origine illecita»¹⁰ contrassegnato da meccanismi presuntivi e oneri di "allegazione" di segno contrario¹¹: cogliendosi, invece, la differenza tra le due sul piano funzionale¹², in quanto mentre l'una

⁸ Per una ricostruzione dell'*iter* che ha portato all'attuale formulazione, FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale. Ablazione patrimoniale, criminalità economica, responsabilità delle persone fisiche e giuridiche*, Bologna, 2007, p. 201 ss.; MAUGERI, *Le moderne sanzioni patrimoniali tra funzionalità e garantismo*, Milano, 2001, 317 ss.. Più di recente, NICOSIA, *La confisca, le confische. Funzioni politico-criminali, natura giuridica e problemi ricostruttivo – applicativi*, Torino, 2012, p. 57; NOBILE – IACOPINO, *L'intestazione fittizia dei beni e la confisca allargata*, Milano, 2019, 77 ss.

⁹ Corte cost., 9 febbraio 1994, n. 48, in *Cass. Pen.*, 1994, 1455 ss.

¹⁰ Corte cost., 20 novembre 2018, dep. 27 febbraio 2019, n. 24, in *Dir. Pen. Cont.*, 4 marzo 2019, con nota di FINOCCHIARO, *Due pronunce della Corte costituzionale in tema di principio di legalità e misure di prevenzione a seguito della sentenza de Tommaso c. Italia della Corte Edu*. Tra i numerosi commenti MAIELLO, *La prevenzione ante delictum da pericolosità generica al bivio tra legalità costituzionale e interpretazione tassativizzante*, in *Giur. Cost.*, 1/2019, p. 332 ss.; MAUGERI – PINTO DE ALBUQUERQUE, *La confisca di prevenzione nella tutela costituzionale multilivello: tra istanze di tassatività e ragionevolezza, se ne afferma la natura ripristinatoria (C. cost. 24/2019)*, in *Sist. pen.*, 29 novembre 2019; MENDITTO, *Lo Statuto convenzionale e costituzionale delle misure di prevenzione personali e patrimoniali. Gli effetti della sentenza della Corte costituzionale 27 febbraio 2019, n. 24*, in *Giurisprudenza Penale*, 2019, 10. In particolare, la Corte ha evidenziato come scopo comune ad entrambe le misure sia quello di «far sì che venga neutralizzato quell'arricchimento di cui il soggetto, se non fosse stata compiuta l'attività criminosa presupposta, non potrebbe godere [...]. In assenza di connotati afflittivi ulteriori, la finalità dell'ablazione patrimoniale ha, in tale ipotesi, carattere meramente ripristinatorio della situazione che si sarebbe data in assenza dell'illecita acquisizione del bene».

¹¹ Nei termini dell' onere di "allegazione" si è espressa di recente la Cassazione – anche con riguardo alla confisca allargata – affermando che «dell'accertata sproporzione tra guadagni e patrimonio, che spetta alla pubblica accusa provare, scatta una presunzione *iuris tantum* d'illecita accumulazione patrimoniale, che può essere superata dall'interessato [...] sulla base di specifiche verifiche e allegazioni, dalle quali si possa desumere la legittima provenienza del bene confiscato attingendo al patrimonio legittimamente accumulato»: *Cass. Pen.*, sez. II, 8 ottobre 2019, n. 43387, in *Dejure*.

¹² Sulle diverse funzioni delle due confische v., già ampiamente, NICOSIA, *La confisca, le confische. Funzioni politico-criminali, natura giuridica e problemi ricostruttivo – applicativi*, cit., p. 57.

mantiene una finalità spiccatamente preventiva, l'altra si arricchisce sempre più di connotati sostanzialmente afflittivi¹³.

Ed è proprio il riconoscimento di una natura ibrida dell'istituto nei termini di «misura di sicurezza atipica con funzione anche dissuasiva»¹⁴ che sembra aver consentito, in effetti, alla giurisprudenza di applicare la confisca per sproporzione con meno rigore quanto, in particolare, all'accertamento del requisito della sproporzione¹⁵.

Di qui si comprende il senso dei diversi interventi legislativi o della giurisprudenza costituzionale tesi, di volta in volta, a correggere il tiro nelle prospettive di un equilibrato bilanciamento tra garanzie ed efficienze.

Sul primo versante, per esempio, la l. n. 161/2017 ha riformulato l'art. 240 *bis* c.p. stabilendo espressamente che il condannato non possa giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato sia provento o reimpiego di evasione fiscale, salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge¹⁶: per inciso, appare particolarmente rilevante la posizione assunta dalla giurisprudenza di legittimità sulla natura meramente procedimentale della novella normativa in quanto tale sottoposta al regime intertemporale previsto dall'art. 11 delle disp. leg. gen.¹⁷ basata proprio sulla mancata inclusione, sin qui, dell'evasione fiscale tra i presupposti della confisca allargata.

Sul secondo versante, si è espressa invece la Corte costituzionale¹⁸ con riguardo al requisito della "ragionevolezza temporale" degli acquisti dei

¹³ In questi termini, Cass. Pen., SS.UU., 24 maggio 2014, n. 33451, *Repaci*, in Cass. Pen., 2015, p. 958, secondo cui si tratta di «provvedimenti ablatori che agiscono in campi diversi e hanno diverse latitudini».

¹⁴ Cass. Pen., SS.UU., 30 maggio 2001, n. 37140, in *Dejure*

¹⁵ Sul punto CANTONE, *La confisca per sproporzione*, in MAIELLO (a cura di), *La legislazione penale in materia di criminalità organizzata, misure di prevenzione e armi*, Torino, 2015, p. 119 ss.

¹⁶ In questi termini si era già espressa la giurisprudenza di legittimità in Cass. Pen., Sez. Un., 29 maggio 2014 (dep. 29 luglio 2014), n. 33451, in *Dir. Pen. Cont.*, 23 settembre 2014, con nota di TRINCHERA, *La Sentenza delle Sezioni Unite sulla rilevanza dei redditi non dichiarati al fisco ai fini della confisca di prevenzione*. In senso critico, *ex multis*, MAUGERI, *La confisca allargata: dalla lotta alla mafia all'evasione fiscale?*, in *Dir. Pen. Cont.- Riv. Trim.*, 2/2014, 191ss.; MENDITTO, *La rilevanza dei redditi da evasione fiscale nella confisca di prevenzione e nella confisca allargata*, in *Dir. Pen. Cont.*, 9 marzo 2014.

¹⁷ Cass. Pen., sez. I, 11 ottobre 2019 (dep. 17 gennaio 2020), n. 1778, in *Sistema Penale*, 22 aprile 2020, con nota di MAUGERI, *Un ulteriore sforzo della Suprema Corte per promuovere uno statuto di garanzie nell'applicazione di forme di confisca allargata: art. 240 bis c.p., irretroattività e divieto di addurre l'evasione fiscale nell'accertamento della sproporzione*, *ivi*, fasc. 4/2020, 230 ss.

¹⁸ Corte cost., 8 novembre 2017, n. 33, in www.cortecostituzionale.org. Per un commento alla sentenza AMARELLI, *Confisca allargata e ricettazione, in attesa di una*

beni aggredibili tramite il provvedimento ablatorio, sia nel riconoscimento delle relatività della presunzione sia nelle raccomandazioni al legislatore di un'adeguata selezione delle fattispecie. In particolare – nell'anteporre la natura preventiva a quella prettamente sanzionatoria della misura - la Corte ha evidenziato come non debba costituire sproporzione «qualsiasi discrepanza tra guadagni e possidenze», essendo piuttosto necessario «uno squilibrio incongruo e significativo, da verificare con riferimento al momento dell'acquisizione dei singoli beni», soffermandosi, altresì, sulla necessità di una ragionevolezza temporale tra il periodo di acquisto dei beni e quello della realizzazione della condotta illecita posta in essere dal soggetto, negli stessi termini cui la Cassazione aveva già fatto riferimento in tema di misure di prevenzione¹⁹. Del resto, in tal senso, ci si era già orientati a livello comunitario con la Direttiva 2014/42/UE subordinando l'applicazione della confisca allargata ad una valutazione complessiva del caso concreto da parte del giudice e all'effettiva possibilità per l'interessato di addurre elementi di prova a suo favore.

Nonostante tali sforzi ermeneutici, coltivati peraltro anche dalla giurisprudenza più recente²⁰, la confisca in oggetto, se non altro in quanto fondata su un accertamento *post delictum*, sembra tuttora connessa ad un giudizio di sproporzione comunque più lasco rispetto a quello che caratterizza le fattispecie di pericolosità delle misure *ante delictum*, in mancanza di un vero e proprio ridimensionamento del concetto che muova dalla considerazione non tanto del patrimonio complessivamente intesto quanto, piuttosto, dei singoli beni che lo compongono, come peraltro già affermato dalle Sezioni Unite di Cassazione in tema di prevenzione²¹.

3. L'estensione dello strumento ablatorio ai reati tributari tra afflittività della misura e irragionevolezza della disciplina

In controtendenza con l'evoluzione sin qui tratteggiata si pone la riforma del 2019 che, nell'estendere la confisca allargata ai reati tributari, sembra averne riscoperto il valore afflittivo.

Ne è conferma, anzitutto, sul piano della disciplina intertemporale, il disposto di cui all'art. 1 *bis* della legge di conversione, a norma del quale

riforma legislativa la Corte fissa le condizioni di legittimità con una sentenza interpretativa di rigetto dai possibili riflessi su altri «reati matrice», in Giur. Cost., 2018, 307 ss.

¹⁹ Così, per tutte, Cass. Pen., Sez. Un. 26 giugno 2014 (dep. 2 febbraio 2015), n. 4880, in *Dir. Pen. Cont. – Riv. Trim.*, 4/2015, con nota di MAZZACUVA, *Le Sezioni Unite sulla natura della confisca di prevenzione: un'altra occasione persa per un chiarimento sulle reali finalità della misura.*

²⁰ Cass. Pen., sez. I, 11 ottobre 2019 (dep. 10 gennaio 2020), n. 1778, cit.

²¹ Cass. Pen., SS.UU., 17 dicembre 2003, n. 920, in *Dejure*.

essa si applica solo ai fatti verificatisi dopo l'entrata in vigore della legge, ancorché l'acquisto del bene sia avvenuto prima²².

In secondo luogo, al connotato afflittivo risponde anche il collegamento all'art. 578 *bis* c.p.p.²³, secondo cui il giudice d'appello o quello di legittimità, nel dichiarare il reato estinto per prescrizione o amnistia, potrà decidere sull'impugnazione agli effetti della confisca purché proceda ad un previo accertamento della responsabilità per il fatto contestato.

Ma, soprattutto, è la selezione dei reati presupposto a fondarsi sul mero giudizio di gravità derivante, essenzialmente, dalla natura fraudolenta del comportamento.

Nello specifico, il legislatore ha infatti ritenuto di inserire le fattispecie di cui agli artt. 2, 3, 8 e 11 d.lgs. n. 74/2000. Ora, non v'è dubbio che le ipotesi di dichiarazione fraudolenta, quelle di emissione di fatture per operazioni inesistenti e la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte siano astrattamente idonee a generare accumulazione illecita di capitale, ma non può non evidenziarsi come altrettanto adatte allo scopo siano le ipotesi di omesso versamento o anche quelle di dichiarazione omessa o infedele (pur originariamente prese in considerazione nel corso dei lavori preparatori). Sicché, il criterio di selezione non può ravvisarsi in tale giudizio di idoneità, se non profilandosi dubbi di ragionevolezza di scelte così differenziate.

Né, a ben vedere, sembra essersi fatto ricorso al requisito della stabile organizzazione che pure, come noto, qualifica alcuni reati tributari favorendone, semmai, un'assimilazione a quelli di criminalità organizzata, atteso che anche quelli esclusi possono ben inserirsi in un "sistema" di illecita accumulazione di proventi progressivamente sottratti al fisco.

Sotto questo profilo, peraltro, anche la previsione di soglie – indipendentemente dalla congruità o meno del relativo importo quantitativo – non esprime, di per sé, alcun collegamento al requisito dell'abitualità del reato o comunque della sua reiterazione nel tempo.

Tanto meno si comprende il motivo per cui nell'art. 12 *ter*, lett. *a*) e *b*) d.lgs. n. 74/2000, si sia voluto fare riferimento – in caso di condanna o patteggiamento per i delitti previsti dagli artt. 2 e 3 d.lgs. n. 74/2000 – a presupposti diversi nonostante l'omogeneità dei fatti rientranti nelle rispettive incriminazioni che si distinguono solo per la loro diversa espressione documentale²⁴.

²² Così, per esempio, Cass. Pen., sez. II, 12 ottobre 2018, n. 56374, in *Dejure*; nonché Cass. Pen., sez. I, 12 aprile 2019, n. 22820, *ivi*.

²³ Norma processuale sottoposta al principio del *tempus regit actum* per Cass. Pen., sez. III, 29 novembre 2019, n. 8785, in *Dejure*.

²⁴ PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, cit., p. 12.

Ciò che lascia perplessi, in definitiva, è che la confisca per sproporzione abbia smarrito del tutto ogni riferimento, diretto o indiretto, alla criminalità associativa che ne rendeva semmai ragionevole *ab origine* il fondamento presuntivo, per rivolgersi ormai a fattispecie che non presuppongono una stabile organizzazione e che si inquadrano, più genericamente, nella logica del profitto connessa, come nel caso in oggetto, a fenomeni di evasione fiscale sia pur occasionali ma comunque significativi sul piano criminologico²⁵.

A nostro avviso, tuttavia, il profilo nel quale la concezione sanzionatoria della confisca allargata rischia maggiormente di ripercuotersi sull'irragionevolezza della nuova disciplina, è costituito dalla mancata previsione esplicita nell'art. 12 *ter* d.lgs. n. 74/2000 della rilevanza ostativa della estinzione, nelle diverse forme di legge, dell'obbligazione tributaria o anche del relativo impegno ad adempiere, in conformità a quanto già previsto sia nell'art. 12 *bis* d.lgs. n. 74/2000²⁶, sia nello stesso art. 240 *bis* c.p.: a prescindere dalla possibilità di colmare tale lacuna, in virtù del generico richiamo all'art. 240 *bis* c.p.²⁷, la misura tradisce infatti, *in parte qua*, ogni finalità ripristinatoria ponendosi, peraltro, in cortocircuito non solo con quanto espressamente stabilito per provvedimenti analoghi ma, più in generale, con la logica riscossivo-premiale nella quale sembra essersi mosso, oggi più che mai, il legislatore penal-tributario, come dimostrano le diverse previsioni sul piano del trattamento sanzionatorio (art. 13 *bis* d.lgs. n. 74/2000) o persino dell'esclusione della punibilità (art. 13 d.lgs. n.

²⁵ Di "accertamento criminologico" parla, in questi termini, LANZI M., *La caleidoscopica realtà della confisca per sproporzione: tra istanze preventive e riscossione delle imposte*, in *Arch. Pen.*, 2/2019, p. 25.

²⁶ In particolare, sulla possibilità, nel caso di impegno ad adempiere, di applicare il sequestro preventivo e di disporre la confisca ancorché non la sua esecuzione fino al saldo del pagamento del debito tributario in ragione della necessità di evitare la dispersione del patrimonio, cfr., solo da ultimo, Cass. Pen., sez. III, 1 settembre 2020, n. 24614, in www.iusinitinere.it; in precedenza, tra le tante, Cass. Pen., sez. III, 5 febbraio 2019, in *Dejure*; Cass. Pen., sez. III, 9 febbraio 2016, n. 28225, *ivi*.

²⁷ In tal senso la *Relazione dell'Ufficio del Massimario del 9 gennaio 2020, n. 3. La legge 19 dicembre 2019, n. 157 di conversione del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, 'Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili': profili penalistici*, in www.cortedicassazione.it, 2020, p. 19, secondo cui, tuttavia, dovrebbe avere rilevanza esclusivamente l'integrale pagamento del debito tributario, ma non il mero impegno ad adempiere. Concordano, in dottrina, VARRASO, *Le confische e i sequestri in materia di reati tributari dopo il "decreto fiscale" n. 124 del 2019*, in *Sistema Penale*, 8 settembre 2020, p. 19; VELANI, *Reati tributari: con la novella introdotta dal d.l. 124/2019 conv. Con l. 157/2019 il legislatore "gioca la carta" della confisca per sproporzione*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 2/2020, p. 85.

74/2000): fermo restando che, in quest'ultimo caso, il pagamento integrale del debito si pone comunque come condizione ostativa della confisca allargata giacché, escludendo la punibilità ai presupposti di legge, impedisce la pronuncia di una sentenza di condanna come anche di patteggiamento²⁸.

Anche in tale occasione, infine, il legislatore ha incidentalmente mancato, *a fortiori*, di estendere gli effetti del pagamento del debito tributario all'annullamento della pretesa da parte della stessa amministrazione finanziaria a fronte del quale ogni diversa soluzione sembrerebbe porsi in contrasto con gli artt. 3 e 24 cost.²⁹.

4. Le interferenze con la misura di prevenzione per l'evasore seriale

Facendo leva sulla fattispecie di pericolosità generica che - a norma del combinato disposto degli artt. 16, co. 1, lett. a), 4 co. 1, lett. c) e 1, co. 1 lett. b) d.lgs. n. 159/2011 - possono determinare l'applicazione delle misure di prevenzione patrimoniali, anche la confisca antimafia può applicarsi a indiziati della commissione di reati tributari in quanto, per condotta e tenore di vita, debba ritenersi, sulla base di elementi di fatto, che gli stessi vivano abitualmente, anche in parte, con proventi illecitamente sottratti al fisco³⁰ che vengano a confondersi con il patrimonio di origine lecita³¹.

Al riguardo, è indubbio che tale misura costituisca, *prima facie*, uno strumento privilegiato di ablazione patrimoniale in quanto svincolato dalla

²⁸ In particolare, sui rapporti tra integrale pagamento del debito e applicazione della pena su richiesta delle parti, cfr. ora Cass. Pen., sez. III, 7 maggio 2020, n. 13901 e Cass. Pen., sez. III, 15 maggio 2020, n. 15218, entrambe in *Giurisprudenza Penale web*, 18 maggio 2020; Cass. Pen., sez. III, 23 ottobre 2018, n. 10800, *ivi*, con nota di COSTA, *Reati tributari e patteggiamento senza estinzione del debito fiscale esteso anche ai delitti di dichiarazioni infedele, omessa presentazione della dichiarazione e distruzioni e occultamento delle scritture contabili ex artt. 4, 5 e 10 d.lgs. 74/2000*; Cass. Pen., sez. III, 22 ottobre 2019, n. 47287, in *Dejure*; Cass. Pen., sez. III, 12 aprile 2018, n. 38684, *ivi*.

²⁹ In tal senso, SEVERINO, *La riforma dei reati tributari: un'occasione perduta?*, in *Arch. Pen.*, 3/2016, p. 9; PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, cit., p. 12.

³⁰ In tema si rinvia a RONCO, *Il contribuente fiscalmente pericoloso*, in *Dir. Pen. Cont.*, 13 aprile 2016. In giurisprudenza, sulla distinzione tra l'evasore fiscale semplice e quello seriale cfr., specialmente, Cass. Pen., sez. VI, 21 settembre 2018, n. 53003, in *www.giurisprudenzapenale*; Cass. Pen., sez. V, 6 dicembre 2016, n. 6067, *ivi*; nonché, con riguardo ai provvedimenti assunti dal Tribunale di Torino, l'analisi recentemente svolta da PROVENZANO, *I soggetti destinatari delle misure di prevenzione. Una indagine sui provvedimenti di applicazione del Tribunale di Torino*, in *www.la legislazione penale.eu*, 23 luglio 2020.

³¹ In tal senso VARRASO, *Le confische e i sequestri in materia di reati tributari dopo il "decreto fiscale" n. 124 del 2019*, cit., p.19.

necessità di un preventivo accertamento della responsabilità penale. Senonché, i predetti requisiti, così come enucleati da una giurisprudenza tuttora *in fieri*, sembrano riempire di contenuto il sotteso giudizio di pericolosità sociale più di quanto, in effetti, continua oggi a farsi, in corrispondenza della sentenza di condanna o di patteggiamento, in relazione al giudizio di sproporzione della confisca allargata. E di ciò dovrà necessariamente tenersi conto nell'applicazione della disciplina dei rapporti tra le due misure (o dei corrispondenti sequestri) che, in mancanza di previsioni introdotte *ad hoc* dal legislatore del 2019, deve ravvisarsi nell'art. 30 d.lgs. n. 159/2011³². Lo stesso requisito della sproporzione, infatti, da un lato, risponde a *standard* probatori diversi a seconda della tipologia del provvedimento destinato a prevalere a seconda dei tempi e dell'esito del procedimento penale; dall'altro, ai fini della misura *ante delictum*, non potrà che risentire delle interferenze processuali derivanti da quella interpretazione costituzionalmente orientata ormai imposta dalla giurisprudenza di legittimità, anche sulla scia degli *obiter dicta* della Corte costituzionale³³. Ne deriva che, paradossalmente, a fronte della contestazione di uno dei reati previsti nell'art. 12 *ter* d.lgs. n. 74/2000, l'ago della bilancia tra le due confische potrebbe persino pendere in futuro a favore di quella allargata, essendo destinato a giocare un ruolo centrale l'esito del procedimento penale giacché, in caso di condanna o patteggiamento, la sproporzione potrebbe di fatto scadere a mero

³² Sui rapporti tra confisca di prevenzione e confisca allargata, CORTESI, *Confisca di prevenzione "antimafia" e confisca "allargata": rapporti ed interferenze processuali*, in *Arch. Pen.* n. 3/2014.

³³ Il riferimento è a Corte cost., 20 novembre 2018, dep. 27 febbraio 2019, n. 24, cit. Nella giurisprudenza di legittimità, tra le ultime, Cass. Pen., sez. VI, 24 giugno 2020, n. 21219, in *Dejure*; Cass. Pen., sez. VI, 8 aprile 2020, n. 21045, *ivi*. Di diverso avviso, Cass. Pen., sez. II, 9 ottobre 2019, n. 46704, *ivi*, secondo cui «il giudice della prevenzione può trarre, ai fini della formulazione del giudizio di pericolosità, funzionale all'adozione di misure di prevenzione [...] elementi di prova e/o indiziari da procedimenti penale e, nel caso di processi definiti con sentenza irrevocabile, anche indipendentemente dalla natura delle statuizioni terminali in ordine all'accertamento della penale responsabilità dell'imputato, purché – in ipotesi di sentenza di assoluzione irrevocabile – dia conto, attraverso una motivazione rafforzata e superando le contrarie argomentazioni rassegnate a fondamento della statuizione liberatoria, della sussistenza della pericolosità sociale in termini di attualità».

In dottrina, per un quadro complessivo degli equilibri ad oggi raggiunti nella costante tensione tra strumenti di prevenzione e principi costituzionali, può rinviarsi a MANNA, *Misure di prevenzione e diritto penale: una relazione difficile*, Pisa, 2019, *passim* e PALAZZO – VIGANÒ, *Diritto Penale. Una conversazione*, Bologna, 2019, p. 111 ss. Da ultimo, TRINCHERA, *Confiscare senza punire? Uno studio sullo statuto di garanzia della confisca della ricchezza illecita*, Torino, 2020, *passim*

complemento accessorio della pronuncia laddove, in caso di assoluzione, dovrà viceversa rientrare nell'ambito di una prognosi di pericolosità che, oltretutto, non potrà non tener conto di quanto accertato in fatto.

5. Il rapporto con la confisca a carico dell'ente

Come noto, fino alla l. 157/2019 l'assenza dei reati tributari nel d.lgs. n. 231/2001 si è avvertita soprattutto in sede di applicazione della confisca ai sensi dell'art. 12 *bis* d.lgs. n. 74/2000, laddove la giurisprudenza si è spinta a sperimentare forme anomale di confisca di denaro, nello stesso tempo diretta ma senza nesso di pertinenzialità³⁴, sovrapponendo altresì il profitto del delitto con quello di altri reati presupposto (da quello associativo a quello di autoriciclaggio)³⁵.

D'ora in poi, invece, in relazione alle ipotesi previste all'art. 25 *quinqüesdecies* d.lgs. n. 231/2001, all'ente sarà applicabile la confisca, diretta o per equivalente, di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 231/2001, ma non già quella allargata di cui all'art. 12 *ter* d.lgs. n. 74/2000.

Di qui un ulteriore possibile profilo di irragionevolezza della disciplina derivante dal mancato raccordo tra la posizione della persona fisica e quella giuridica posto che, in mancanza di un'espressa esclusione da parte del legislatore, la confisca allargata potrà applicarsi anche nel caso in cui il profitto del reato tributario sia ricaduto esclusivamente sul patrimonio dell'ente nell'interesse o a vantaggio del quale il rappresentante legale, tendenzialmente in qualità di soggetto apicale (art. 5, co. 1 lett. *a*) d.lgs. n. 231/2001), abbia agito nei confronti del fisco³⁶. D'altronde, è innegabile che, in tali casi, sia proprio l'ente a rappresentare quel "centro di interessi" che determina *ex ante* alla commissione dell'illecito e beneficia *ex post* del

³⁴ Cfr. Cass. Pen., Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10561, in *Dir. Pen. Cont.*, 12 marzo 2014, con nota di TRINCHERA, *La sentenza delle Sezioni Unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali* e su cui vedi per tutti, in senso critico, MUCCIARELLI – PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Dir. Pen. Cont.*, 20 aprile 2015; nonché poi Cass. Pen., Sez. Un., 26 giugno 2015, n. 31617, in *Dir. Pen. Cont.*, 30 luglio 2015.

³⁵ In tal senso, da ultimo PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, cit., p. 2. A livello manualistico, MEZZETTI, *Diritto penale. Dottrina, casi e materiali*, 3^a ed., Bologna, 2020, p. 875 ss.; AMBROSETTI-MEZZETTI-RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, 4^a ed., Bologna, 2016, p. 482 ss.

³⁶ Così PERINI, *Brevi note sui profili penali tributari del D.L. 124/2019*, in *Sistema Penale*, 3 dicembre 2019, 6; PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, cit., p.12; BONTEMPELLI, *La confisca o le confische da illecito (penale) tributario?*, in *Sistema Penale*, 4 dicembre 2019, p. 23; PIERGALLINI F., *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, cit., p.14; BARTOLI, *Ancora sulle incongruenze della recente riforma in tema di reati tributari e responsabilità dell'ente*, cit., p. 149.

relativo vantaggio come dimostra lo stesso legislatore stabilendo, all'art. 1, lett. e) d.lgs. n. 74/2000, che i fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società o enti, il fine di evadere le imposte e il sottrarsi al pagamento si intendono riferiti all'ente. Senza considerare che, in tal modo, la misura rischia di ricadere su un soggetto del tutto privo di mezzi ed estraneo a qualsiasi fenomeno di arricchimento illecito: tanto che, di recente, si arriva ad ipotizzare, *de iure condendo* se non *de iure condito*, una differenziazione della punizione della persona fisica in ragione del carattere spiccatamente "altruistico" del reato commesso³⁷.

Peraltro, la mancata previsione della confisca allargata a carico dell'ente non sembra escludere *a priori*, anche in questi casi, il rischio di duplicazioni sanzionatorie in potenziale contrasto col vincolo del *bis in idem*, dato che accanto al nuovo illecito dipendente da reato tributario (art. 25 *quinqüesdecies* d.lgs. n. 231/2001), rimane comunque l'obbligo del pagamento amministrativo di cui all'art. 7 d.l. n. 269/2003 (conv. l. n. 326/2003) e 11 d.lgs. n. 472/1997³⁸.

6. Note conclusive: l'esigenza di coordinamento.

Le osservazioni sin qui svolte sulle possibili criticità connesse al nuovo art. 12 *ter* d.lgs. n. 74/2000 dimostrano, ancora una volta, l'esigenza per il legislatore di disciplinare il coordinamento tra le diverse forme di confisca, di vecchia come di nuova introduzione, al pari di quanto avviene, ad esempio, in materia di prevenzione (art. 30 d.lgs. n. 159/2011) e ora anche nel nuovo Codice della crisi e dell'insolvenza (art. 317 ss. d.lgs. n. 14/2019)³⁹.

³⁷ GIUNTA, *Note sulla punizione dell'ente evasore*, in *disCrimen*, 23 settembre 2020, p. 5.

³⁸ Così, in sede di primo commento, tra gli altri, BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza* cit., p. 2019; BELLACOSA, *L'inserimento dei reati tributari nel "sistema 231": dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, in *Sistema Penale*, fasc. 7/2020, p. 138 ss.; PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, cit., p.15 ss. Di diverso avviso PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, cit., p. 4 ss. il quale, oltre a dubitare della sussistenza del requisito dell'*idem factum* tra le due forme di responsabilità dell'ente, ritiene piuttosto che, per quanto non certo ineccepibile, la normativa, nel suo complesso, contenga *in nuce* meccanismi di compensazione idonei a garantire la complessiva proporzione del trattamento sanzionatorio; nello stesso senso D'ARCANGELO, *La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema*, in *Sistema Penale*, fasc. 7/2020, 173 s.

³⁹ In tema, BONTEMPELLI – PAESE, *La tutela dei creditori di fronte al sequestro e alla confisca. Dalla giurisprudenza "Focarelli" e "Uniland" al nuovo codice della crisi*

Ciò al fine di evitare che il "traffico delle precedenze"⁴⁰ venga gestito, tanto nella fase prodromica dei sequestri quanto in quella della pronuncia definitiva di confisca e della sua esecuzione, unicamente dal giudice del caso concreto, col rischio di inevitabili violazioni di principi di uguaglianza e proporzione, anche sul versante del regime cui risultano sottoposti i beni sequestrati e/o confiscati a diverso titolo, ove solo si considerino le differenze derivanti dalla disciplina ad oggi contenuta nell'art. 104 *bis* disp. att. c.p.p. (in attesa delle modifiche stabilite dall'art. 373 d.lgs. n. 14/2019 in vigore dal 1° settembre 2021).

Del resto, è proprio sulla interferenza tra le diverse misure previste in tema di contrasto all'evasione fiscale che, all'indomani della L. n. 157/2019, si è immediatamente appuntata l'attenzione degli operatori come conferma la Circolare della Guardia di Finanza del 26 giugno 2020⁴¹ nella quale si prospetta, ad esempio, la possibilità di prediligere la confisca allargata nel caso di violazioni realizzate in modo continuativo o professionale, ma di valutare in modo più approfondito l'applicazione della stessa a seguito della commissione di un singolo reato risultando, nel secondo caso, più idonea la confisca diretta o per equivalente.

In conclusione, l'introduzione o modifica di provvedimenti ablatori costituisce, oggi più che mai, un'operazione complessa la cui disciplina non può essere certamente più congegnata come "monade" a sé stante, imponendo viceversa un confronto serrato con le innumerevoli variabili, a sfondo sostanziale come procedimentale, di un sistema di contrasto alla criminalità del profitto la cui efficienza, specie ove inseguita all'insegna di più o meno celati intenti repressivi, sconta enormi criticità derivanti da inevitabili meccanismi di sovrapposizione.

d'impresa, in *Dir. Pen. Cont.*, fasc. 2/2019, p. 123 ss.; MASTRANGELO, *Le soluzioni del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza al problema della sovrapposizione dei sequestri penali con le procedure liquidatorie*, in *Sistema Penale*, 5/2020, p. 128 e 136 ss.; SESTIERI, *La tutela dei terzi e i rapporti con le procedure concorsuali*, in *La legislazione antimafia*, MEZZETTI – LUPARIA (diretto da), Bologna, 2020, p. 905 ss.

⁴⁰ L'espressione è di MEZZETTI, *Codice antimafia e codice della crisi e dell'insolvenza: la regolazione del traffico delle precedenze in cui la spunta sempre la confisca*, in *Arch. Pen.*, 1/2019.

⁴¹ Comando Generale della Guardia di Finanza, Circolare n. 216816/2020 del 1 settembre 2020 (*Modifiche alla disciplina dei reati tributari e della responsabilità amministrativa degli enti*).