

Sequestro e confisca nei reati tributari

1. Premessa.

L'Italia, rispetto al tema dell'evasione fiscale, è un paese contraddittorio. Difatti, da una parte, dall'Unità ai giorni nostri si sono susseguiti oltre 80 interventi tra condoni e sanatorie con diverse modalità, destinati a soggetti differenti, e con svariati obiettivi, mentre dall'altra sono state inserite, via via, norme sia amministrative che penali - anche molto severe - al fine di prevenire e reprimere il fenomeno. Sembra la politica del bastone e della carota.

Negli ultimi anni, in particolare, si è assistiti ad una *escalation* punitiva finalizzata a sequestrare e poi confiscare (alle persone fisiche e alle persone giuridiche) quanto sottratto all'Erario, prevedendo forme di ablazione per equivalente o addirittura sulla base di presunzioni, senza cioè una condanna, o perfino in via preventiva. Sono state previste cause di non punibilità penale subordinate al pagamento integrale del tributo: l'obiettivo è, sempre più, incassare quanto dovuto dal contribuente.

La iper-produzione legislativa in tale settore giuridico ha creato non pochi problemi alla giurisprudenza ed alla dottrina riguardo l'esatta interpretazione delle specifiche norme. Non si riesce più a stare al passo del legislatore. Tanti sono i soggetti che cercano di districarsi nel mare delle norme tributarie (Pubblica amministrazione, Agenzia delle Entrate, Guardia di Finanza, professionisti), ma i più "indifesi" sembrano i cittadini ed anche gli stranieri che svolgono un'attività economica o che producono comunque un reddito in Italia.

Deve avvertirsi sin d'ora che i principi di diritto enunciati dalla giurisprudenza e le tesi sostenute dalla dottrina, richiamati nel presente elaborato, vanno presi con le pinze a causa del fatto che, alcuni di essi, si riferiscono a contesti normativi non più attuali. D'altronde la continua produzione legislativa costringe ad una costante reinterpretazione delle norme.

2. Le norme essenziali.

Art. 321 Oggetto del sequestro preventivo – Codice di Procedura Penale.

1. Quando vi è pericolo che la libera disponibilità di una cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso ovvero agevolare la commissione di altri reati, a richiesta del pubblico ministero il giudice competente a pronunciarsi nel merito ne dispone il sequestro con decreto motivato. Prima dell'esercizio dell'azione penale provvede il giudice per le indagini preliminari.

2. Il giudice può altresì disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca.

2 bis. Nel corso del procedimento penale relativo a delitti previsti dal capo I del titolo II del libro secondo del codice penale il giudice dispone il sequestro dei beni di cui è consentita la confisca.

Omissis.

Art. 240 Confisca – Codice Penale.

1. Nel caso di condanna, il giudice può ordinare la confisca delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato, e delle cose, che ne sono il prodotto o il profitto.

Omissis.

Art. 240-bis Confisca in casi particolari – Codice Penale¹.

1. Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per taluno dei delitti previsti dall'articolo 51, comma 3-bis, del codice di procedura penale, dagli articoli 314, 316, 316-bis, 316-ter, 317, 318, 319, 319-ter, 319-quater, 320, 322, 322-bis, 325, 416, realizzato allo scopo di commettere delitti previsti dagli articoli 453, 454, 455, 460, 461, 517-ter e 517-quater, nonché dagli articoli 452-quater, 452-octies, primo comma, 493-ter, 512-bis, 600-bis, primo comma, 600-ter, primo e secondo comma, 600-quater.1, relativamente alla condotta di produzione o commercio di materiale pornografico, 600-quinquies, 603-bis, 629, 644, 648, esclusa la fattispecie di cui al secondo comma, 648-bis, 648-ter e 648-ter.1, dall'articolo 2635 del codice civile, o per taluno dei delitti commessi per finalità di terrorismo, anche internazionale, o di eversione dell'ordine costituzionale, 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 valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica. 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. La confisca ai sensi delle disposizioni che precedono è ordinata in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta per i reati di cui agli articoli 617-quinquies, 617-sexies, 635-bis, 635-ter, 635-quater, 635-quinquies quando le condotte ivi descritte riguardano tre o più sistemi.

Art. 322-ter Confisca Codice Penale².

1. Nel caso di condanna, o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per uno dei delitti previsti dagli articoli da 314 a 320, anche se commessi dai soggetti indicati nell'articolo 322-bis, primo comma, è sempre ordinata la

¹ Articolo inserito dall'art. 6, comma 1, D.Lgs. 1° marzo 2018, n. 21 (in vigore dal 06/04/2018).

² Il presente articolo è stato aggiunto dall'art. 3 della legge 29/09/2000, n. 300, che ha introdotto un'ipotesi speciale di confisca obbligatoria che, si distingue dalla misura di sicurezza generale ex art. 240, per l'obbligatorietà del profitto del reato.

confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo³, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto⁴.

2. Nel caso di condanna, o di applicazione della pena a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per il delitto previsto dall'articolo 321, anche se commesso ai sensi dell'articolo 322-bis, secondo comma, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a quello di detto profitto e, comunque, non inferiore a quello del denaro o delle altre utilità date o promesse al pubblico ufficiale o all'incaricato di pubblico servizio o agli altri soggetti indicati nell'articolo 322-bis, secondo comma.

3. Nei casi di cui ai commi primo e secondo, il giudice, con la sentenza di condanna, determina le somme di denaro o individua i beni assoggettati a confisca in quanto costituenti il profitto o il prezzo del reato ovvero in quanto di valore corrispondente al profitto o al prezzo del reato.

Art. 578-bis Decisione sulla confisca in casi particolari nel caso di estinzione del reato per amnistia o per prescrizione – Codice di Procedura Penale.

1. Quando è stata ordinata la confisca in casi particolari prevista dal primo comma dell'articolo 240-bis del codice penale e da altre disposizioni di legge o la confisca prevista dall'articolo 322-ter del codice penale, il giudice di appello o la corte di cassazione, nel dichiarare il reato estinto per prescrizione o per amnistia, decidono sull'impugnazione ai soli effetti della confisca, previo accertamento della responsabilità dell'imputato.

Art. 12-bis Confisca – D.Lgs. n. 74 del 10/03/2000⁵.

1. Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.

2. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.

³ Nel comma primo, prezzo e profitto del reato vengono equiparati ed indicano quindi qualsiasi utilità economicamente valutabile, direttamente derivante dalla commissione del reato, ossia il frutto del reato.

⁴ L'indicazione "o profitto" è stata aggiunta dall'art. 1 della legge 6 novembre 2012, n. 190.

⁵ Articolo inserito dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (in vigore dal 22/10/2015).

Art. 12-ter Casi particolari di confisca – D.Lgs. n. 74 del 10/03/2000.⁶

1. Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per i delitti di seguito indicati, si applica l'articolo 240-bis del codice penale quando:

a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 2;

b) l'imposta evasa è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 3;

c) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 8;

d) l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1;

e) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2.

Art. 13 Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario. – D.Lgs. n. 74 del 10/03/2000.

1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili 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, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

2. I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

⁶ Il D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, ha disposto (con l'art. 39, comma 1-bis) che "Le disposizioni di cui alla lettera q) del comma 1 del presente articolo si applicano esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della **legge di conversione** del presente decreto". La legge è entrata in vigore dal 25/12/2019.
Ha inoltre disposto (con l'art. 39, comma 3) che "Le disposizioni di cui ai commi 1 a 2 hanno efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del presente decreto".

3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

Art. 11 Ipotesi speciali di confisca obbligatoria e confisca per equivalente – Legge 16 marzo 2006 n. 146 - Ratifica ed esecuzione della Convenzione e dei Protocolli delle Nazioni Unite contro il crimine organizzato transnazionale, adottati dall'Assemblea generale il 15 novembre 2000 ed il 31 maggio 2001.

1. Per i reati di cui all'articolo 3 della presente legge, qualora la confisca delle cose che costituiscono il prodotto, il profitto o il prezzo del reato non sia possibile, il giudice ordina la confisca di somme di denaro, beni od altre utilità di cui il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona fisica o giuridica, per un valore corrispondente a tale prodotto, profitto o prezzo. In caso di usura è comunque ordinata la confisca di un importo pari al valore degli interessi o degli altri vantaggi o compensi usurari. In tali casi, il giudice, con la sentenza di condanna, determina le somme di danaro o individua i beni o le utilità assoggettati a confisca di valore corrispondente al prodotto, al profitto o al prezzo del reato.

2. Nei casi previsti dal primo comma, quando non è possibile procedere alla confisca del denaro, dei beni e delle altre utilità di cui allo stesso comma, il giudice ordina la confisca di altre somme di denaro, di beni e altre utilità di legittima provenienza per un valore equivalente, delle quali il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona.

Art. 200 Applicabilità delle misure di sicurezza rispetto al tempo, al territorio e alle persone – Codice Penale.

1. Le misure di sicurezza sono regolate dalla legge in vigore al tempo della loro applicazione.

2. Se la legge del tempo in cui deve eseguirsi la misura di sicurezza è diversa, si applica la legge in vigore al tempo dell'esecuzione.

3. Le misure di sicurezza si applicano anche agli stranieri, che si trovano nel territorio dello Stato.

4. Tuttavia l'applicazione di misure di sicurezza allo straniero non impedisce l'espulsione di lui dal territorio dello Stato, a norma delle leggi di pubblica sicurezza.

Art. 6 Soggetti in posizione apicale e modelli di organizzazione dell'ente - D.Lgs. n. 231 del 08/06/2001.

Omissis

5. E' comunque disposta la confisca del profitto che l'ente ha tratto dal reato, anche nella forma per equivalente.

Art. 53 Sequestro preventivo - D.Lgs. n. 231 del 08/06/2001.

1. Il giudice può disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca a norma dell'articolo 19. Si osservano le disposizioni di cui agli articoli 321, commi 3, 3-bis e 3-ter, 322, 322-bis e 323 del codice di procedura penale, in quanto applicabili.

1 bis. Ove il sequestro, eseguito ai fini della confisca per equivalente prevista dal comma 2 dell'articolo 19, abbia ad oggetto società, aziende ovvero beni, ivi compresi i titoli, nonché quote azionarie o liquidità anche se in deposito, il custode amministratore giudiziario ne consente l'utilizzo e la gestione agli organi societari esclusivamente al fine di garantire la continuità e lo sviluppo aziendali, esercitando i poteri di vigilanza e riferendone all'autorità giudiziaria. In caso di violazione della predetta finalità l'autorità giudiziaria adotta i provvedimenti conseguenti e può nominare un amministratore nell'esercizio dei poteri di azionista. Con la nomina si intendono eseguiti gli adempimenti di cui all'articolo 104 delle norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale, di cui al decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271. In caso di sequestro in danno di società che gestiscono stabilimenti di interesse strategico nazionale e di loro controllate, si applicano le disposizioni di cui al decreto-legge 4 giugno 2013, n. 61, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 89.

Art. 19 Confisca - D.Lgs. n. 231 del 08/06/2001.

1. Nei confronti dell'ente è sempre disposta, con la sentenza di condanna, la confisca del prezzo o del profitto del reato, salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato. Sono fatti salvi i diritti acquisiti dai terzi in buona fede.

2. Quando non è possibile eseguire la confisca a norma del comma 1, la stessa può avere ad oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato.

Art. 25-quinquiesdecies Reati tributari - D.Lgs. n. 231 del 08/06/2001.⁷

1. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

⁷ Il D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, ha disposto (con l'art. 39, comma 3) che "Le disposizioni di cui ai commi 1 a 2 hanno efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del presente decreto".

a) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

b) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

c) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'articolo 3, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

d) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

e) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

f) per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto dall'articolo 10, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

g) per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'articolo 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

2. Se, in seguito alla commissione dei delitti indicati al comma 1, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.

3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, si applicano le sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e).

Art. 20 Sequestro – D.Lgs. 159/2011.

1. Il tribunale, anche d'ufficio, con decreto motivato, ordina il sequestro dei beni dei quali la persona nei cui confronti è stata presentata la proposta risulta poter disporre, direttamente o indirettamente, quando il loro valore risulta sproporzionato al reddito dichiarato o all'attività economica svolta ovvero quando, sulla base di sufficienti indizi, si ha motivo di ritenere che gli stessi siano il frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego, ovvero dispone le misure di cui agli articoli 34 e 34-bis ove ricorrano i presupposti ivi previsti. Il tribunale, quando dispone il sequestro di partecipazioni sociali totalitarie, ordina il sequestro dei relativi beni costituiti in azienda ai sensi degli articoli 2555 e seguenti del codice civile, anche al fine di consentire gli adempimenti previsti dall'articolo 104 delle norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale, di cui al decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271. In ogni caso il sequestro avente ad oggetto

partecipazioni sociali totalitarie si estende di diritto a tutti i beni costituiti in azienda ai sensi degli articoli 2555 e seguenti del codice civile. Nel decreto di sequestro avente ad oggetto partecipazioni sociali il tribunale indica in modo specifico i conti correnti e i beni costituiti in azienda ai sensi degli articoli 2555 e seguenti del codice civile ai quali si estende il sequestro.

Omissis

Art. 24 Confisca – D.Lgs. 159/2011.

1. Il tribunale dispone la confisca dei beni sequestrati di cui la persona nei cui confronti è instaurato il procedimento non possa giustificare la legittima provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulti essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica, nonché dei beni che risultino essere frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego. In ogni caso il proposto non può giustificare la legittima provenienza dei beni adducendo che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale. Se il tribunale non dispone la confisca, può applicare anche d'ufficio le misure di cui agli articoli 34 e 34-bis ove ricorrano i presupposti ivi previsti.

1-bis. Il tribunale, quando dispone la confisca di partecipazioni sociali totalitarie, ordina la confisca anche dei relativi beni costituiti in azienda ai sensi degli articoli 2555 e seguenti del codice civile. Nel decreto di confisca avente ad oggetto partecipazioni sociali il tribunale indica in modo specifico i conti correnti e i beni costituiti in azienda ai sensi degli articoli 2555 e seguenti del codice civile ai quali si estende la confisca.

Omissis

L'art. 1, comma 143, della legge n. 244 del 24 dicembre 2007 prima di essere abrogato a mente del D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, così recitava, *«Nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale.»*.

Secondo il primo comma di questa disposizione appena citata, in caso di condanna o di applicazione pena *ex art. 444 cod. proc. pen.* per i reati da esso previsti, *«è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto»*; il terzo comma del medesimo art. 322-ter cod. pen., nelle ipotesi appena indicate, individua i beni assoggettati a confisca in quanto costituenti il profitto o il prezzo del reato ovvero in quanto di valore corrispondente al profitto o al prezzo del reato.

3. Nozione di “profitto” in generale e nell’ambito dei reati tributari.

Occorre premettere che una nozione generale di profitto non si rinviene non solo nel codice penale, ma anche nelle varie disposizioni contenute in leggi speciali che ne prevedono la confisca.

Come è stato correttamente osservato, il concetto va analizzato sotto due profili: uno **strutturale** che è legato ai vari tentativi giurisprudenziali di precisare il concetto mediante l’uso di coppie di termini quali, ad esempio, “profitto-lucro”, “profitto-utile”, “profitto-vantaggio” o “profitto-risparmio”. In particolare, proprio in ambito tributario, si parla di profitto anche quale “risparmio di spesa” riferendosi alle somme di cui la persona, fisica o giuridica, dispone per effetto dell’inadempimento di obblighi di fare o di pagamento.

Parlando di “**risparmio di spesa**”, è utile mettere in evidenza che a fronte del mancato adempimento di un obbligo di pagamento contabilizzato, il patrimonio del soggetto non è accresciuto, residuando la posizione debitoria: ciò che al più consegue è la possibilità di utilizzare per altri fini quelle somme che avrebbero dovuto essere impiegate per l’adempimento di quella obbligazione.

Il secondo profilo attiene al **nesso di derivazione causale** del profitto dal reato. Si discute se alla nozione di profitto del reato debbano essere ricondotte anche le c.d. “utilità indirette”, quelle, cioè, che non sono legate da un nesso di derivazione causale diretto ed immediato con il reato.

Ed è abbastanza intuibile che ove si intendesse ricondurre alla nozione di profitto “*ogni utilità conseguita*”, anche indirettamente o in via mediata, dal reato, ne conseguirebbe un’evidente espansione dell’istituto della confisca diretta con conseguente riduzione dell’ambito operativo di quella c.d. per equivalente.

Una definizione generale, da utilizzare come base di partenza, è questa: **il profitto è costituito dal lucro, e cioè dal vantaggio economico o il beneficio aggiunto di tipo patrimoniale che si ricava per effetto della commissione del reato.** Un concetto ampio che sembra ricomprendere sia l’accezione economica sia quella penale.

Ci sono stati dei casi, in passato, in cui si è pensato che il concetto di profitto potesse essere costituito anche dalla “temporanea disponibilità finanziaria” procurata dal reato (esempio contributi statali ricevuti e distratti), o meglio, dall’utilità derivata dall’impiego di tale disponibilità finanziaria da parte delle società che l’avevano illecitamente conseguita.

Ricordiamo il caso di somme di denaro ottenute con una “cessione pro-solvendo di crediti” vantati dalla società aggiudicataria di un appalto nei confronti della P.A. in forza del contratto di fornitura di beni, inquinato nella sua esecuzione da frode. In quella circostanza si è detto che il profitto

è individuabile soltanto in un **effettivo arricchimento patrimoniale acquisito** e non nella semplice esistenza di un credito.

O il caso della somma di denaro “anticipata” dallo Stato per la costruzione di impianti di produzione di combustibile derivato dai rifiuti. Qui è stato ritenuto insussistente un “profitto del reato” perché l’intera somma ricevuta è stata, poi, effettivamente utilizzata e investita nel piano di smaltimento dei rifiuti, sicché **non vi era stato alcun incremento o vantaggio patrimoniale** conseguito dalle società indagate, da porre in rapporto di causalità immediata con il reato.

Infine, c’è stato un caso di “false comunicazioni sociali” consistente nell’occultamento di una rilevante perdita in sede di redazione del bilancio di una banca, occultamento posto in essere principalmente mediante l’omissione di adeguati accantonamenti per il rischio di perdite su crediti derivanti da “contratti derivati” non quotati stipulati con la clientela. Il Tribunale aveva identificato il profitto del reato di false comunicazioni sociali nell’ammontare di tali “mancati accantonamenti” affermando che questi ultimi avevano permesso alla banca di occultare una perdita rilevante. In sostanza, secondo il Tribunale, il reato di false comunicazioni sociali, avrebbe fatto conseguire alla banca la disponibilità di una somma di pari importo che “sarebbe risultata vincolata ex lege e non altrimenti disponibile per l’ente”. L’ammontare di questa somma sarebbe stato il profitto derivante dal reato di falso in bilancio.

Insomma, secondo queste pronunce della Cassazione la **mera disponibilità di somme** (anche se conseguita dall’ente mediante un “*reato presupposto*” del D.Lgs. 231/2001) non costituisce profitto sequestrabile/confiscabile perché di per sé non rappresenta un arricchimento o incremento **patrimoniale**.

Va tenuto presente che il profitto può essere conseguito anche da chi non ha posto in essere l’attività delittuosa (si pensi alla condotta criminosa dell’amministratore di una società a responsabilità limitata e al fatto che il profitto rimanga nel conto corrente intestato alla società).

Altre decisioni della Suprema Corte hanno esteso il concetto di “pertinenzialità” fino a ricomprendere all’interno del profitto anche i beni acquisiti con **l’impiego dell’immediato profitto del reato**. L’esigenza avvertita era quella di evitare che l’autore del reato potesse sottrarre il profitto alla misura ablativa ricorrendo all’escamotage di trasformare l’identità storica del medesimo profitto. Si è, quindi, ammessa la possibilità di sequestrare e confiscare la **trasformazione** che il denaro illecitamente conseguito subisca a seguito del suo investimento, a condizione, tuttavia, che detta trasformazione sia collegabile in modo diretto al reato stesso e al profitto immediato: il denaro conseguito deve essere soggettivamente attribuibile all’autore del reato, che quella trasformazione abbia voluto.

E' stato successivamente precisato che, comunque, il "nesso di pertinenzialità" resta il vero criterio selettivo di ciò che può essere confiscato e deve quindi escludersi qualsiasi estensione indiscriminata o dilatazione indefinita a ogni e qualsiasi vantaggio patrimoniale.

In ambito tributario, la definizione del concetto di profitto del reato, riguardante le imposte sui redditi e l'Iva, è più complesso. Negli ultimi anni si sono susseguite varie pronunce sia da parte della magistratura di merito che della magistratura di legittimità. Sembra una nozione ancora in evoluzione. Secondo parte della giurisprudenza il profitto confiscabile, anche nella forma per equivalente, sarebbe costituito da **qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito dalla consumazione del reato** e può dunque consistere anche in quel "risparmio di spesa" di cui abbiamo già detto. In questo concetto è stato fatto rientrare il profitto derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario (per quanto riguarda gli "interessi" e le "sanzioni" si approfondirà in seguito cfr. § 3.2).

L'elaborazione del concetto di **risparmio di spesa** deriva dal fatto che nei reati tributari il profitto, spesso, si consegue attraverso l'omesso versamento dell'imposta dovuta e quindi non si risolve in un aumento della consistenza patrimoniale della persona fisica o giuridica, ma si traduce in un mancato decremento patrimoniale. Diverso è il discorso se, per effetto di una dichiarazione dei redditi o Iva falsa, si sia percepito materialmente un rimborso; in questo caso certamente non si può parlare di risparmio d'imposta e la quantificazione del profitto dovrebbe essere più agevole.

Autofinanziare la propria società non pagando il dovuto all'Erario, e quindi investire il profitto del reato nella medesima attività, richiama alla mente le condotte di autoriciclaggio o meglio autoreimpiego che potrebbero costituire reato se avvenute in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa del denaro.

Il profitto del reato tributario oltre che derivare dai classici reati ad es. dai delitti dichiarativi, dalla sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, indebita compensazione o da omessi versamenti può derivare anche dal delitto di distruzione od occultamento di scritture o documenti contabili. In quest'ultimo caso, non rileva il mancato superamento delle soglie previste per altri reati.

Se mettiamo in relazione il concetto di risparmio di imposta al requisito della pertinenzialità dobbiamo accennare al fatto che qualche autore ha sostenuto che il profitto non potesse essere assoggettato a confisca perché il valore sottratto, cioè l'imposta non corrisposta, essendo già presente nel patrimonio del reo, non poteva considerarsi profitto "proveniente da reato".

Per quanto riguarda il **momento della consumazione** dei delitti tributari, va solo accennato che essi sono molto diversi tra loro, ad esempio i reati dichiarativi si consumano al termine ultimo per la presentazione della dichiarazione, il delitto di distruzione di documentazione contabile al momento

della distruzione, il delitto di occultamento di scritture contabili al momento dell'ispezione, il delitto di sottrazione fraudolenta si consuma nel momento in cui il soggetto agente compie un'alienazione simulata o altro atto fraudolento idonei ad incidere su una procedura esecutiva, l'indebita compensazione dal momento dell'invio del modello F24, il delitto di dichiarazione infedele si consuma con la presentazione della dichiarazione annuale, sì che non rileva l'eventuale presentazione di una dichiarazione integrativa mediante la quale il contribuente abbia emendato il contenuto di quella annuale originaria, il delitto di omessa presentazione della dichiarazione (compresa quella del sostituto) si consuma allo scadere del termine di 90 giorni successivi all'originario termine tributario, e così via. La data di consumazione è importante ai fini della determinazione e quantificazione del profitto e quindi per ciò che può essere confiscabile in via diretta (es. il saldo positivo sui conti correnti della persona fisica o giuridica) o in subordine per equivalente.

Giusto per complicare le cose, va anche detto che il concetto di profitto confiscabile, in materia di responsabilità amministrativa degli enti, sembra non corrispondere a quello che la giurisprudenza e la dottrina hanno elaborato per i reati tributari. Vedremo nei prossimi anni cosa succederà adesso che nel catalogo dei reati presupposto del D.Lgs. 231/2001 sono stati inseriti anche alcuni reati tributari.

Sempre nell'ambito della responsabilità dell'ente, si è detto che per identificare e quantificare il profitto confiscabile si dovrebbe tenere distinta l'impresa criminosa, quella, cioè, stabilmente dedita alla commissione di reati, e l'esercizio di un'attività imprenditoriale lecita, nel cui ambito venga realizzato un illecito penale. Pertanto, il profitto, deve essere identificato nel **ricavo lordo** quando s'inserisce validamente nello scenario di un'attività totalmente "illecita". Quando, invece, l'illecito penale si innesta episodicamente in un'attività imprenditoriale "lecita", l'identificazione del profitto deve essere rapportata e adeguata alla concreta situazione che viene in considerazione, considerando cioè anche i costi sostenuti.

Non si può omettere di dire, inoltre, che il profitto determinato a livello fiscale può non corrispondere a quello quantificato a livello penale. I due piani sono autonomi.

A **livello fiscale** è consentito ricostruire la base imponibile, in presenza di certi presupposti, anche ricorrendo a presunzioni legali (se individuate direttamente dalla legge es. indagini finanziarie) a presunzioni semplici (gravi, precise e concordanti es. presenza in magazzino di materiale in misura superiore rispetto alle fatture) a presunzioni semplicissime (non gravi, precise e concordanti, utilizzabili qualora si adotti il metodo induttivo puro – c.d. extracontabile).

Vero è che nel **processo "penale" tributario** può fare ingresso qualsiasi genere di presunzione fiscale, in base al libero convincimento del giudice e nel rispetto degli obblighi di motivazione della

sentenza. Ma, ai fini dell'individuazione del superamento o meno della soglia di punibilità, **spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa**, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria. Ovvio che l'A.G., nella pratica, faccia riferimento a quanto determinato in sede di processo verbale di constatazione redatto dalla GdF oppure nell'avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate. A tal fine si può citare la circolare 1-2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza che auspica che il reparto del Corpo operante proceda alla preliminare quantificazione dell'imposta evasa e dia comunicazione, quando possibile, all'Ufficio finanziario competente degli estremi della informativa di reato trasmessa all'Autorità Giudiziaria, in modo da consentire all'ufficio titolare dell'azione di accertamento di integrare detta comunicazione, ricorrendone i presupposti, mediante la partecipazione di ulteriori elementi.

Infine, possiamo dire che, per fortuna, i principi elaborati nella materia in esame dimostrano una **tendenziale omologazione delle misure cautelari "reali" a quelle "personali"**: i principi di proporzionalità, adeguatezza e gradualità, previsti per le misure cautelari personali, sono applicabili anche alle misure cautelari reali.

Non dimentichiamoci che anche in ambito tributario il sequestro e la confisca possono ad avere come oggetto anche il **prezzo del reato**, cioè l'utilità data al reo perché commetta il reato, come ad esempio nel caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

3.1. Somme di denaro e data di consumazione del reato.

La confisca diretta è considerata una misura di sicurezza, mentre la confisca per equivalente una pena o comunque una misura avente natura afflittiva. E questa, sulla carta, è una grande differenza sotto tanti profili.

E' **profitto diretto** ciò che discende direttamente dal reato, che dal reato derivi e che con esso sia legato da un "nesso di pertinenzialità". E' un vantaggio economico che si ricava dal reato e che quindi va ad aumentare il patrimonio del soggetto (persona fisica o giuridica) oppure che non lo faccia diminuire.

Si è detto che qualora il prezzo o il profitto derivante dal reato sia costituito da **denaro**, la confisca delle somme di cui il soggetto abbia comunque la disponibilità deve essere qualificata come confisca **diretta**; in tal caso, tenuto conto della particolare natura del bene, **non occorre la prova del nesso di derivazione** diretta tra la somma materialmente oggetto della confisca e il reato.

La Suprema Corte ha giustificato tale orientamento affermando che ove il profitto o il prezzo del reato sia rappresentato da una somma di denaro, questa, non soltanto si confonde automaticamente con le altre disponibilità economiche dell'autore del fatto, ma **perde qualsiasi connotato di autonomia quanto alla relativa identificabilità fisica**. Ciò che rileva è unicamente che le disponibilità monetarie del percipiente si siano accresciute di quella somma, legittimando, dunque, la confisca in forma diretta del relativo importo, ovunque o presso chiunque custodito nell'interesse del reo.

Ci sono state alcune sentenze, risalenti nel tempo, con cui si è affermato che la fungibilità del denaro e la sua funzione di mezzo di pagamento non impone che il sequestro debba necessariamente colpire le “medesime specie monetarie” illegalmente percepite, bensì la somma corrispondente (confisca per equivalente?) al loro valore nominale, ovunque sia stata rinvenuta, purché sia attribuibile all'indagato. Si è sottolineato, tuttavia, che anche per il denaro deve pur sempre sussistere il **rapporto pertinenziale**, quale relazione diretta, attuale e strumentale, tra il bene sequestrato ed il reato del quale costituisce il profitto illecito (utilità creata, trasformata od acquisita proprio mediante la realizzazione della condotta criminosa).

Si ragionava dicendo che il denaro non è oggetto di confisca per equivalente, ma deve essere considerato, proprio per la sua fungibilità, oggetto di confisca diretta. Di conseguenza, soltanto nella ipotesi in cui sia impossibile la “confisca diretta” di denaro sorge la eventualità di far luogo ad una “confisca per equivalente” degli **altri beni** di cui disponga l'imputato per un valore corrispondente a quello del prezzo o profitto del reato.

Secondo un altro punta di vista, ed in relazione al caso specifico del profitto “risparmio di spesa” costituito da un **mancato esborso di denaro**, il sequestro e la confisca possono avvenire esclusivamente nelle forme del sequestro per “equivalente”, in quanto tale vantaggio consiste in una immateriale entità contabile che non si è mai incorporata in moneta contante, non ha mai avuto una sua dimensione fisica, ma è consistito in una immateriale entità contabile.

Quale dei due ragionamenti è corretto? Semplice. Il denaro può essere oggetto sia di confisca diretta sia di confisca per equivalente. Per dimostrarlo pensiamo al caso di un amministratore che accantoni “determinate” banconote (nel senso che le ha segnate) all'interno della cassaforte della società, mensilmente, al fine di versare le ritenute fiscali dei dipendenti. Ebbene, se alla scadenza del termine per versare l'importo si appropria di quelle banconote commettendo il reato di cui all'art. 10-bis del D.Lgs. 74/2000 è ovvio che il sequestro, ove fosse eseguito su quelle precise banconote, sarebbe un sequestro diretto del profitto del reato. Ma se lo stesso imprenditore accantonasse i medesimi importi mensili sul conto corrente della società detenuto presso un istituto di credito e alla

scadenza prelevasse la somma così accumulata, non si potrebbe parlare di sequestro del profitto diretto perché già in origine nessuno potrebbe dire quali banconote precise costituivano la somma di denaro accumulata per versare l'imposta.

Recentemente un Pubblico Ministero, in merito al reato di omesso versamento delle ritenute *ex art. 10-bis del D.Lgs. 74/2000*, sfruttando questo tipo di ragionamenti fatti dalla Suprema Corte, ha pensato legittimo sequestrare ai fini della “confisca diretta” somme di denaro giacenti su un conto corrente intestato alla procedura concordataria in quanto entrate nella piena disponibilità della società. Il ragionamento era che trattandosi di una somma di denaro, ovvero di un risparmio di spesa consistente in un **mancato decremento** del patrimonio societario, poteva procedersi con la confisca diretta, senza dimostrare oltre il nesso di pertinenzialità col reato.

Ebbene la Terza Sezione della Corte ha affermato che, fermo restando i principi sanciti dalle Sezioni Unite, ove si abbia la prova che **tali somme non possano proprio in alcun modo derivare dal reato** (come nel caso di specie, dove il conto, dopo la consumazione del reato era sceso quasi a zero, è stato alimentato con rimesse di terzi in virtù di un piano concordatario), le stesse neppure possono rappresentare il risultato della mancata decurtazione del patrimonio quale conseguenza del mancato versamento delle imposte. In altri termini, nel caso in esame, per le somme in sequestro non può parlarsi di profitto, poiché le stesse non costituiscono il risparmio di imposta. Riemerge il presupposto indefettibile del nesso di pertinenza col reato.

Quindi, è vero che il denaro è un bene fungibile e tende a perdere la sua autonomia e il legame pertinenziale col reato. Si può anche condividere l'assunto che esso sarebbe sempre oggetto di confisca **diretta** in quanto si viene a creare una confusione nel patrimonio dell'obbligato. Questo però, non deve portare a credere superflua la dimostrazione del nesso di pertinenzialità, che invece deve necessariamente sussistere tra reato e profitto se si vuole realmente parlare di **profitto diretto** (si pensi all'esempio delle banconote “segnate” e depositate nella cassaforte societaria).

E' da condividere il ragionamento della Suprema Corte quando afferma che per escludere la possibilità di sequestro e confisca diretta, basta la dimostrazione contraria ossia che la somma di denaro non possa in alcun modo derivare dal reato.

Parlando di “risparmio di spesa”, qualora costituito da una **somma di denaro**, si è detto che il profitto prescinderebbe dalla **data di consumazione del reato**. Conterebbe solamente che il valore nominale del patrimonio si sia accresciuto (o non diminuito) di consistenza.

Si è affermato che per “identificare e quantificare” il profitto del reato non bisognerebbe guardare alla “data di consumazione” del reato in quanto **il profitto del reato tributario permane**

sino a quando sussiste l'obbligazione tributaria. Chiaro che il delitto deve essersi realizzato altrimenti non si può parlare di profitto del reato.

Dobbiamo aprire una piccola parentesi tra delitto consumato e delitto tentato. Mentre scriviamo è ancora in vigore l'art. 6 del D.Lgs. 74/2000 il quale dispone che non sono comunque punibili a titolo di "tentativo" i reati di cui agli articoli 2, 3 e 4. A tal proposito dobbiamo segnalare che il Consiglio dei Ministri del 23 gennaio 2020 ha approvato, in esame preliminare, un decreto legislativo di attuazione della direttiva UE n. 2017/1371 che introduce l'uso del diritto penale per tutelare gli interessi finanziari dell'Unione europea prevedendo che per i reati di dichiarazione infedele, di dichiarazione fraudolenta mediante fatture o e dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, sia inserita la punibilità anche del **solo tentativo di reato** quando questo è consumato anche nel territorio di un altro Stato membro all'interno dell'Unione Europea e se è finalizzato all'evasione dell'IVA per un valore non inferiore ai dieci milioni di euro.

Nessuno può dire cosa succederà quando occorrerà quantificare il profitto di un delitto tributario "tentato".

Tornando invece al problema del "momento" in cui si cristallizza numericamente il profitto del reato tributario prendiamo ad esempio il caso di mancato versamento ad una certa scadenza dell'Iva: tale condotta comporta un "risparmio di spesa" e quindi, superando certe soglie, si è in presenza di un profitto derivante da reato tributario. La illiceità di tale risparmio di spesa rimane tale anche dopo tale scadenza del termine previsto dalla legge per versare l'Iva (momento consumativo del reato) e dura finché non venga onorato il debito con l'Erario. In questo senso è possibile il sequestro e la confisca diretta o per equivalente della somma di denaro corrispondente numericamente all'Iva non versata.

Ebbene ci sono state delle decisioni che hanno cercato di chiarire quanto sia importante determinare il momento di consumazione del delitto e contemporaneamente stabilire esattamente l'esistenza di determinate somme di denaro sui conti correnti della persona giuridica o della persona fisica al fine di stabilire cosa possa essere sequestrato e poi confiscato a titolo di profitto **diretto** del reato (seguendo l'interpretazione dominante che la confisca di denaro è sempre diretta).

Si è detto che per la confisca diretta bisogna guardare esclusivamente alle disponibilità liquide esistenti al momento della scadenza del termine per pagare il tributo (coincidente con la data di consumazione del reato).

La difficoltà di identificare "fisicamente" le somme di denaro costituenti il profitto diretto del reato ha fatto dire che basta stabilire il loro ammontare numerico. Sarà quindi sequestro e confisca diretta solo del "numerario" presente alla data di scadenza del termine per versare e di consumazione

del reato. Pertanto, tutto ciò che viene sequestrato in eccesso a quanto presente al momento della scadenza, deve essere considerato per “equivalente”.

Occorre una precisazione, la somma sequestrata successivamente alla data di consumazione del delitto “normalmente” non può essere considerata **profitto diretto** del reato, ma nulla esclude che si possa provare che tale somma (per esempio il risparmio di spesa conseguito con il mancato versamento dell’imposta) sia sempre rimasta nella disponibilità del soggetto (persona fisica o giuridica) per tutto il tempo che va dalla scadenza del termine (momento di perfezionamento del reato) alla data di esecuzione del sequestro. Certo ci sono delle difficoltà pratiche perché di solito il sequestro viene eseguito in un periodo molto successivo alla data di consumazione del reato tributario. Occorrerebbe effettuare degli accertamenti bancari per stabilire che per un periodo, che va da qualche giorno prima della data di consumazione del reato e fino alla data del sequestro, il saldo del conto corrente non sia mai andato sotto quella soglia che determina l’esistenza di un reato e che costituisce per legge profitto di reato.

E qui occorre riaprire una piccola parentesi. Il profitto del reato tributario ha di solito una quantificazione a livello amministrativo e fiscale e viene fatto dagli organi verificatori ed accertatori (quali Guardia di Finanza, Agenzie delle Entrate, Agenzia delle Dogane, ecc.). Ma questa quantificazione non vincola assolutamente l’A.G. procedente che poi dispone il sequestro preventivo del profitto diretto o per equivalente, ben potendo aumentare o diminuirne l’importo.

Ricordiamo che la “confisca diretta” deve essere disposta anche con la sentenza che dichiara l’estinzione del reato per **prescrizione**, purché vi sia stata una precedente pronuncia di condanna, rispetto alla quale il giudizio di merito permanga inalterato quanto alla sussistenza del reato, alla responsabilità dell'imputato ed alla qualificazione del bene da confiscare come profitto o prezzo del reato.

Con l’introduzione dell’art. 12-bis del D.Lgs. 74/2000 per effetto del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (in vigore dal 22/10/2015) la **confisca per equivalente** del profitto del reato tributario è stata sistemata all’interno delle norme che trattano in modo organico dei reati tributari. Prima di allora tale il sequestro e poi la conseguente confisca per equivalente del profitto del reato tributario erano possibili grazie all’art. 322 c.p.p. richiamato dall’art. 1 comma 143 della legge finanziaria del 2008.

Questo, da un certo punto di vista, semplifica le cose. Rimane il problema di stabilire la data di consumazione del delitto tributario (che varia a seconda del delitto di cui si discute) e quello della quantificazione del profitto a tale data. E, rimane il problema, non ancora del tutto risolto, di stabilire la natura della confisca per equivalente, così come la natura della confisca (diretta o per equivalente) di somme di denaro.

Un'altra questione poco affrontata dalla giurisprudenza e dalla dottrina è stabilire fino a quando è possibile procedere al sequestro del profitto del reato tributario così come identificato e quantificato nel decreto appositamente emesso. Mi spiego meglio. Poniamo il caso che un reato tributario si sia consumato in data 31/12/2019 e che la quantificazione del profitto riportata sul decreto è di 267.000 euro. Il decreto (il quale dispone il sequestro diretto e in alternativa per equivalente) viene eseguito nel mese di marzo 2020, ma gli operanti riescono a trovare sui conti correnti della persona giuridica solamente 17.000 euro che, da accertamenti bancari, risulta essere **profitto diretto** (nel senso chiarito sopra) in quanto il saldo di tali conti correnti non è mai sceso sotto la soglia dei 17.000 euro. A questo punto poniamo il caso che sui conti correnti arrivino delle somme di denaro dopo l'esecuzione del primo sequestro. Potrebbe trattarsi di somme di denaro costituenti il corrispettivo di una vendita e quindi non avere nulla a che vedere col reato, ma potrebbe trattarsi di una somma di denaro che l'amministratore di sua spontanea volontà fa rientrare da un conto corrente estero dicendo trattarsi della somma precedentemente accantonata al fine del versamento di quanto dovuto al Fisco. In questo secondo caso, trattandosi di somma di denaro magari corrispondente esattamente (e solo numericamente) al profitto del reato tributario sarebbe possibile il sequestro diretto (se si aderisce alla tesi dominante che considera sempre diretta la confisca di denaro) o per equivalente (se si aderisce alla tesi che anche il denaro può confiscarsi per equivalente – tesi da me sostenuta).

Consideriamo inoltre che il provvedimento di sequestro, in genere, indica un importo da sequestrare direttamente o per equivalente fino a concorrenza. E potrebbe darsi il caso che iniziando con il sequestro diretto di una somma rinvenuta sul conto corrente della società non si raggiunga tale importo determinato dall'A.G., si continui con il sequestro per equivalente nei confronti del reo, ma anche in questo caso non si raggiunga la somma indicata nel decreto di sequestro. Per quanto tempo il decreto è valido ed eseguibile? Il decreto è valido fino a concorrenza della somma, di conseguenza potrebbe riprendere il sequestro diretto di altre somme (sicuramente collegate al reato) rinvenute nella disponibilità della società (ad es., in una cassaforte prima non scoperta) e poi ancora di altri beni (per equivalente) nella disponibilità del reo. Ecco che allora si pone il problema di delimitare l'ambito temporale del sequestro.

Non sorgono problemi invece per quanto riguarda la preminenza del sequestro diretto del profitto del reato (essendo il nesso di pertinenzialità la base di partenza) rispetto al sequestro per equivalente. Le norme sono abbastanza chiare.

Potrebbe darsi il caso che il saldo presente "contabilmente" sui conti correnti societari e del reo siano negativi al momento di consumazione del reato tributario. E potrebbe darsi il caso che il reo non abbia nulla che possa essere sequestrato per equivalente al momento dell'esecuzione del

sequestro stesso. Cosa succede in questi casi? Fino a quando il provvedimento cautelare rimane eseguibile?

Si è detto che le somme prelevate dal reo dai conti correnti societari, prima della scadenza del termine per versare le imposte, non possono costituire profitto del reato atteso che prima della consumazione dello stesso non può parlarsi di profitto. Ma è ovvio che una gestione amministrativa oculata provvede ad accantonare quanto dovuto al Fisco nel tempo e per tempo, così come è altrettanto ovvio che un amministratore che volesse impedire il sequestro diretto di somme di denaro costituenti il profitto del reato tributario potrebbe semplicemente prelevare tutte le disponibilità liquide pochi giorni prima della scadenza del termine fissato dalla legge per versare, ed impiegarle per altri scopi (magari per saldare tutti i fornitori).

3.2. La quantificazione del profitto del reato tributario.

Nel contesto tributario, occorre subito precisare che la “quantificazione” del profitto del reato varia da delitto a delitto.

Per quanto riguarda, ad esempio, il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all’art. 11 del D.Lgs. 74/2000 comma 1, il profitto non corrisponde alla sola **voce principale del debito** erariale, ma concerne anche tutti gli accessori ossia le **sanzioni e gli interessi**. Insomma, il profitto in questo caso corrisponde al valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell’amministrazione finanziaria. Più precisamente esso corrisponde all’entità della riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio del soggetto obbligato. Non a caso l’art. 12-ter del D.Lgs. 74/2000 nel prevedere la confisca per sproporzione anche per il delitto di sottrazione fraudolenta di valori di cui all’art. 11 comma 1, fa espresso richiamo all’imposta non versata, alle sanzioni ed agli interessi. Per **risparmio di spesa** deve intendersi, in questo caso, quello derivante dal mancato pagamento del tributo, delle sanzioni e degli interessi.

Il discorso è completamente diverso per i reati di natura dichiarativa od omissiva del versamento delle imposte. In questo caso il profitto del reato si identifica con **le sole imposte evase** e non può avere ad oggetto le sanzioni o gli interessi che rappresentano il costo del reato stesso.

Nel caso di omesso versamento la quantificazione del profitto è di regola più agevole, mentre nel caso di dichiarazione infedele od omessa dichiarazione l’accertamento dell’imposta evasa, fatta dagli uffici finanziari, non è così semplice per la difficoltà di quantificare la base imponibile (e sempre fatta salva l’ultima parola dell’A.G.).

Per **risparmio di spesa** deve intendersi, in questo caso, quello derivante dal mancato pagamento del solo tributo.

Si consideri l'ipotesi particolare nella quale dalla condotta non sia conseguita una diminuzione dell'utile tassabile, ma un aumento della perdita d'esercizio. In questo caso non si può parlare di risparmio d'imposta perché comunque l'imposta sarebbe stata a zero. E' vero, però, che l'aumento delle perdite potrebbe avere ripercussioni illegittime, in termini di riduzione di utili futuri; in tal caso sarebbe possibile ipotizzare un profitto illecito (la riduzione dell'imposta dovuta nell'esercizio successivo).

Si accenna solo al fatto che in materia di responsabilità dell'ente il profitto confiscabile sarebbe rappresentato dal cd. "**profitto netto**", da intendersi cioè come decurtato delle spese lecite che gravano sull'ente.

Altra questione è quella relativa alla "determinazione della imposta dovuta" nei casi di utilizzo di istituti tributari che comportino una **diminuzione della pretesa** (e, quindi, d'imposta risparmiata), in giudizio ovvero nella fase amministrativa (es. accoglimento parziale dell'impugnazione giudiziale, ovvero accertamento con adesione, mediazione, conciliazione giudiziale, definizioni delle pretese o liti fiscali pendenti, condoni in genere). In tale evenienza, se l'avviso di accertamento reca una pretesa minore rispetto all'importo oggetto di rilievo in un processo verbale di constatazione, l'importo dell'ingiusto profitto dovrebbe essere la differenza tra il tributo "dovuto" al termine del procedimento e quello effettivamente "pagato".

Si consideri che nei casi di condono fiscale è il legislatore ad occuparsi della ingiustizia del "risparmio fiscale" condonando l'imposta evasa, mentre nei casi di definizione concordata della pretesa tributaria il problema della "quantificazione" del profitto del reato tributario sussiste tutto. Va precisato, a tal proposito, che l'Agenzia delle Entrate può aderire, mediare o conciliare solo se la **pretesa tributaria non paia certa**, di conseguenza il problema non è più tanto dimostrare l'ingiustizia del profitto, ma provare la sua sussistenza e la sua entità.

Va anche ribadito che il giudice penale non è vincolato agli esiti del procedimento (o processo) tributario. Può in effetti capitare che una pretesa, risultata insussistente in sede tributaria, alla luce dei diversi elementi emersi in sede penale o di una loro valutazione più puntuale e approfondita, appaia invece sussistente. Per addivenire a questo risultato è necessario che il giudice penale dia espresso e dettagliato conto, non solo dei motivi del suo convincimento, come in ogni caso, ma anche delle ragioni per cui è da ritenersi superabile e non condivisibile la determinazione raggiunta in sede tributaria.

Se ai fini del **sequestro preventivo** il profitto di determinati reati (es. quelli dichiarativi o di omesso versamento) è costituito dal risparmio di imposta, lo stesso non può dirsi con riguardo al

sequestro conservativo, previsto dall'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997⁸, essendo espressamente previsto che la misura cautelare è commisurata a tutte le somme vantate. Ciò comporta che il contribuente/reo si potrebbe trovare con due sequestri sui medesimi beni, uno **penale** funzionale alla confisca, ed uno **tributario** finalizzato ad assicurare la riscossione. I due sequestri potrebbero essere disposti per importi differenti.

4. Concetto di disponibilità.

La definizione di **disponibilità**, al pari della nozione civilistica del possesso, è riferibile a tutte quelle situazioni nelle quali i beni ricadano nella sfera degli interessi economici del reo ancorché il potere dispositivo su di essi venga esercitato per il tramite di terzi (si pensi ai casi di interposizione fittizia in cui il bene è solo apparentemente e simulatamente di pertinenza di terzi).

Nel caso di **disponibilità indiretta** è necessario provare che, al di là della formale intestazione del bene, il soggetto ne risulti essere l'effettivo *dominus*.

La disponibilità indiretta deve essere provata con una dimostrazione rigorosa, sulla base di elementi fattuali, connotati dai requisiti della gravità, precisione e concordanza, dell'esistenza di situazioni che avallino concretamente l'ipotesi del carattere puramente formale di detta intestazione.

Il concetto non può applicarsi a tutti i sequestri o confische. Secondo la giurisprudenza in materia di "misure di prevenzione" va tenuta a mente la distinzione operata dal legislatore tra terzi intestatari "estranei" e terzi che abbiano vincoli *lato sensu* di parentela o di convivenza con il proposto: coniuge, figli e coloro che nell'ultimo quinquennio hanno convissuto con il proposto. Nei confronti di questi soggetti non occorre alcuno specifico accertamento sulla disponibilità indiretta, profilandosi una sorta di presunzione, sia pure *iuris tantum*.

5. Lo standard probatorio necessario per eseguire il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta o per equivalente.

Quando si parla di sequestro preventivo è necessario distinguere tra:

- 1) **sequestro c.d. impeditivo** (art. 321 c.p.p. comma 1);
- 2) **sequestro funzionale alla confisca** (art. 321 c.p.p. comma 2).

⁸ La prima versione dell'art. 22 del D.Lgs. 472/1999 non prevedeva espressamente l'oggetto sul quale le misure potevano essere adottate; ne è conseguito un vivace dibattito ed una moltitudine di interpretazioni giurisprudenziali, tra cui quella che faceva rientrare nella nozione di credito erariale da garantire non solo le somme dovute a titolo di sanzione, ma anche tutte quelle di cui il contribuente era debitore in ragione della propria condotta, quindi anche l'imposta evasa e gli interessi¹⁶. Tale orientamento giurisprudenziale ha anticipato, di fatto, la previsione dell'art. 27, quinto comma del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, che ha risolto definitivamente la questione, prevedendo espressamente che l'art. 22 del D.Lgs. 472/1997 si applica anche alle somme dovute per il pagamento di tributi e dei relativi interessi.

Nel caso di **sequestro c.d. impeditivo**, presupposto della misura cautelare è il “**pericolo**” che la libera disponibilità di una “cosa pertinente al reato” possa:

- a) aggravare o protrarre le conseguenze di esso oppure
- b) agevolare la commissione di altri reati,

per cui il sequestro è “finalizzato” ad interrompere quelle situazioni di pericolosità che possono crearsi con il possesso della "cosa".

Cose pertinenti al reato sono le cose che servono, anche indirettamente, ad **accertare la consumazione dell'illecito**, il suo autore e le circostanze del reato.

E' da sottolineare l'ampiezza della locuzione “cosa pertinente al reato” che è tale da ricomprendere ogni cosa che si trovi in qualche modo collegata al delitto (ovviamente non è sufficiente un rapporto di mera occasionalità tra la *res* e la commissione del delitto). La differenza tra **corpo del reato** e **cosa pertinente al reato** (di cui agli artt. 253 e 354 c.p.p.) sta nel fatto che mentre il primo presuppone un rapporto di immediatezza tra cosa e l'illecito, la seconda comprende le cose in qualsiasi modo connesse al reato, rilevanti ai fini dell'accertamento del fatto criminoso, delle circostanze e del suo autore.

Nel **sequestro funzionale alla confisca**, invece, il pericolo non è collegato alla libera disponibilità della cosa, ma si ricollega alla "confiscabilità" del bene (*cf.* art. 321 c. 2 c.p.p. “*Il giudice può altresì disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca*”). Vi è cioè un rinvio alle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato, ovvero alle cose che ne sono il prodotto, il profitto, il prezzo e le altre cose previste dall'art. 240 c.p.

Per quanto riguarda i presupposti applicativi, valgono i principi generali secondo i quali il provvedimento di sequestro preventivo, anche se adottato ai sensi dell'art. 321 c.p.p., comma secondo, deve essere adeguatamente motivato in ordine alla sussistenza del presupposto del “*fumus commissi delicti*”.

Il compendio probatorio non deve avere la consistenza dei “gravi indizi di colpevolezza”⁹ richiesta per l'applicazione delle misure cautelari personali, ma non può essere del tutto assente e anzi occorre che il Pubblico Ministero dimostri l'esistenza di “concreti elementi” per riferire il reato alla persona dell'indagato.

⁹ Art. 273 c.p.p. - **Condizioni generali di applicabilità delle misure.**

1. Nessuno può essere sottoposto a misure cautelari se a suo carico non sussistono gravi indizi di colpevolezza.

1-bis. Nella valutazione dei gravi indizi di colpevolezza si applicano le disposizioni degli articoli 192, commi 3 e 4, 195, comma 7, 203 e 271, comma 1.

Appare utile valutare il requisito del *fumus commissi delicti* previsto per il sequestro preventivo, delineandone la consistenza mediante un raffronto con la misura cautelare del sequestro probatorio ex art. 354 c.p.p.¹⁰

Come è noto, i due sequestri sono molto diversi tra loro; infatti, il **sequestro probatorio** è un mezzo di ricerca della prova volto all'accertamento dei fatti ed all'assicurazione delle fonti di prova, il **sequestro preventivo** è una misura cautelare reale finalizzata ad impedire l'aggravamento o il protrarsi delle conseguenze di un reato ovvero l'agevolazione della commissione di altri illeciti di natura penale o, ancora, a garantire la confiscabilità della cosa. Nonostante il requisito del *fumus commissi delicti* sia prescritto dalla legge per entrambi i suddetti vincoli reali, diverse sono le modalità dell'accertamento a seconda della finalità del provvedimento di sequestro.

Il *fumus* del **sequestro probatorio** deve essere valutato in base alla congruità dei riscontri materiali sui cui si fonda la notizia di reato per rendere utile l'espletamento di ulteriori indagini sull'oggetto dell'illecito ipotizzato o su cose ad esso pertinenti, al **fine di acquisire prove** certe sulla sua commissione: le indagini successive dovranno essere possibili solo mediante lo spossessamento coattivo del bene e l'acquisizione della sua disponibilità da parte della Autorità Giudiziaria. Non è necessario, in definitiva, che sussistano indizi di colpevolezza nei confronti di un certo soggetto, ma è sufficiente che siano presenti elementi tali da permettere di configurare l'esistenza di una fattispecie penalmente rilevante. Il fatto, di conseguenza, non deve essere accertato, ma deve risultare ragionevolmente probabile in base a questi specifici elementi. Quando questo *fumus* appare dalle iniziali indagini espletate, il sequestro probatorio è, non solo legittimo, ma, altresì, opportuno, in quanto volto a stabilire, mediante le successive operazioni investigative, l'esistenza o meno del **nesso pertinenziale** tra il bene vincolato e l'illecito penale ipotizzato.

Nel **sequestro preventivo** il giudice mira sì all'individuazione di elementi concreti idonei a configurare la sussistenza del reato, ma il fine di questa misura cautelare non è quella di stabilire un nesso tra la *res* e l'illecito o più in generale quello di proseguire le indagini ed assicurare le fonti di

¹⁰ **Art. 354 c.p.p. - Accertamenti urgenti sui luoghi, sulle cose e sulle persone. Sequestro.**

1. Gli ufficiali e gli agenti di polizia giudiziaria curano che le tracce e le cose pertinenti al reato siano conservate e che lo stato dei luoghi e delle cose non venga mutato prima dell'intervento del pubblico ministero.
2. Se vi è pericolo che le cose, le tracce e i luoghi indicati nel comma 1 si alterino o si disperdano o comunque si modificano e il pubblico ministero non può intervenire tempestivamente, ovvero non ha ancora assunto la direzione delle indagini, gli ufficiali di polizia giudiziaria compiono i necessari accertamenti e rilievi sullo stato dei luoghi e delle cose. In relazione ai dati, alle informazioni e ai programmi informatici o ai sistemi informatici o telematici, gli ufficiali della polizia giudiziaria adottano, altresì, le misure tecniche o impartiscono le prescrizioni necessarie ad assicurarne la conservazione e ad impedirne l'alterazione e l'accesso e provvedono, ove possibile, alla loro immediata duplicazione su adeguati supporti, mediante una procedura che assicuri la conformità della copia all'originale e la sua immodificabilità. **Se del caso, sequestrano il corpo del reato e le cose a questo pertinenti. Omissis**

prova, ma di prevenire un pericolo (art. 321 c.p.p. comma 1) o di anticipare l'effetto della confisca (art. 321 c.p.p. comma 2).

Recentemente si va affermando il principio di diritto secondo cui i giudici del Riesame, nel valutare la sussistenza del *fumus* del reato, devono analizzare non solo le prospettazioni della Pubblica Accusa, ma, altresì, le contestazioni difensive che possano avere un'effettiva influenza sull'astratta configurabilità dell'illecito contestato, non solo in tema di sequestro preventivo, ma anche per il sequestro probatorio.

Va aperta una piccola parentesi per dire che vi sono alcune differenze tra il sequestro preventivo previsto dall'art. 321 c.p.p. (norma che viene utilizzata per rendere operativa la confisca diretta o per equivalente nei reati tributari di cui al D.Lgs. 74/2000) e quello previsto dall'art. 53 del D.Lgs. 231/2001 in materia di responsabilità degli enti.

Si osservi innanzitutto che in tema di responsabilità amministrativa degli enti, dipendente da reato, **non occorre la prova della sussistenza degli indizi di colpevolezza, né la loro gravità, né il "periculum"** richiesto per il sequestro preventivo ex art. 321 c.p.p. (relativo alla libera disponibilità di una cosa pertinente al reato che possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso ovvero agevolare la commissione di altri reati), nel senso che nel caso degli enti è sufficiente constatare la confiscabilità del prezzo o del profitto del reato non essendo necessario fare alcuna verifica circa il pericolo che la disponibilità della *res* possa aggravare o protrarre le conseguenze del reato o agevolare la commissione di altri reati.

Ciò che è necessario, per la legittimità del sequestro preventivo finalizzato alla confisca del profitto del reato-presupposto, è unicamente la sussistenza di **gravi indizi di responsabilità dell'ente** stesso, il che si raccorda con la natura di sanzione principale di detta confisca.

I due sequestri non devono essere preceduti dall'informazione di garanzia e dalla informazione sul diritto di difesa prevista dall'art. 369-bis c.p.p., in quanto atti "a sorpresa".

6. La confisca "diretta" ai sensi dell'art. 12-bis del D.Lgs. 74/2000.

L'art. 10 del D.Lgs. 158/2015 ha inserito la confisca in materia di reati tributari nella normativa di settore, inserendo l'art. 12-bis del D.Lgs. 74/2000. La confisca adesso è possibile per tutti i delitti del D.Lgs. 74/2000, mentre prima, quando la confisca era possibile in base all'art. 322-ter c.p. cui l'art. 1, comma 143 della legge 244/2007 aveva fatto un rimando, non era ricompreso l'art. 10 del D.Lgs. 74/2000.

La società non è correa nel reato, ma non è estranea alle sue conseguenze e alle esigenze di prevenzione che ne derivano, visto che essa è il soggetto che si arricchisce indebitamente per effetto

del reato. Pertanto nessun problema è sorto circa l'applicabilità anche alla società della confisca diretta.

La confisca **diretta** (come quella per equivalente) si applica "obbligatoriamente" nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000. Si tratta dei beni nella proprietà del soggetto (persona giuridica o persona fisica) che costituiscono il "profitto" o il "prezzo" di un delitto tributario, collegati a quest'ultimo da un nesso di pertinenzialità e quindi di origine illecita. Non possono essere confiscati beni di proprietà di terzi estranei al reato.

Abbiamo già detto che qualche sentenza ha ritenuto ammissibile la confisca di quel bene in cui il prodotto o il profitto del reato si sia trasformato, in presenza di una accertabile catena di derivazione.

In questo contesto ci sembra opportuno ricordare che le Sezioni Unite, con riferimento alla responsabilità da reato degli enti - ma il principio ha una validità più generale - hanno chiarito che nel caso di **illecito plurisoggettivo**, una volta perduta l'individualità storica del profitto illecito, la sua confisca e il sequestro preventivo ad essa finalizzato possono interessare indifferentemente ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto accertato, ma l'espropriazione non può comunque eccedere, nel *quantum*, l'ammontare complessivo dello stesso.

Pensiamo al caso in cui si proceda con il sequestro **diretto** di una parte del profitto del reato rinvenuto in capo alla persona giuridica, di una parte rinvenuto in capo a tre amministratori, ed infine per **equivalente** per la parte che ancora manca al raggiungimento dell'ammontare complessivo del profitto, sui beni nella disponibilità di uno in particolare degli amministratori.

In merito alla previsione per cui la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro, è evidente uno schema di alternatività tra misura confiscatoria e recupero dell'imposta che vede prevalere le pretese dell'Erario su quelle ablatorie statuali, in coerenza con la previsione della causa di non punibilità per estinzione del debito tributario di cui all'articolo 13 del D.Lgs. 74/2000.

L'intervento normativo si pone nel solco della giurisprudenza di legittimità secondo la quale la restituzione all'Erario dell'imposta evasa fa venir meno lo **scopo** principale della confisca per equivalente, misura maggiormente utilizzata per i reati tributari, da rinvenirsi proprio nella necessità di evitare che il conseguimento dell'indebito profitto del reato si consolidi in capo al reo.

7. La confisca per "equivalente" ai sensi dell'art. 12-bis del D.Lgs. 74/2000.

La confisca per equivalente è prevista da varie disposizioni risalenti nel tempo.

Si pensi ad esempio all'art. 3 comma 3 della Convenzione OCSE firmata a Parigi nel 1997 entrata in vigore nel 1999, che in tema di sanzioni così recita: «Ciascuna Parte deve adottare le misure necessarie affinché la “tangente” e i proventi derivanti dalla corruzione di un pubblico ufficiale straniero, o beni **il cui valore corrisponde** a quello di tali proventi, siano soggetti a sequestro e a confisca o affinché sanzioni pecuniarie di simile effetto siano applicabili».

La convenzione ONU contro la criminalità organizzata transnazionale tenuta a Palermo nel 2000 fornisce all'art. 2 una definizione di provento del reato, secondo cui questo coinciderebbe con qualsiasi bene derivato o ottenuto, direttamente o **indirettamente**, attraverso la commissione di un reato (il concetto di bene che deriva indirettamente da reato non è coincidente col concetto di bene di valore corrispondente).

La decisione quadro della UE 2005/212/GAI del 24 febbraio 2005 relativa alla confisca di beni, strumenti e proventi del reato all'art. 2 stabilisce che ciascuno Stato membro adotta le misure necessarie per poter procedere alla confisca totale o parziale di strumenti o proventi di reati punibili con una pena privativa della libertà superiore ad un anno o **di beni il cui valore corrisponda a tali proventi**.

L'art. 11 della legge 16 marzo 2006, n. 146, prevede che, per i reati transnazionali, “qualora la confisca delle cose che costituiscono il prodotto, il profitto o il prezzo del reato non sia possibile, il giudice ordina la confisca di somme di denaro, beni od altre utilità di cui il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona fisica o giuridica, **per un valore corrispondente a tale prodotto**, profitto o prezzo. In caso di usura è comunque ordinata la confisca di un importo pari al valore degli interessi o degli altri vantaggi o compensi usurari. In tali casi, il giudice, con la sentenza di condanna, determina le somme di danaro o individua i beni o le utilità assoggettati a confisca di valore corrispondente al prodotto, al profitto o al prezzo del reato.

Ancora, la Convenzione ONU contro la corruzione del 2009, all'art 31, relativo al congelamento, sequestro e confisca, dispone che ciascuno Stato prende, nell'ambito del proprio sistema giuridico interno, le misure necessarie per permettere la confisca dei proventi del crimine provenienti da reati stabiliti dalla stessa Convenzione o **di beni il cui valore corrisponde** a quello dei proventi.

La confisca per equivalente è stata dapprima introdotta nell'ordinamento dalla legge 108/1996 limitatamente al delitto di usura (**art. 644, co. 6, c.p.**); successivamente, per i reati contro la pubblica amministrazione, è stato inserito **l'art. 322-ter c.p. dalla legge 300/2000**, in attuazione della Convenzione OCSE di Parigi del 17 dicembre 1997. Attualmente è prevista in innumerevoli ipotesi, ed è in continua espansione.

La fiducia riposta dal legislatore nello strumento della confisca per equivalente trova conferma nelle modifiche recentemente introdotte con la legge c.d. Spazzacorrotti (legge n. 3/2019 pubblicata sulla G.U. n. 13 del 16 gennaio 2019), con la quale è stato modificato l'art. 578-bis c.p.p. (introdotto dal D.Lgs. 21/2018) ed i relativi poteri del giudice dell'impugnazione di provvedere sulla confisca – disposta anche nella forma *per equivalente* – nonostante l'intervenuta causa di estinzione dei reati.

La difficoltà di dimostrare il nesso di pertinenzialità tra reato e profitto, nel caso specifico dei reati tributari, aveva spinto il legislatore già con l'**art. 1, comma 143 della legge 244/2007** a rendere applicabili le disposizioni di cui all'art. 322-ter c.p. (confisca obbligatoria diretta e per equivalente) ai reati tributari. Esso stabiliva: «*Nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale*». Facciamo nuovamente notare che non era richiamato l'art. 10 relativo al delitto di occultamento e distruzione di documentazione contabile. Inoltre, non era chiaro se fosse oggetto di rinvio anche il secondo comma del predetto articolo, secondo il quale era prevista la confisca per equivalente del “profitto” e non solo del prezzo (rinvenibile nel comma 1) (tra l'altro, la parola “profitto” nel secondo comma dell'art. 322-ter è stata inserita solo con legge 6 novembre 2012, n. 190).

Certamente è difficile immaginare un profitto diretto derivante dal reato di occultamento o distruzione di scritture contabili, ma non si può escludere a priori.

Successivamente è intervenuto l'art. 10, comma 1 del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, che ha inserito l'art. 12-bis all'interno del D.Lgs. 74/2000.

Quando la confisca diretta non è possibile, deve operarsi la confisca (obbligatoria) di beni, di cui il **reo** ha la “disponibilità”, per un **valore corrispondente** a tale prezzo o profitto. A differenza della confisca diretta, si tratta di una misura che non necessita del nesso di derivazione dal reato, quindi i beni confiscati potrebbe essere di origine lecita. In passato le Sezioni Unite della Cassazione hanno affermato che si tratta dei beni del reo e non della persona giuridica, a meno che la persona giuridica non sia uno “schermo fittizio” utilizzato dal reo per impedire l'ablazione di tali beni (torneremo sull'argomento).

L'ablazione può essere disposta esclusivamente per il profitto derivante dai reati per i quali è stata pronunciata **sentenza di condanna irrevocabile**, ovvero derivante da quei reati per i quali, pur essendo pronunciata al termine del processo sentenza di “proscioglimento per prescrizione”, è stata accertata la sussistenza la colpevolezza ed è stata applicata la confisca contestualmente alla condanna.

Tale conclusione trae origine dall'art. 578-bis c.p.p. (decisione sulla confisca in casi particolari nel caso di estinzione del reato per amnistia o per prescrizione) il quale dispone che quando è stata

ordinata la “confisca in casi particolari” prevista dal primo comma dell'articolo 240-bis del codice penale e da altre disposizioni di legge o la confisca prevista dall'articolo 322-ter del codice penale, il giudice di appello o la Corte di Cassazione, nel dichiarare il reato estinto per prescrizione o per amnistia, decidono sull'impugnazione ai soli effetti della confisca, previo accertamento della responsabilità. Tale regola sembra consentire, quando il giudice dell'impugnazione dichiara estinto il reato per prescrizione, solo la "conferma" di una confisca precedentemente disposta (*quando è stata ordinata*) e non anche l'imposizione *ex nova* di tale misura.

Per quanto riguarda l'annoso della natura della confisca per equivalente, deve premettersi che la Corte Costituzionale già nel 2009 è intervenuta per dichiarare manifestamente infondata una questione sollevata dal Gup di Trento stabilendo che tale confisca ha una **connotazione prevalentemente affittiva**, attribuendole, così, una natura eminentemente sanzionatoria, che impedisce l'applicabilità a tale misura patrimoniale del principio generale dell'art. 200 cod. pen., secondo cui le misure di sicurezza sono regolate dalla legge in vigore al tempo della loro applicazione, e possono essere, quindi, retroattive.

In ordine al concetto di **disponibilità**, si ritiene, a titolo di esempio, che la confisca sia possibile:

- nel caso di bene di proprietà di un correo,
- se il bene appartiene a un soggetto che partecipi alla utilizzazione dei profitti derivati,
- nell'ipotesi di cointestazione del conto corrente,
- dei beni conferiti in un fondo patrimoniale,
- di beni in comproprietà tra l'indagato ed un terzo.

In questi, come negli altri casi in cui si tratti di confiscare beni che formalmente non risultano nella titolarità del soggetto inciso, è necessario che venga puntualmente provato che l'intestazione è apparente o che il bene da confiscare è, comunque, nella piena e sostanziale **disponibilità** del soggetto.

Secondo la Suprema Corte, in tema di confisca per equivalente, il provvedimento ablatorio che il giudice della cognizione può emettere, nei limiti del valore corrispondente al profitto del reato, può essere disposto **anche in mancanza di un precedente provvedimento di sequestro e senza necessità di individuazione specifica dei beni da apprendere**.

Deve ribadirsi che la confisca del profitto dei reati tributari deve essere eseguita, innanzitutto, in **via diretta** nei confronti del soggetto (persona giuridica o fisica) beneficiario delle condotte illecite, in relazione ai beni o al denaro presso questo rinvenibile, e, poi, **per equivalente**, sui beni

dell'imputato. Più esattamente, la confisca per equivalente può eseguirsi solo se è impossibile quella diretta. Tale impossibilità non deve essere accertata mediante la ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto di reato, essendo sufficiente una impossibilità anche transitoria.

Come giustamente osservato da qualche autore, il fatto che la confisca per equivalente scatti nel caso in cui sia possibile la confisca diretta potrebbe creare delle vere e proprie ingiustizie. Si pensi al caso di due società, la prima capiente per la somma da sequestrare e confiscare e l'altra con conti correnti in rosso. Ebbene, nel primo caso il rappresentante legale avrebbe il suo patrimonio al sicuro visto che opererebbe la confisca diretta per l'intero importo costituente il profitto del reato, mentre il secondo rappresentante si vedrebbe sequestrare e confiscare una somma di denaro di sua proprietà o nella sua disponibilità. Si aggiunga che il tutto dipende dal momento in cui viene eseguito il sequestro che, di solito, avviene anche a distanza di tanto tempo e comunque dipende da vari fattori assolutamente casuali. Inoltre, ben potrebbe capitare che il profitto diretto del reato sia stato utilizzato completamente dalla società (anche per scopi legittimi), e quindi a subire la confisca per equivalente (pena) sia unicamente il soggetto fisico a causa della sua qualità di rappresentante legale e della contemporanea inesistenza del profitto diretto.

Il comma secondo dell'art. 12-bis del D.Lgs. 74/2000 stabilisce che la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario. Ma, si dà il caso che, nei reati tributari commessi nell'ambito di una persona giuridica, "il contribuente" tecnicamente resta la persona giuridica. A questo punto potrebbe anche succedere che la persona giuridica, nel frattempo amministrata da altre persone, non si impegni affatto a versare all'Erario quanto dovuto, condannando in tal modo il vecchio amministratore a subire la confisca per equivalente.

Si è discusso circa la possibilità che possano essere aggrediti solo i **beni presenti** nella sfera di disponibilità dell'imputato, e non anche i **beni futuri** ossia beni che entrino nel patrimonio del reo successivamente al provvedimento impositivo. Ci sono, in materia di reati tributari, indicazioni giurisprudenziali contrastanti in tema di confisca per equivalente di beni futuri. Va detto che solo in caso di insufficiente disponibilità di beni rinvenuti, si potrebbe porre il problema di applicare la confisca su beni futuri.

Nel caso di confisca del profitto di un reato tributario, costituito da un valore economico espresso in termini monetari, il problema della individuazione dei beni da sottoporre ad ablazione a titolo di confisca per equivalente, ammissibile solo nei confronti dell'imputato e non anche a carico della società o dell'ente, sorge solo **quando non è rinvenuto denaro** nella disponibilità della persona giuridica.

In sintesi, la confisca per equivalente presuppone la commissione del reato, la individuazione del profitto, la quantificazione dello stesso e la impossibilità (finanche transitoria) della confisca diretta. La confisca per equivalente, avendo la natura di sanzione (sostanzialmente penale, come affermato dalla stessa Corte Costituzionale), **non può trovare applicazione retroattiva** rispetto alla commissione del fatto. Ricordiamo che ai sensi dell'art. 2 comma 1 del codice penale "Successione di leggi penali": *nessuno può essere punito per un fatto che, secondo la legge del tempo in cui fu commesso, non costituiva reato.*

8. Impegno del contribuente a versare all'Erario quanto dovuto.

Come abbiamo già accennato, in base all'art. 12-bis comma 2 del D.Lgs. n. 74 del 10/03/2000 la **confisca diretta o per equivalente** "non opera" per la parte del profitto o del prezzo del reato che il contribuente si impegna a versare all'Erario, anche in presenza di sequestro.

In tema di confisca tributaria potrebbe darsi il caso che il profitto del reato abbia già subito un'ablazione da parte dell'Erario. Muovendo da tale premessa, si tratta allora di stabilire il rapporto che intercorre tra il procedimento penale e quello amministrativo, fermo restando il principio del doppio binario conseguente all'abolizione della pregiudiziale tributaria. Non appare comunque ammissibile una doppia ablazione dello stesso profitto.

Una prima incertezza riguarda il significato della locuzione "impegno del contribuente a versare all'Erario".

La disposizione andrebbe interpretata nel senso che in caso di **accordo** per il "pagamento rateale" di quanto dovuto, la confisca può essere adottata dal giudice, ma non diviene efficace con riguardo alla parte di profitto o prezzo del reato tributario coperta da tale impegno. Se si verifica il mancato pagamento del debito tributario la confisca diventa operativa. E' consentito, quindi, il sequestro ad essa finalizzato. Una interpretazione diversa vanificherebbe il sequestro e la confisca in ambito tributario.

Inoltre, tale norma si riferirebbe ai soli casi di obbligo assunto in maniera "formale" con l'Agenzia delle Entrate e quindi nei casi di accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, transazione fiscale, attivazione di procedure di rateizzazione automatica o a domanda (non sarebbe sufficiente solo una dichiarazione unilaterale di "promessa ad adempiere"). E' stato fatto notare che l'utilizzo del termine "contribuente" per individuare il soggetto legittimato ad "impegnarsi" col Fisco, porterebbe ad escludere la legittimazione di un **terzo garante** per adempiere; è stato precisato che contribuente è la persona giuridica, e non già il suo legale rappresentante.

In base ad alcune pronunce il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto corrispondente all'imposta evasa non può essere mantenuto qualora, a seguito di **procedura coattiva di pignoramento presso terzi**, intrapresa dall'agente della riscossione ex art. 72-bis del D.P.R. n. 602/1973, il debito di imposta sia stato integralmente adempiuto dal **terzo debitore** in luogo del contribuente effettivamente obbligato verso l'Amministrazione Finanziaria.

La ragione di ciò sarebbe dovuta al fatto che per effetto di questa operazione solutoria, non residua all'indagato alcun indebito arricchimento o vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa.

Caso diverso è invece qualora l'Erario abbia recuperato il debito tributario attraverso **l'escussione delle fideiussioni costituite da terzi garanti** e fino a quando questi ultimi non abbiano recuperato, esercitando l'azione di rivalsa, le somme corrisposte al danneggiato. Difatti, la sanatoria della posizione tributaria non determina il venir meno dei presupposti della confisca per equivalente. Il versamento all'Erario dell'imposta evasa non è avvenuto da parte dall'obbligato principale, bensì da parte terzi garanti, ragione per cui permanerebbe in capo al primo **l'indebito vantaggio economico conseguito dall'azione criminosa** che giustifica il mantenimento del sequestro, proprio perché ad effettuare il pagamento sono terzi e non il reo, che continua a fruire di tali vantaggi. In questo caso la permanenza del sequestro preventivo può cessare solo col venir meno della situazione di vantaggio economico per il colpevole a seguito dell'esercizio nei suoi confronti, da parte del fideiussore, dell'azione di rivalsa per il recupero della somma pagata all'amministrazione finanziaria.

La *ratio* del sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta o per equivalente sembra essere quella di **eliminare l'indebito vantaggio per il reo o per i correi**.

Intervenendo in tema di reati fiscali per utilizzo di credito IVA inesistente la Suprema Corte ha affermato che "il sequestro preventivo per equivalente, funzionale alla confisca prevista dall'art. 12-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, può essere disposto, entro i limiti quantitativi del profitto, indifferentemente nei confronti di uno o più autori della condotta criminosa, non essendo ricollegabile all'arricchimento personale di ciascuno dei correi, bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito.

Bisogna sempre considerare che il giudice penale potrebbe discostarsi dall'accordo raggiunto tra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate ed accertare un ammontare di imposta evasa superiore a quello concordato con la procedura conciliativa e rilevante solo sotto il profilo amministrativo. In tal caso, solo l'integrale pagamento di quanto determinato dall'A.G. può evitare la confisca.

La confisca, ancorché sospesa per effetto di accordi con l'Amministrazione Finanziaria, deve essere comunque disposta anche in presenza di un pagamento in corso, e comporta che il sequestro

funzionale alla confisca possa essere mantenuto al fine di garantire l'effettività della futura sanzione patrimoniale.

A questo punto, a fronte dell'impegno assunto e a richiesta del contribuente, le somme sequestrate o confiscate possono essere destinate al pagamento del debito tributario, venendosi così a scongiurarsi la doppia ablazione dei medesimi beni.

Ciò significa anche che il **progressivo pagamento delle rate** può comportare, con riguardo al sequestro, la diminuzione dell'ammontare del profitto e alla conseguente riduzione di pari importo della misura cautelare. In tal caso il contribuente è obbligato a chiedere ogni volta il dissequestro *pro quota* dell'ammontare della singola rata.

Un problema può porsi nel caso in cui la **sentenza di condanna arrivi prima che sia stato estinto completamente il debito tributario** per effetto del pagamento delle rate. In tal caso, si ritiene che la confisca debba operare per la parte rimanente di profitto (supponiamo si tratti di imposta non versata o evasa). L'Amministrazione finanziaria potrebbe comunque pretendere il pagamento delle "sanzioni e degli interessi", non potendo certo chiedere l'importo del profitto (imposta) già confiscato.

Per quanto riguarda invece la **confisca per sproporzione**, l'art. 12-ter del D.Lgs. 74/2000 richiama l'art. 240-bis del codice penale il quale, al primo comma, sembra fare riferimento alla estinzione integrale dell'obbligazione tributaria: *"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"*.

In sostanza, mentre nel caso di "confisca diretta o per equivalente" la confisca è inefficace sulla base del semplice impegno del contribuente a pagare il debito, nel caso di confisca per "sproporzione" occorre che il pagamento sia stato eseguito integralmente.

In quest'ultimo tipo di confisca il requisito del "nesso pertinenziale" al singolo reato oggetto di condanna è quindi sostituito dalla "sproporzione" che, secondo la giurisprudenza formatasi in occasione della simile e previgente confisca allargata (*ex art. 12 sexies D.L. 306/1992*), deve consistere in uno **squilibrio incongruo e significativo** tra la titolarità di beni e altre utilità e il proprio reddito dichiarato ai fini delle imposte sui redditi o alla propria attività, da verificare con riferimento al momento dell'acquisizione di ogni singolo bene. La prova di tale sproporzione grava sul Pubblico Ministero. Si è in presenza di una presunzione *iuris tantum* d'illecita accumulazione che tuttavia dovrebbe restare circoscritta entro un ambito di "ragionevolezza temporale": la misura ablatoria non dovrebbe attingere beni il cui acquisto sia avvenuto in un tempo 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.

Provata la sproporzione, la presunzione relativa può essere vinta dall'imputato giustificando la provenienza legittima dei beni.

Resta da capire se il “provento o reimpiego dell'evasione fiscale” che non può essere utilizzato per giustificare la legittima provenienza dei beni sia da rapportare all'imposta evasa e non invece all'intero reddito prodotto in nero.

9. Causa di non punibilità.

Nella sua versione originaria l'**estinzione del debito tributario** costituiva una **circostanza attenuante** per tutti i delitti previsti dal decreto legislativo 74 del 2000. Era prevista, all'art. 13, una diminuzione di pena fino alla metà per i delitti di cui al suddetto decreto e l'esclusione delle pene accessorie indicate all'art. 12, se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il contribuente avesse estinto i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Il D.L. 13 agosto 2011 n. 138 aveva apportato alcune modifiche alla disciplina di cui sopra, innanzitutto, riducendo l'entità dell'attenuante da «fino alla metà» a «fino ad un terzo» ed in secondo luogo, aveva introdotto nell'articolo 13, il comma 2-bis, il quale subordinava l'applicazione della pena su richiesta delle parti ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale al ricorrere della circostanza attenuante del pagamento dei debiti tributari.

Il D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158 ha apportato rilevanti modifiche al D.Lgs. 74 del 2000: rispetto alla previgente disciplina risultano estesi i benefici premiali, il nuovo articolo 13, infatti, prevede una **causa di esclusione della punibilità**, anziché una circostanza attenuante, in presenza del pagamento del debito tributario, mentre il nuovo articolo 13-bis, invece, reintroduce la **circostanza ad effetto speciale**, precedentemente prevista dal vecchio articolo 13.

La causa di non punibilità di cui all'articolo 13 non si applica a tutti i reati di cui al D.Lgs. 74 del 2000, ma soltanto ad alcuni di essi. Il suo ambito di operatività è limitato ai reati di cui agli articoli 10 bis, 10-ter, 10 quater comma 1 (articolo 13 comma 1) e agli articoli 2, 3, 4 e 5 (articolo 13 comma 2). (i reati previsti dall'art. 2 e 3 sono stati inseriti, nel secondo comma dell'art. 13, in sede di conversione, con legge 157/2019, del D.L. 124/2019 *cf.* art. 39 lettera q-bis).

Per il primo gruppo di fattispecie criminose (10-bis, 10-ter, 10-quater comma 1) l'unica condizione per l'ottenimento del beneficio è che l'imputato paghi integralmente il debito tributario

comprensivo di sanzioni e interessi **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**. L'adempimento potrà avvenire anche attraverso le speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalla legislazione tributaria in specie, accertamento con adesione, rinuncia all'impugnazione degli atti impositivi e conciliazione giudiziale, previsti, rispettivamente, dalle disposizioni di cui all'articolo 1 e seguenti del D.Lgs. n. 218/1997, articolo 15 del medesimo Decreto, art. 48 e 48-bis del D.Lgs. n. 546/1992 nonché del ravvedimento operoso *ex art.* 13 del D.Lgs. 472/1997.

Per la seconda categoria di reati (articoli 2, 3, 4 e 5) la novellata disciplina prevede che il fatto non è punibile qualora il debito tributario, comprensivo di interessi e sanzioni, sia stato integralmente pagato per effetto del ravvedimento operoso ovvero qualora la dichiarazione omessa sia stata presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo. E' prevista inoltre un'ulteriore condizione per l'operatività del beneficio e cioè che il ravvedimento e la presentazione della dichiarazione inizialmente omessa siano intervenuti **prima che l'autore abbia avuto formale conoscenza di azioni di accertamento avviate dall'Amministrazione finanziaria ovvero di procedimenti penali**.

L'indagato può acquisire la "*formale conoscenza*" di un'indagine penale con l'informazione di garanzia di cui all'articolo 369 c.p.p., con l'avviso di conclusione e la richiesta di proroga delle indagini preliminari di cui agli articoli 415-bis e 406 c.p.p., fissazione d'udienza a seguito di opposizione alla richiesta di archiviazione di cui all'articolo 410 c.p.p., invito a comparire per rendere interrogatorio di cui all'articolo 375 c.p.p., decreto penale di condanna di cui agli articoli 459 c.p.p. e seguenti ordinanze relative a misure cautelari personali e decreti di sequestro.

Con riguardo invece alle altre situazioni di formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche avviate dall'Amministrazione finanziaria, il riferimento è alle attività che danno luogo alla presenza degli organi verificatori presso gli spazi del contribuente disciplinate dall'articolo 52 del D.P.R. n. 633/1972 in materia di IVA, richiamato in maniera espressa dall'articolo 33 del D.P.R. n. 600/1973 in materia di imposte sui redditi, nonché a tutte le ulteriori attività amministrative di accertamento che si traducono nella notifica di atti quali "*inviti*", "*richieste*" e "*questionari*" di cui agli articoli 51 comma 2 del D.P.R. 633/1972 e 32 del D.P.R. 600/1972 oltre alla notifica di processi verbali di constatazione e avvisi di accertamento.

Residua il dubbio circa il requisito della "formale conoscenza" ovvero se sia da valutare con riferimento al singolo indagato/imputato, o anche ai soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o concorrenti nel reato.

Residua altresì il dubbio circa il fatto che il pagamento del debito tributario debba pervenire all'Erario direttamente dall'imputato, o se è possibile l'estinzione del debito mediante pagamento delle somme dovute da parte di un terzo. Sul punto potrebbe soccorrere la Relazione Governativa al D.Lgs. n. 74/2000 ove espressamente si affermava che il pagamento estintivo giova all'imputato "anche se eseguito da un terzo": si pensi al caso che la società o l'ente soggetto d'imposta in rapporto a fatti commessi da amministratori o rappresentanti legali, esegua il pagamento di quanto dovuto.

Un certo orientamento ritiene possibile applicare anche ai reati tributari la disciplina di cui all'art. 131-bis del c.p. il quale, al primo comma, dispone: *Nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133, primo comma, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale.*

Si consideri, a titolo meramente esemplificativo, al superamento della soglia per poche migliaia di euro.

Inizialmente, la Suprema Corte ha ritenuto operante, nei procedimenti in corso al 22 ottobre 2015 (data di entrata in vigore del D.lgs. 158/2015), la causa di non punibilità anche nei casi in cui fosse stata superata la preclusione procedimentale. Pertanto, **il pagamento eseguito dopo l'apertura del dibattimento, ma comunque prima del giudicato, assumeva la medesima efficacia estintiva.**

Nel 2017 la Corte ha rivisto il suo orientamento stabilendo che la "causa di non punibilità" prevista da D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ex art. 13, come modificato ad opera della legge n. 158 del 2015, trova applicazione ai fatti commessi precedentemente e ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 158 del 2015, anche qualora, alla data predetta, **era già stato aperto il dibattimento di primo grado**, alla condizione che i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e interessi, risultassero estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previsto dalle norme tributarie. Nel caso specifico, il ricorrente chiedeva l'applicazione della legge più favorevole, ma la Corte precisava che **retroattività della lex mitior** significa applicabilità della legge più favorevole anche ai "fatti" che si sono verificati prima della sua entrata in vigore e, dunque, nel caso di specie, avrebbe comportato che la causa di non punibilità del pagamento del debito potesse essere applicata retroattivamente anche al fatto-reato commesso prima della sua entrata in vigore, **ma la retroattività non si estende agli "strumenti processuali" che ne consentono l'operatività.**

Il "pagamento" di quanto dovuto all'Erario deve essere avvenire prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado ed ha evidentemente "natura processuale" e non sostanziale.

Pertanto, in assenza di disciplina transitoria, opera una “preclusione processuale”, prevista dalla legge che non contrasta con il principio della retroattività della *lex mitior* sostanziale.

In sostanza l’art. 13 ha una doppia previsione:

- una di natura sostanziale (il pagamento del debito che estingue il fatto-reato commesso prima della sua entrata in vigore)
- una processuale (il pagamento prima dell’apertura del dibattimento).

Per i reati previsti dalla norma, il termine ultimo per avvalersi della causa di non punibilità è stato individuato nella dichiarazione di apertura del dibattimento *ex art. 492 c.p.p.* Più precisamente, l’estinzione del debito tributario può avvenire in tutte le fasi precedenti (indagini preliminari ed udienza preliminare) e prima che il procedimento venga definito con i riti alternativi.

Questo nuovo orientamento sembra da condividere anche alla luce di quanto disposto dal 3° comma dell’art. 13 il quale prevede che qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante **rateizzazione**, anche ai fini dell’applicabilità dell’articolo 13-bis, è dato **un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo**. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione (un’analogo causa di non punibilità è prevista in materia di omesso versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali prevista in relazione al reato di cui all’art. 2 comma 1 bis del D.L. 12 settembre 1983 n. 463).

Per come formulata, la norma non pare riconoscere alcun potere discrezionale al giudice circa la concessione o meno dei primi tre mesi – che appaiono quindi dovuti – diversamente da quanto previsto per l’eventuale proroga, lasciata alla facoltà e alla valutazione dell’organo giudicante.

Infine, la Suprema Corte ha chiarito che l’estinzione dei debiti tributari mediante integrale pagamento, da effettuarsi prima dell’apertura del dibattimento, **non costituisce presupposto di legittimità del patteggiamento** ai sensi dell’art. 13-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, in quanto l’art. 13, comma 1, configura detto comportamento come causa di non punibilità dei delitti previsti dagli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater del medesimo decreto e il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili.

Questa affermazione va precisata. Quando il pagamento integrale dei debiti tributari (fatto prima dell’apertura del dibattimento) dà luogo alla **causa di non punibilità** prevista dall’art. 13, il problema del patteggiamento neanche non si pone visto che non ci sarà alcun processo.

Nel caso in cui, invece, il pagamento integrale dei debiti tributari (fatto prima dell'apertura del dibattimento) dà luogo alla **circostanza attenuante** del reato *ex art. 13-bis*, allora tale pagamento è il presupposto per chiedere l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 del c.p.p.

10. Inserimento della confisca per “sproporzione” nel caso di alcuni reati tributari.

L'art. 39, comma 1, lett. q) del D.L. 26 ottobre 2019 n. 124 ha inserito, nel D.Lgs. 74/2000, l'art. 12-ter consentendo la confisca per sproporzione (anche detta “in casi particolari” o “allargata”) per alcuni reati tributari (considerati più gravi), tramite la specificazione di alcune soglie.

| Reato | Soglia |
|--|--|
| Art. 2. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti | Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a 200.000 euro |
| Art. 3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici | Se l'imposta evasa è superiore a 100.000 euro |
| Art. 8. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti | Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a 200.000 euro |
| Art. 11, co. 1 Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte | Se l'ammontare di imposte, interessi e sanzioni è oltre 100.000 euro |
| Art. 11, co. 2 Sottrazione fraudolenta nella transazione fiscale | Se l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi supera 200.000 euro |

Si tratta della possibilità di confiscare denaro, beni o altre utilità di cui il “condannato” non possa giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in **valore sproporzionato** al proprio reddito dichiarato ai fini delle imposte sui redditi o alla propria attività.

La Corte Costituzionale riferendosi alla confisca allargata di cui all'art. 12 *sexies* del D.L. n. 306 dell'8 giugno 1992, quando era ancora in vigore, si era espressa nel senso che la *ratio* della norma era quella di aggredire la **ricchezza accumulata illecitamente**, non già quella di sanzionare situazioni di oggettiva sproporzione. Di conseguenza l'oggetto della confisca non era il “bene di valore sproporzionato”, bensì il “**bene di origine delittuosa**”.

Pertanto, rispetto all'implicito *thema probandum*, la sproporzione costituirebbe solamente un indizio: un fatto noto da cui desumere il fatto ignoto rappresentato dall'origine delittuosa del patrimonio. Il concetto di sproporzione andrebbe cioè inteso non già in termini di presupposto oggettivo sostanziale dell'istituto (e quindi come oggetto della confisca), bensì quale serio indizio richiesto dalla norma per accertare, sul piano processuale, la provenienza illecita dei proventi.

Si richiedeva un accertamento della sproporzione in relazione all'acquisto di ogni singolo bene di cui quel patrimonio si compone, anziché in riferimento al patrimonio come complesso unitario.

Inoltre, è stato elaborato il concetto di “ragionevolezza temporale”: si escludeva cioè la confiscabilità di beni acquistati dal condannato in un momento (anteriore o successivo) molto distante dal reato accertato giudizialmente.

Pur non essendo richiesto l'accertamento di un nesso di pertinenzialità tra il bene e uno specifico reato di cui si abbia la prova, la misura ablatoria in esame veniva giustificata proprio per la necessità di sottrarre al reo la ricchezza che questi ha accumulato grazie alle condotte illecite che si presume abbia commesso in un contesto temporale simultaneo alla commissione del “reato-spia”. In sostanza, si **presumeva** (presunzione “relativa” che comunque ammetteva la prova contraria) che il condannato avesse commesso non solo il delitto che aveva dato luogo alla condanna, ma anche altri reati, non accertati giudizialmente, dai quali sarebbero derivati i beni di cui egli disponeva.

Essendo la confisca per sproporzione qualificata dalla giurisprudenza come una “misura di sicurezza” essa è sottoposta alla disciplina di cui all'art. 200 c.p. Tali misure, presupponendo l'accertamento della pericolosità sociale al momento della loro applicazione si riferiscono a situazioni necessariamente attuali.

Come è noto, in tema di successione di leggi nel tempo, il “principio di irretroattività” della legge penale opera con riguardo alle norme incriminatrici e non anche alle misure di sicurezza.

La giurisprudenza si è interrogata circa l'applicabilità di una misura di sicurezza prevista dal legislatore successivamente alla commissione di un fatto.

Secondo un certo orientamento dovrebbero distinguersi due casi:

1) se il fatto commesso non costituisce reato (o quasi reato) al momento della sua realizzazione, allora non si può applicare una misura di sicurezza;

2) se il fatto già al momento della sua realizzazione costituisce reato, allora si potrà applicare una misura di sicurezza pur istituita dopo la commissione del reato.

Secondo un altro indirizzo giurisprudenziale la confisca per sproporzione può riguardare **beni acquisiti in epoca anteriore** all'entrata in vigore delle disposizioni che hanno istituito o esteso la stessa misura di sicurezza. In sostanza si ritiene che il principio di irretroattività opera solo con riguardo alle confische aventi natura sanzionatoria e non alla confisca per sproporzione (considerata misura di sicurezza).

In ogni caso, per quanto ci riguarda, l'art. 39, comma 1 bis, del D.L 26 ottobre 2019 n. 124, tagliando la testa al toro, ha stabilito che la confisca per sproporzione può essere applicata solo in relazione alle condotte di reato poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del predetto decreto legge.

11. La confisca per sproporzione di cui all'art. 240-bis del c.p.

Come abbiamo avuto modo di accennare l'articolo 240-bis è stato inserito dall'art. 6, comma 1 del D.Lgs. 1° marzo 2018 n. 21. In questa norma è stato trasfuso il contenuto dell'art. 12-sexies del D.L. 306/1992.

All'epoca della sua vigenza, si sosteneva che la confisca per sproporzione (anche detta allargata) prevista dall'art. 12-sexies fosse una “misura di sicurezza atipica” rispetto alla confisca disciplinata dall'art. 240 c.p., tanto da esserci, tra le due misure, una sostanziale difformità strutturale e funzionale. Per es. la confisca disciplinata dall'art. 240 c.p. richiede un nesso di pertinenzialità tra il bene da espropriare e il reato commesso, nesso che non era richiesto dall'art. 12-sexies.

Negli anni si è assistiti ad un'estensione dell'oggetto della misura di cui all'art. 12-sexies, in quanto sono stati coinvolti anche **beni acquisiti in data anteriore al reato** o per i quali non si riteneva necessario accertare il nesso di derivazione causale, rispetto ai reati oggetto di condanna; nonché un'estensione dei destinatari, in particolare nei confronti degli eredi in caso di morte del reo condannato con sentenza definitiva. La qualificazione di misura di sicurezza atipica consentiva l'applicabilità di questa confisca anche per **reati commessi prima dell'introduzione nell'ordinamento dell'art 12-sexies**, o comunque in virtù di norme che successivamente hanno esteso il catalogo dei reati presupposto, estendendo l'applicazione di tale confisca a quei fatti. Si è sostenuta l'operatività dell'art. 200 c.p., norma generale valida per tutte le misure di sicurezza, e quindi l'applicazione del principio di retroattività.

La dottrina e la giurisprudenza reputavano esserci una sostanziale affinità di *ratio* tra la confisca *ex art. 12-sexies* e la confisca prevista quale “misura di prevenzione” prevista dalla normativa antimafia. L'ultima scelta legislativa è stata nella direzione di incrementare le potenzialità della confisca per sproporzione (si consideri ad es. l'estensione del catalogo dei reati per i quali è possibile procedere alla confisca allargata grazie al riferimento a tutti i reati di cui all'art. 51 comma 3-bis c.p.p. o mediante l'aggiunta dei delitti di cui agli artt. 603-bis e 648-ter). La nuova formulazione, inoltre, esclude esplicitamente – in modo analogo a quanto si prevede ora anche all'art. 24 del Codice Antimafia – che la legittima provenienza dei beni possa essere giustificata adducendo che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego di evasione fiscale.

12. Confisca diretta e per equivalente *ex art. 19 del D.Lgs. 231/2001*.

Di recente il Parlamento europeo ha adottato la nuova c.d. Direttiva PIF (Direttiva UE 2017/1371), la quale prevedeva che gli Stati adempissero a determinati “obblighi di criminalizzazione” a tutela degli interessi finanziari della UE, soprattutto per il mancato pagamento fraudolento o la costituzione illecita di diritti di rimborso dell'Iva.

Accanto all'obbligo di criminalizzazione, il testo normativo invitava gli Stati a prevedere sistemi di responsabilità dell'ente collettivo anche per le frodi IVA. Il recepimento di tale Direttiva doveva determinare, quindi, l'inserimento nel catalogo dei reati-presupposto della responsabilità *ex* D.Lgs. 231 del 2001 dei reati tributari in materia di evasione di IVA, quantomeno nella modalità commissiva a carattere transnazionale.

Il D.L. 26 ottobre 2019 n. 124, convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019 n. 157, ha disposto (con l'art. 39, comma 3) l'inserimento dell'art. 25-*quinqüiesdecies* "Reati tributari" all'interno del D.Lgs. 231/2001 stabilendo che le disposizioni avrebbero avuto efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del decreto (25/12/2019).

Nell'ambito della responsabilità degli enti il **concetto di profitto del reato** è stato declinato in maniera un po' differente da quello che abbiamo finora visto.

In campo strettamente penale si è affermato una concezione causale del profitto funzionalmente volta a legittimare la confisca del cd. "*profitto lordo*" del reato, anche trasformato o sostituito, cioè, sostanzialmente del lucro o del vantaggio conseguito in maniera causale dal reato, senza tuttavia specificare in cosa consista tale vantaggio.

In relazione alla disciplina di cui al D.Lgs. n. 231/2001, si è invece affermata la tesi secondo cui il profitto confiscabile sarebbe rappresentato dal cd. "*profitto netto*", da intendersi cioè come decurtato delle "spese lecite" che gravano sull'ente.

Più ampia sarebbe invece la nozione di "*profitto di rilevante entità*", indicata con l'art. 13 del D.Lgs. 231/2001 ai fini dell'applicazione di misure cautelari interdittive all'ente, perché comprenderebbe anche i vantaggi non immediati, ma di prospettiva. Quest'ultimo, quindi, sarebbe un concetto di profitto "*dinamico*", rapportato alla natura e al volume dell'attività d'impresa.

In questo campo si è detto che il profitto, per essere tipico, deve corrispondere ad un mutamento materiale, attuale e di segno positivo della situazione patrimoniale del suo beneficiario ingenerato dal reato attraverso la creazione, la trasformazione o l'acquisizione di cose suscettibili di valutazione economica. La materialità e l'attualità sono caratteri evocati come requisiti propri del profitto in quanto evento.

Nell'ambito della responsabilità degli enti esiste un **doppio principio di legalità**:

- il fatto commesso dagli organi apicali dell'ente deve essere previsto da una legge entrata in vigore prima della commissione dello stesso,
- il fatto commesso deve essere ricompreso nel tassativo elenco dei reati presupposto.

Le confische previste dal D.Lgs. 231/2001 sono molto diverse da quelle previste per esempio dall'art. 332-ter c.p. e dall'art. 12-bis del D.Lgs. 74/2000.

Innanzitutto la confisca (sia quella diretta sia quella per equivalente) riguarda il patrimonio dell'ente e non del reo.

In secondo luogo, esistono due differenti tipi di confisca nel D.Lgs. 231/2000:

- la confisca per equivalente di cui all'art. 6, comma 5 del D.Lgs. 231/2001 che recita: *“È comunque disposta la confisca del profitto che l'ente ha tratto dal reato, **anche** nella forma per equivalente”*, che sembra avere natura giuridica di “misura di sicurezza”, in quanto consegue nel caso in cui l'ente non ha alcuna responsabilità (per cui non può essere una sanzione);

- la confisca (diretta e per equivalente) di cui all'art. 19 dello stesso D.Lgs. 231/2001 sembra avere natura sanzionatoria, visto che letteralmente si dice: *“Nei confronti dell'ente è sempre disposta, **con la sentenza di condanna**, la confisca del prezzo o del profitto del reato con la sentenza di condanna”*.

Ipotizziamo quindi che il rappresentante legale di una società abbia commesso il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'articolo 11 del D.Lgs. 74/2000, reato adesso inserito nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità dell'ente grazie all'art. 25-quinquiesdecies.

I casi sono due, o l'ente ha predisposto tutte le misure necessarie per prevenire il reato ed allora **non è responsabile**, oppure ha ommesso di adottare quanto previsto dalla legge ed è **responsabile** amministrativamente del fatto di reato.

Sia nel primo che nel secondo caso l'ente è soggetto a confisca diretta e, in subordine, per equivalente. L'A.G., trattandosi di reato tributario, potrebbe disporre anche il sequestro *ex art* 12-bis del D.Lgs. 74/2000 che andrebbe ad aggiungersi al provvedimento di cui sopra. Vediamo nelle due ipotesi cosa può succedere:

- Ente non responsabile. Viene eseguito il sequestro di una parte del profitto diretto o ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. 231/2001, o ai sensi dell'art 12-bis del D.Lgs. 74/2000 sul **patrimonio dell'ente**, poi viene eseguito un sequestro diretto per un'altra parte di denaro che è rimasto nella **disponibilità del reo**, ma tuttavia non viene raggiunto l'importo a concorrenza del profitto così come determinato dall'A.G. Occorre allora procedere con il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente per la parte residua. Si dovrebbe poter agire indifferentemente nei **confronti dell'ente** (*ex art.* 6) e nei **confronti del reo** (*ex art.* 12-bis) anche se, aggredire la posizione del reo, autore del fatto senza colpa dell'ente, sembra preferibile.

• Ente responsabile. Si può procedere *ex art.* 19 del D.Lgs. 231/2001, con il sequestro finalizzato alla confisca diretta del profitto del reato rinvenuto nella **disponibilità dell'ente**, e, in subordine per equivalente. Inoltre, *ex art.* 12-bis del D.Lgs. 74/2000, si può procedere in via diretta nei **confronti dell'ente** (ed eventualmente nei **confronti del reo** che abbia mantenuto la disponibilità del profitto diretto) e, in subordine, per equivalente nei **confronti del reo**. Si determina in questo caso una corresponsabilità tra ente (responsabilità amministrativa) e reo (responsabilità penale) ed in conseguenza di ciò dovrebbe essere indifferente aggredire il patrimonio dell'uno o dell'altro.

In passato, quando ancora i reati tributari non erano previsti nel catalogo del D.Lgs. 231/2001, una certa corrente dottrina ha sostenuto la possibilità di procedere con il sequestro preventivo e la successiva **confisca per equivalente dei beni della persona giuridica** nel caso di violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante nell'interesse della società. Ciò era giustificato dal fatto che, di norma, le conseguenze patrimoniali ricadono sulla società a favore della quale il legale rappresentante ha agito. Nei casi in cui il reato fosse stato commesso dall'amministratore della società e il profitto fosse rimasto nelle casse della società medesima, si argomentava che quest'ultima non poteva considerarsi terzo estraneo al reato perché, comunque, avrebbe partecipato all'utilizzazione degli incrementi patrimoniali.

Recentemente sono stati ribaditi alcuni concetti: la confisca per equivalente *ex art.* 19 del D.Lgs. n. 231/2001 ha natura di sanzione principale e autonoma e non ha alcun rapporto di sussidiarietà o di concorso apparente con le norme del codice penale che prevedono la stessa misura ablativa a carico degli autori del reato. **La responsabilità amministrativa della persona giuridica è, infatti, aggiuntiva e non sostitutiva di quella penale** delle persone fisiche che resta regolata dal diritto penale comune.

Il criterio d'imputazione del fatto all'ente è la commissione del reato “a vantaggio” o “nell'interesse” del medesimo ente da parte di determinate categorie di soggetti. C'è quindi una convergenza di responsabilità con l'effetto che l'assoggettamento a sanzione sia della persona fisica che di quella giuridica s'inquadra nel paradigma penalistico della responsabilità concorsuale. Di fronte ad un **illecito plurisoggettivo** deve applicarsi il principio solidaristico che informa la disciplina del concorso nel reato e che implica l'imputazione dell'intera azione delittuosa e dell'effetto conseguente in capo a ciascun concorrente. La confisca di valore, allora, può interessare indifferentemente ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto accertato (entro logicamente i limiti quantitativi dello stesso), non esistendo alcun ordine di priorità nella selezione dei soggetti sui cui beni eseguire il sequestro di valore.

Quindi, quando non è possibile il sequestro del profitto diretto si può eseguire il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente, indifferentemente senza alcun ordine, sui beni nella disponibilità della persona giuridica o della persona fisica autore dell'illecito che ha portato vantaggio all'ente (preminenza della confisca diretta prevista sia dall'art. 12-bis del D.Lgs. 74/2000, sia dall'art. 322-ter c.p., sia dall'art. 19 del D.Lgs. 231/2001).

Per quanto riguarda gli standard probatori ci sono state sentenze contrastanti. Secondo una prima linea per procedere al sequestro preventivo dei beni di cui è obbligatoria la confisca, eventualmente anche per equivalente, e quindi, secondo il disposto dell'art. 19 D.Lgs. n. 231 del 2001, dei beni che costituiscono prezzo e profitto del reato, **non occorre la prova della sussistenza degli indizi di colpevolezza**, né la loro gravità, né il "periculum" richiesto per il sequestro preventivo di cui all'art. 321, comma primo, cod. proc. pen., essendo sufficiente accertarne la confiscabilità una volta che sia astrattamente possibile sussumere il fatto in una determinata ipotesi di reato.

Viceversa, altre sentenze hanno stabilito che al giudice **non sarebbe consentito prescindere da una valutazione di colpevolezza**, che potrà eventualmente essere apprezzata con minor rigore rispetto alle previsioni sulle misure cautelari, ma che dovrà in ogni caso sussistere. Anzi, sarebbe richiesto un *fumus delicti* allargato, che finisce per coincidere sostanzialmente con l'accertamento della sussistenza di gravi indizi di responsabilità dell'ente indagato.

Con riguardo ai **crediti**, la Corte ha escluso l'utilizzabilità della confisca per equivalente per colpire semplici aspettative di vantaggio, come quelle oggetto di diritti di credito: considerare profitto semplici crediti, anche se certi, liquidi ed esigibili, non pare possibile, trattandosi di utilità non ancora effettivamente conseguite.

Diverso è il discorso se si tratta di confisca diretta, perché in tal caso è stato ritenuto possibile il **sequestro diretto del credito** e della sua documentazione, a condizione che, oltre ad essere considerato come profitto del reato, si tratti di un credito certo, liquido ed esigibile.

A seguito dell'inclusione di alcuni reati tributari nel catalogo degli illeciti penali che possono fungere da presupposto della responsabilità dell'ente (si veda *supra* l'art. 25 *quinquiesdecies* del D.Lgs. 231/2001) diventa possibile procedere al sequestro preventivo e alla confisca diretta o per equivalente del profitto del reato tributario nei confronti dell'ente.

In verità, lo accennavamo sopra, anche prima della citata inclusione, i sequestri e le confische nei confronti delle persone giuridiche erano ritenute lecite a determinate condizioni. In particolare, era pacifica la possibilità della **confisca diretta** del profitto di un reato tributario commesso dal rappresentante legale di una persona giuridica rimasto nella disponibilità della persona giuridica stessa.

Addirittura si riteneva possibile la **confisca per equivalente** nel caso in cui si fosse dimostrato che la persona giuridica era uno schermo fittizio attraverso il quale il reo avesse agito come effettivo titolare dei beni.

Ma cosa si intende per **schermo fittizio**?

Nel caso di un amministratore e socio unico si è sostenuto essere di fronte ad uno schermo fittizio dato che l'intero apparato societario era formalmente riconducibile all'imputato, il quale accentrando in sé il 100% dell'organo amministrativo e del capitale sociale, non incontrava alcun ostacolo alle proprie determinazioni, essendo di fatto privo di qualsiasi forma di controllo.

Deve però emergere che l'ente non ha effettiva autonomia, cosicché la trasmigrazione del profitto del reato in capo al medesimo non dà luogo ad un effettivo trasferimento di valori, costituendo null'altro che un mero espediente fraudolento (paragonabile alla diversa ipotesi dell'interposizione fittizia), attraverso il quale il denaro o il valore trasferito restano di pertinenza dell'autore del reato, solo apparentemente posto in essere a vantaggio dell'ente ed in realtà ad esclusivo favore del reo, persona fisica. Si deve dimostrare che la persona giuridica è un "guscio vuoto", "*vero e proprio schermo del reo*", essendo a tale fine insufficiente la mera disponibilità dei beni dell'ente da parte dell'amministratore.

La giurisprudenza ritiene che la confisca per equivalente di cui all'art. 19 del D.Lgs. 231/2001, a differenza della confisca di cui all'art. 240 c.p. che è pacificamente una misura di sicurezza, abbia **natura sanzionatoria**. Da ciò discende che il giudice non può prescindere da una valutazione sulla colpevolezza.

In passato la Corte Costituzionale ha stabilito che la confisca (in generale) può presentarsi, nelle leggi che la prevedono, con varia natura giuridica. Il suo contenuto, infatti, e sempre la stessa privazione di beni economici, ma questa può essere disposta per diversi motivi e indirizzata a varia finalità, si da assumere, volta per volta, natura e funzione o di pena, o di misura di sicurezza, ovvero anche di misura giuridica civile e amministrativa.

Nel 2009 Corte Costituzionale si è pronunciata di nuovo stabilendo che la confisca per "equivalente" ha **natura sanzionatoria**, di conseguenza non è possibile applicare retroattivamente il 322-ter, pena il contrasto con l'art. 7 CEDU che, essendo una norma interposta, comporta la violazione dell'art. 25 comma 2 della Costituzione.

L'art. 7 CEDU stabilisce infatti che **nessuno può essere punito con una pena più grave di quella prevista al momento in cui è stato commesso il fatto**. La Consulta ritiene che tale norma riguardi anche la confisca, riconoscendo quindi la natura sanzionatoria di questo strumento in quanto,

secondo un approccio sostanzialistico tipico del diritto comunitario che prescinde da qualsiasi definizione formalista, considera pena qualsiasi reazione dello Stato ad un fatto penalmente rilevante.

Personalmente ritengo che la confisca per equivalente (anche quelle previste in tema di responsabilità amministrativa degli enti) abbia la natura di misura di sicurezza in quanto semplice surrogato della confisca diretta del profitto del reato. E ciò è tanto più vero, considerato che la confisca per equivalente è stata introdotta proprio per evitare la difficoltà di procedere a confisca ordinaria quando essa sia malagevole per la difficoltà di individuare i beni-provento, difficoltà che è stata individuata *in re ipsa* nel caso di delitti che producono vantaggio nella forma di risparmio. Del resto, se non fosse questa la funzione della confisca per equivalente, ma essa servisse a punire, essa dovrebbe essere non sostitutiva della confisca del provento diretto o frutto di reimpiego, ma aggiuntiva.

Poniamo il caso dell'amministratore unico che alla data di scadenza per pagare le ritenute fiscali per i dipendenti prenda la somma di denaro depositata in cassaforte e vada al casinò a giocare perdendo tutto. Il giorno successivo, con somme di denaro di sua proprietà accumulate anni prima, va sempre al casinò e questa volta vince una somma pari a quella che serviva per pagare i debiti con Fisco. L'A.G. dispone il sequestro della somma in modo diretto nella disponibilità dell'amministratore o della persona giuridica, e, in subordine il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti del reo. **Supponiamo che la norma sulla confisca per equivalente per i reati tributari sia stata inserita in una data successiva alla commissione del fatto.** Il sequestro diretto nei confronti del soggetto giuridico non è possibile perché il denaro non c'è più, e non è possibile neanche nei confronti dell'amministratore perché la somma prelevata dalla cassaforte era composta da banconote segnate e finalizzate al pagamento delle ritenute (supponiamo che possa produrre dei documenti e dei testimoni). A questo punto si cerca di procedere alla confisca per equivalente nei confronti del reo.

Diventa fondamentale sapere quando si è consumato il reato e quando è stata inserita la confisca per equivalente nei reati tributari. Se, come abbiamo supposto, il fatto di reato è stato commesso prima dell'esistenza della norma sulla confisca/pena abbiamo due possibilità:

- se si aderisce alla tesi della "natura sanzionatoria" della confisca in esame ad essa va applicato il principio di irretroattività per cui, nel caso di specie non può operare;
- se si aderisce alla tesi della "natura di misura di sicurezza" della confisca per equivalente, essa potrà essere eseguita.

Nel caso di sentenza di condanna per un reato (tra quelli tassativamente previsti come presupposto) per i quali è stata riconosciuta la responsabilità amministrativa dell'ente, la confisca del

profitto è **obbligatoria** (si noti la differenza con quanto previsto dall'art. 240 c.p. comma 1 in cui la confisca del profitto del reato è facoltativa).

Secondo la giurisprudenza della Cassazione, la confisca ha natura obbligatoria, anche nella forma per equivalente, atteso che il ricorso da parte del legislatore alla locuzione "può", nel secondo comma dell'art. 19 D.Lgs. n. 231 del 2001, deve essere ricondotto non già all'intenzione di configurare la suddetta confisca di valore come meramente facoltativa, bensì alla volontà di vincolare il giudice di procedervi previa verifica dell'impossibilità di provvedere alla confisca diretta del profitto del reato.

La clausola di salvaguardia "**sono fatti salvi i diritti acquisiti dai terzi in buona fede**" non è ripetuta nel comma 2 dell'art. 19 D.Lgs. n. 231 del 2001, ma secondo la Cassazione è fuori contestazione che essa si riferisca anche al sequestro di valore perché con il secondo comma si estende soltanto la possibilità di confisca di danaro e beni di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato, fermi restando, quindi, i limiti fissati dal comma 1 dello stesso articolo: gli enti, resisi responsabili di illeciti amministrativi derivanti da reato, devono essere perseguiti e puniti con la confisca degli illeciti proventi al fine di ristabilire il turbato equilibrio economico, ma ciò non deve avvenire in pregiudizio di terzi che siano titolari di diritti acquisiti in buona fede sui beni oggetto di sequestro e confisca.

Riguardo alla questione della prova dell'acquisizione da parte del terzo di diritti sui beni oggetto di sequestro/confisca è bene chiarire che l'art. 19 del D.Lgs. 231/2001 **non pone alcun limite temporale** alla prova della acquisizione del diritto, nel senso che non è vero che la titolarità del diritto debba essere riconosciuta al terzo prima che venga disposta la confisca; può benissimo accadere, infatti, che al terzo venga riconosciuta l'acquisizione in buona fede del diritto dopo che sia stata disposta la confisca.

E' stata sostenuta la tesi che ai sensi dell'art. 1147 comma terzo del c.c., **la buona fede è presunta** e basta che vi sia stata al momento dell'acquisto (la regola giurisprudenziale che fa carico al creditore di dimostrare la sua buona fede troverebbe giustificazione solo nel contesto delle misure antimafia).

La Corte di Cassazione ha respinto tale tesi dichiarandola infondata affermando che **terzo** è la persona estranea al reato, ovvero la persona che non solo non abbia partecipato alla commissione del reato, ma che da esso non abbia ricavato vantaggi e utilità, pertanto soltanto colui che versi in tale situazione oggettiva e soggettiva può vedere riconosciuta la intangibilità della sua posizione giuridica soggettiva e l'insensibilità di essa agli effetti del provvedimento di confisca: il concetto di buona fede per il diritto penale è diverso da quello di buona fede civilistica a norma dell'art. 1147 c.c.

Semplificando al massimo, da un punto di vista strettamente penale:

1) anche la **colposa inosservanza di doverose regole di cautela** esclude che la posizione del soggetto acquirente o che vanta un titolo sui beni da confiscare o già confiscati sia giuridicamente da tutelare;

2) è **demandato al giudice l'accertamento dei fatti** sicché egli disporrà il sequestro ed ordinerà la confisca sui beni provento dell'illecito appartenenti alla società, ma non potrà apporre il vincolo su beni acquisiti dai terzi in buona fede; pertanto dovrà necessariamente accertare quale sia la titolarità dei beni e quali le modalità di acquisizione da parte dei terzi.

Se la confisca dei beni di cui all'art. 19 D.Lgs. n. 231 del 2001 è disposta perché viene accertato, a seguito di un processo penale, che i beni oggetto del provvedimento costituiscono profitto di un illecito amministrativo derivante da reato, appare logico e conseguenziale che per vincere una tale situazione è l'interessato, che si proclama estraneo al reato, che deve fare emergere la regolarità del suo titolo di acquisto e la buona fede che soggettivamente lo caratterizzava.

E' il giudice penale che, nel disporre il sequestro o la confisca, dovrà valutare se eventuali diritti vantati da terzi siano o meno stati acquisiti in buona fede; e in caso di esito positivo il bene, la cui titolarità sia vantata da un terzo, **non sarà sottoposto né a sequestro né a confisca**.

13. I legittimati ad impugnare il sequestro e la confisca previsti dal D.Lgs. 231/2001.

L'art. 53, comma 1, D.Lgs. n. 231 del 2001 rimanda agli articoli del codice di procedura penale sui mezzi di impugnazione contro i sequestri, in particolare il comma 1 dice testualmente: *“Si osservano le disposizioni di cui agli articoli 321, commi 3, 3-bis e 3-ter, 322, 322-bis e 323 del codice di procedura penale, in quanto applicabili”*.

È stato stabilito che in materia di responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato, avverso il provvedimento di sequestro preventivo sono consentiti sia il **riesame** che l'**appello** (giusto l'espresso richiamo all'art. 322, che a sua volta rinvia agli art. 324 e 322-bis c.p.p., contenuto nell'art. 53 D.Lgs. 8 giugno 2001 n. 231), ma anche il ricorso per **Cassazione contro le ordinanze** emesse in sede di riesame e di appello e il **ricorso per Cassazione "per saltum"** avverso il provvedimento impositivo della misura, senza che a ciò osti il mancato espresso richiamo dell'art. 325 c.p.p., in quanto la previsione del riesame del provvedimento di sequestro preventivo e dell'appello avverso gli altri e diversi provvedimenti in materia comporta il rinvio al complessivo regime delle impugnazioni previsto al riguardo dal codice di rito.

La **richiesta di riesame** – disciplinata, quanto a procedura, dall'art. 324 c.p.p. – è un mezzo di tutela approntato dall'ordinamento contro:

- l'ordinanza con la quale viene disposto il sequestro conservativo (art. 318 c. 1 c.p.p.);
- il decreto con cui viene disposto il sequestro preventivo (art. 322 c. 1 c.p.p.).

Il riferimento testuale agli atti con cui “viene disposto” il sequestro rende chiaro come, similmente a quanto accade per le misure cautelari coercitive, il rimedio del riesame non è esperibile contro i provvedimenti che incidono su un sequestro già in essere, ma unicamente contro quelli che determinano la nascita del vincolo (per il sequestro conservativo) ovvero la materiale apprensione della *res* (in caso di sequestro preventivo).

I soggetti legittimati alla **richiesta di riesame ex art. 322 c.p.p.**¹¹ sono:

- l'imputato, anche nel caso in cui il bene colpito dalla misura cautelare non sia di sua proprietà ma ne abbia comunque la disponibilità¹²;
- il difensore;
- la persona alla quale le cose sono state sequestrate, anche se estranea all'*iter criminis* o comunque assolutamente estranea al procedimento penale;
- la persona che avrebbe diritto alla restituzione delle cose sequestrate.

L'elenco dei legittimati è un numero chiuso insuscettibile di estensione analogica. Si noti che non sono legittimati né il P.M. né la parte civile. La richiesta di riesame deve essere presentata entro un termine molto breve, individuato, dall'art. 324 c.p.p. comma 1, in 10 giorni decorrenti, rispettivamente:

- 1) dalla data di esecuzione del sequestro, ovvero
- 2) dalla diversa data in cui l'interessato ne ha avuto conoscenza.

I soggetti legittimati **all'appello ex art. 322-bis c.p.p.**¹³ sono:

¹¹ **Art. 322 c.p.p. - Riesame del decreto di sequestro preventivo.**

1. Contro il decreto di sequestro emesso dal giudice l'imputato e il suo difensore, la persona alla quale le cose sono state sequestrate e quella che avrebbe diritto alla loro restituzione possono proporre richiesta di riesame, anche nel merito, a norma dell'articolo 324.

2. La richiesta di riesame non sospende l'esecuzione del provvedimento.

¹² In tema di riesame del sequestro preventivo, va riconosciuta la legittimazione all'impugnazione in favore dell'**indagato** che, sebbene non sia proprietario del bene, ne abbia comunque la disponibilità. Ed invero, l'interesse diretto ed attuale ai sensi dell'art. 568 c.p.p., sussiste quando vi sia la possibilità di ottenere un beneficio dalla rimozione del provvedimento impugnato, nella finalità di evitare che dalla misura derivino o possano derivare lesioni di un diritto o di una situazione giuridica comunque tutelata” (Cass. Penale, Sezione V, 21 gennaio 1999, n. 365).

Pur non potendosi disconoscere la generica legittimazione dell'indagato o dell'imputato alla proposizione della richiesta di riesame del decreto di sequestro preventivo, anche se concernenti beni formalmente appartenenti a terze persone, deve, tuttavia, pur sempre individuarsi, in capo a lui, un concreto interesse alla proposizione dell'impugnazione, enucleabile soltanto in base alla fattispecie considerata e alle prospettazioni dell'interessato (Cass. Penale, Sezione I, 18 settembre 1997, n. 5039).

¹³ **Art. 322-bis c.p.p. – Appello.**

- il Pubblico Ministero;
- l'imputato;
- il difensore dell'imputato;
- la persona alla quale le cose sono state sequestrate;
- la persona che avrebbe diritto alla restituzione delle cose sequestrate.

14. L'evasore fiscale "socialmente pericoloso".

Ultimamente si sta affermando la tesi dell'applicabilità delle misure di prevenzione personali "all'evasore fiscale socialmente pericoloso" inteso come colui che tiene un'**abituale** condotta di evasione fiscale.

Dobbiamo rammentare la grande differenza dell'area delle misure di prevenzione rispetto a quella del "commesso reato", venendo in rilievo, nelle prime, non l'accertamento del fatto reato, ma la **pericolosità** desunta da fatti idonei a rappresentare un'abitudine delle condotte descritte dalle categorie di pericolosità.

La sistematica evasione fiscale, potrebbe inquadrarsi nella categoria di pericolosità delineata dal combinato disposto degli artt. 4, lett. c), 1, lett. a) e b), del D.Lgs. n. 159/11, nei casi in cui il soggetto vive di traffici delittuosi ovvero vive col provento di attività delittuosa consistente in redditi da evasione fiscale, pur se connessi ad una attività economica astrattamente lecita.

Stiamo parlando di **condotte prolungate e reiterate** tali da evidenziare uno stile di vita delittuoso, oppure di una "evasione fiscale strutturalmente illecita", sotto il profilo amministrativo-tributario o, a maggior ragione, perché costituente reato secondo le soglie previste dal D.Lgs. n. 74/2000. Insomma dei casi in cui il soggetto fa ricorso **abituamente** di false fatturazioni, bancarotte fraudolente, reati contro il patrimonio (truffa, appropriazione indebita, insolvenza fraudolenta, associazioni per delinquere finalizzate alla commissione dei citati reati), etc.

Quando il soggetto proposto **tragga mezzi di sostentamento** – anche in via di fatto, non essendo il titolare formale delle compagini societarie (c.d. amministratore di fatto) – da tali attività, può senza dubbio affermarsi che costui "viva abitualmente", anche in parte, con i proventi di attività delittuose.

-
1. Fuori dei casi previsti dall'articolo 322, il pubblico ministero, l'imputato e il suo difensore, la persona alla quale le cose sono state sequestrate e quella che avrebbe diritto alla loro restituzione, possono proporre appello contro le ordinanze in materia di sequestro preventivo e contro il decreto di revoca del sequestro emesso dal pubblico ministero.
 - 1-bis. Sull'appello decide, in composizione collegiale, il tribunale del capoluogo della provincia nella quale ha sede l'ufficio che ha emesso il provvedimento.
 2. L'appello non sospende l'esecuzione del provvedimento. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 310.

L'applicabilità della misura di prevenzione **personale** all'evasore fiscale socialmente pericoloso consente il sequestro e la confisca dei beni nella sua disponibilità, diretta o indiretta, di provenienza illecita ai sensi degli articoli 20 e 24 del D.Lgs. n. 159/2011.

15. Il sequestro e la confisca di “prevenzione”.

Questo tipo di ablazione è caratterizzata dal fatto che non occorre l'individuazione di un “nesso causale” tra condotta di “vita illecita” accertata, che ha consentito di collocare il prevenuto in una delle categorie di pericolosità oggi previste dall'art. 4 del D.Lgs. n. 159/2011, e “illecito profitto” (utilizzato per l'acquisto del bene), essendo sufficiente la dimostrazione **dell'illecita provenienza dei beni**, qualunque essa sia.

Inoltre, ai sensi dell'art. 18 del D.Lgs. 159/2011 la misura **patrimoniale** può essere applicata “disgiuntamente” ed anche “indipendentemente” dalla misura personale, non solo nelle fattispecie legislativamente previste, ma in ogni ipotesi in cui, pur in presenza di persona pericolosa o che è stata pericolosa, non può farsi luogo alla misura personale ovvero questa non sia più in atto, fermo restando che in questo caso occorre accertare incidentalmente che la pericolosità a una certa data esisteva. In sostanza, il decorso del tempo, o comunque la cessazione della pericolosità del soggetto, o qualunque altra ragione che non consenta di applicare la misura di prevenzione, non possono avere *l'effetto positivo* di autorizzare il possesso del bene da parte di colui che lo ha **illecitamente acquisito** (quando era pericoloso) e ne trae la conseguente utilità.

I beni vengono in rilievo solo in quanto «correlati» alle manifestazioni di pericolosità delle persone fisiche e sono oggetto di sequestro e confisca esclusivamente in relazione alla loro componente di valore presente nel patrimonio (o nella disponibilità di fatto) di dette persone fisiche.

Il tenore letterale dell'art. 19 del D.Lgs. 159/2011 non consente una lettura combinata, nel senso, cioè, che il parametro della **sproporzione** (al reddito dichiarato o all'attività economica svolta) debba coesistere con la rilevata **provenienza illecita** degli stessi beni. In quest'ultimo caso non è prescritto alcun “nesso di pertinenzialità” con una determinata tipologia di illecito, essendo consentita una generalizzata apprensione di beni qualora sia accertato il presupposto della pericolosità sociale del proposto, sulla base di dati presuntivi di illecita provenienza, salvo che siano stati legittimamente acquisiti.

Secondo la giurisprudenza la sproporzione può riguardare alternativamente il reddito dichiarato e l'attività svolta.

In sede di confisca il proposto può indicare i redditi derivanti da tali attività economiche al fine di allegare elementi sulla “legittima provenienza” dei beni sequestrati. Deve tenersi conto di redditi

comunque percepiti (ad esempio, il ricavato della vendita di un immobile di sicura provenienza lecita).

La giurisprudenza da tempo ha **escluso** la possibilità di “giustificare” la provenienza legittima dei beni con redditi non dichiarati a fini fiscali, trattandosi di redditi illeciti, derivanti da evasione fiscale o tributaria in genere, anche nel caso del c.d. "condono tombale" in quanto le somme provento di evasione fiscale conservano l'illiceità originaria.

Va detto che riguardo alla **confisca allargata** di cui all'art. 12-sexies del D.L. 306/1992 (ora abrogato e trasfuso nell'art. 240-bis c.p. dal D.Lgs. 21/2018) la giurisprudenza considerava illeciti quei redditi prodotti da attività lecita nel caso in cui non fossero stati fiscalmente dichiarati.

Considerazioni conclusive

Sembra passato un secolo dalla legge c.d. “manette agli evasori” (Legge 07 agosto 1982 n. 516). L'ambito del diritto penale tributario sembra un campo di battaglia. Forse la disciplina fiscale amministrativa è ancora più complicata.

Con le ultime disposizioni sembra di poter dire che il legislatore abbia posto la questione in questi termini: se l'evasione è particolarmente grave allora il reo deve pagare con delle pene severe; dall'altra parte, il pagamento del tributo da parte del reo (al limite aiutato da un terzo) è causa di non punibilità o può comportare l'attenuazione della pena.

Il messaggio che si è voluto mandare è che l'evasione fiscale non paga, vedasi confisca per equivalente e per sproporzione.

Per un comune mortale districarsi tra le norme penal-tributarie è diventata un'impresa. Si ha sempre la sensazione di non avere una visione a 360 gradi, tanti e tali sono gli aspetti e i dubbi che man mano vengono alla luce.

Si spera solo che dopo le ultime novelle (a ben vedere molto numerose negli ultimi 5 anni), non si faccia più ricorso ai condoni totali, tombali e via dicendo. Sarebbe una sconfitta, in *primis* per il legislatore. Poco si pensa agli effetti nefasti dei condoni da un punto di vista psicologico e morale: lo svilimento del lavoro di quanti (giudici, giuristi, ecc.) in tutti questi anni hanno cercato di delineare i **principi di diritto** che informano la materia, dando ciascuno il proprio contributo fatto di conoscenza, esperienza, passione. Il lavoro e la fatica di quanti, sul campo, hanno cercato di individuare i delitti tributari e si sono sforzati di quantificare quel benedetto profitto che da essi scaturisce, hanno cercato di dimostrare con degli elementi di prova la sussistenza di ogni singola fattispecie, hanno eseguito sequestri che poi sono stati revocati.

Poco si pensa alla frustrazione che devono provare i “contribuenti” onesti, in un paese in cui molti non hanno alcuna voglia di contribuire.

A me sembra che il sistema di norme attualmente in vigore abbia una sua “coerenza”, certamente il legislatore sta provando a dargliene una.

Bibliografia

[BARTOLI Roberto - Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto. Dialogando con la sentenza Gubert e Mario Romano \(20 ottobre 2016\).](#)

[BONANNO Giuseppe - Brevi considerazioni in tema di confisca tributaria \(aprile 2017\).](#)

[COLAIANNI Francesco e MONZA Marco - Le confische nel diritto penale tributario: una pluralità di istituti ablatori a confronto dalla confisca *ex art.* 12-bis D.Lgs. 74/2000 alla confisca di prevenzione \(22 novembre 2018\).](#)

[DELLA RAGIONE Luca - La Confisca per equivalente nel diritto penale \(13 novembre 2010\).](#)

[DELLA RAGIONE Luca - Confiscabilità per equivalente dei beni dell’ente per i reati tributari commessi dal legale rappresentante: in attesa delle Sezioni Unite \(27 gennaio 2014\).](#)

[DELLA VOLPE Giancarlo - La confisca nei reati tributari: ermeneutici correttivi e problemi irrisolti \(02 aprile 2018\).](#)

[DI FIORINO Enrico e PROCOPIO Francesca - Pagamento del debito tributario: la Cassazione apre all’applicazione retroattiva della nuova causa di non punibilità in materia di omesso versamento ed indebita compensazione \(12 novembre 2016\).](#)

[FIMIANI Pasquale e IZZO Gioacchino - Gli effetti “in *bonam partem*” della riforma dei reati tributari \(21 aprile 2016\).](#)

[FINOCCHIARO Stefano - La confisca “civile” dei proventi da reato \(2018\).](#)

[FINOCCHIARO Stefano - L’impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro. Commento all’art. 12-bis, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000 \(introdotto dal D.Lgs. n. 158/2015\) \(14 dicembre 2015\)](#)

[FINOCCHIARO Stefano - *Abolitio criminis* e reati tributari “sotto-soglia”: uno dei primi provvedimenti di revoca del giudicato \(19 febbraio 2016\).](#)

[FINOCCHIARO Stefano - La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al D.Lgs. 158/2015 \(09 ottobre 2015\).](#)

[GIORDANO Luigi - In tema di confisca per equivalente di beni “futuri” \(14 marzo 2016\).](#)

[GIORDANO Luigi - Reati tributari: la confisca del profitto nella giurisprudenza di legittimità \(01 agosto 2019\).](#)

[KELLER Alessandro - 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* \(18 giugno 2019\).](#)

[MARCHESELLI Alberto - Tecniche di aggressione dei profitti dell'economia fiscalmente infedele: la confisca "penale" tra efficacia preventiva e tutela dei diritti fondamentali \(24 dicembre 2015\).](#)

[MUCCIARELLI Francesco e PALIERO Carlo Enrico - Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche \(01 ottobre 2015\).](#)

[NIGRO Barbara - La riforma dei reati tributari \(maggio 2016\).](#)

[Nota del Procuratore della Repubblica di Trento del 08/10/2015 – Oggetto: La revisione del sistema sanzionatorio penale tributario in attuazione della legge 11 marzo 2014 n. 23: decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158 \(14 ottobre 2015\).](#)

[NOTARO Sebastiano - La confisca allargata alla luce della riforma del Codice Antimafia: verso una misura *praeter probationem delicti*? \(13 giugno 2019\)](#)

[SILVESTRI Piero - La confisca diretta del profitto \(22 gennaio 2015\).](#)

[TARQUINI Elisa - Gli artt. 25-ter e 25-octies D.Lgs. 231/01 nel prisma della tassatività: 'tensione' effettiva o soltanto apparente? \(gennaio 2010\)](#)

[TRINGALI Giovanni - Il sequestro preventivo diretto o finalizzato alla confisca per equivalente tra codice penale, procedura penale, fallimento e responsabilità amministrativa degli enti.](#)

[Ufficio del Massimario della Cassazione - Relazione n. 3 del 09/01/2020 sulla legge 19 dicembre 2019 n. 157 di conversione del decreto legge 26 ottobre 2019 n. 124, "Disposizione urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili": Profili penalistici.](#)

[Ufficio del Massimario della Cassazione - Relazione n. III/05/2015 del 28/10/2015. Novità legislative: Decreto Legislativo n. 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23.](#)

[Ufficio del Massimario della Cassazione - Relazione n. 41 del 17/06/2014 Profitto confiscabile.](#)

[VARRASO Gianluca - Il sequestro a fini di confisca: dalle scelte del codice del 1988 alla legge n. 161 del 2017 \(12 gennaio 2018\).](#)

[VITO Nicola – La confisca del denaro nei reati tributari. Nota a Trib. Siracusa ord. 17/10 del 30/10/2018 \(12 aprile 2019\).](#)

Giurisprudenza essenziale

[Sentenza n. 1676 del 11 dicembre 2019](#)

[Sentenza n. 43656 del 24 settembre 2019](#)

[Sentenza n. 36383 del 23 agosto 2019](#)

[Sentenza n. 23810 del 29 maggio 2019](#)

[Sentenza n. 29538 del 28 maggio 2019](#)

[Sentenza n. 38072 del 09 maggio 2019](#)

[Sentenza n. 17535 del 06 febbraio 2019](#)

[Sentenza n. 6816 del 29 gennaio 2019](#)

[Sentenza n. 13070 del 29 gennaio 2019](#)

[Sentenza n. 6348 del 04 ottobre 2018](#)

[Sentenza n. 41104 del 12 luglio 2018](#)

[Sentenza n. 8995 del 30 ottobre 2017](#)

[Sentenza n. 53146 del 26 settembre 2017](#)

[Sentenza n. 30139 del 15 giugno 2017](#)

[Sentenza n. 27117 del 01 luglio 2016](#)

[Sentenza n. 38857 del 10 maggio 2016](#)

[Sentenza n. 28223 del 09 febbraio 2016](#)

[Sentenza n. 45324 del 14 ottobre 2015](#)

[Sentenza n. 31617 del 26 giugno 2015 Lucci](#)

[Sentenza n. 4097 del 19 gennaio 2015](#)

[Ordinanza della Cassazione n. 12924 del 19 novembre 2014 – caso Lucci](#)

[Sentenza n. 10561 del 05 marzo 2014 Gubert](#)

[Sentenza n. 6635 del 08 gennaio 2014](#)

[Ordinanza della Cassazione n. 46726 del 30 gennaio 2013 – caso Gubert](#)

[Sentenza n. 1256 del 19 settembre 2012 – caso Unicredit](#)

[Sentenza n. 25774 del 14 giugno 2012](#)

[Sentenza n. 38740 del 09 maggio 2012](#)

[Sentenza n. 28731 del 07 giugno 2011](#)

[Sentenza n. 26654 del 27 marzo 2008 - caso Fisia](#)

[Sentenza n. 10208 del 6 marzo 2008 - caso Miragliotta](#)

Ulteriori norme di legge utili

Art. 13-bis. Circostanze del reato – D.Lgs. 74/2000

1. Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 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, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

2. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2.

3. Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.

Art. 104 Esecuzione del sequestro preventivo - Norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale.

1. Il sequestro preventivo è eseguito:

a) sui mobili e sui crediti, secondo le forme prescritte dal codice di procedura civile per il pignoramento presso il debitore o presso il terzo in quanto applicabili;

b) sugli immobili o mobili registrati, con la trascrizione del provvedimento presso i competenti uffici;

c) sui beni aziendali organizzati per l'esercizio di un'impresa, oltre che con le modalità previste per i singoli beni sequestrati, con l'immissione in possesso dell'amministratore, con l'iscrizione del provvedimento nel registro delle imprese presso il quale è iscritta l'impresa;

d) sulle azioni e sulle quote sociali, con l'annotazione nei libri sociali e con l'iscrizione nel registro delle imprese;

e) sugli strumenti finanziari dematerializzati, ivi compresi i titoli del debito pubblico, con la registrazione nell'apposito conto tenuto dall'intermediario ai sensi dell'articolo 34 del decreto legislativo 24 giugno 1998, n. 213. Si applica l'articolo 10, comma 3, del decreto legislativo 21 maggio 2004, n. 170.

2. Si applica altresì la disposizione dell'articolo 92 (1).

(1) L'articolo che recitava: "Norme applicabili al sequestro preventivo. 1. Per il sequestro preventivo si applicano le disposizioni relative al sequestro probatorio contenute nel capo, VI. Si applica altresì la disposizione dell'articolo 92." è stato così sostituito dalla lettera a) del comma 9 dell'art. 2, L. 15 luglio 2009, n. 94.

Art. 104-bis. Amministrazione dei beni sottoposti a sequestro preventivo e a sequestro e confisca in casi particolari. Tutela dei terzi nel giudizio - Norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale.

(Testo in vigore dal 15 agosto 2020)

1. Nel caso in cui il sequestro preventivo abbia per oggetto aziende, società ovvero beni di cui sia necessario assicurare l'amministrazione, esclusi quelli destinati ad affluire nel Fondo unico giustizia, di cui all'articolo 61, comma 23, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, l'autorità giudiziaria nomina un amministratore giudiziario scelto nell'Albo di cui all'articolo 35 del codice di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, e successive modificazioni.

Con decreto motivato dell'autorità giudiziaria la custodia dei beni suddetti può tuttavia essere affidata a soggetti diversi da quelli indicati al periodo precedente.

1-bis. Si applicano le disposizioni di cui al Libro I, titolo III, del codice di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, e successive modificazioni nella parte in cui recano la disciplina della nomina e revoca dell'amministratore, dei compiti, degli obblighi dello stesso e della gestione dei beni. Quando il sequestro è disposto ai sensi dell'articolo 321, comma 2, del codice ai fini della tutela dei terzi e nei rapporti con la procedura di liquidazione giudiziaria si applicano, altresì, le disposizioni di cui al titolo IV del Libro I del citato decreto legislativo.

1-ter. I compiti del giudice delegato alla procedura sono svolti nel corso di tutto il procedimento dal giudice che ha emesso il decreto di sequestro ovvero, nel caso di provvedimento emesso da organo collegiale, dal giudice delegato nominato ai sensi e per gli effetti dell'articolo 35, comma 1, del codice di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, e successive modificazioni.

1-quater. Ai casi di sequestro e confisca in casi particolari previsti dall'articolo 240-bis del codice penale o dalle altre disposizioni di legge che a questo articolo rinviano, nonché agli altri casi di sequestro e confisca di beni adottati nei procedimenti relativi ai delitti di cui all'articolo 51, comma 3-bis, del codice, si applicano le disposizioni del titolo IV del Libro I del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159. Si applicano inoltre le disposizioni previste dal medesimo decreto legislativo in materia di amministrazione e destinazione dei beni sequestrati e confiscati e di esecuzione del sequestro. In tali casi l'Agenzia nazionale per l'amministrazione e la destinazione dei beni sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata coadiuva l'autorità giudiziaria nell'amministrazione e nella custodia dei beni sequestrati, fino al provvedimento di confisca emesso dalla corte di appello e, successivamente a tale provvedimento, amministra i beni medesimi secondo le modalità previste dal citato decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159. Restano comunque salvi i diritti della persona offesa dal reato alle restituzioni e al risarcimento del danno.

1-quinquies. Nel processo di cognizione devono essere citati i terzi titolari di diritti reali o personali di godimento sui beni in sequestro, di cui l'imputato risulti avere la disponibilità a qualsiasi titolo.

1-sexies. Le disposizioni dei commi 1-quater e 1-quinquies si applicano anche nel caso indicato dall'articolo 578-bis del codice.

(Testo in vigore fino al 14 agosto 2020)

104-bis. Amministrazione dei beni sottoposti a sequestro preventivo e a sequestro e confisca in casi particolari. Tutela dei terzi nel giudizio - Norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale.

1. Nel caso in cui il sequestro preventivo abbia per oggetto aziende, società ovvero beni di cui sia necessario assicurare l'amministrazione, esclusi quelli destinati ad affluire nel Fondo unico giustizia, di cui all'articolo 61, comma 23, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, l'autorità giudiziaria nomina un amministratore giudiziario scelto nell'Albo di cui all'articolo 35 del codice di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, e successive modificazioni. Con decreto motivato dell'autorità giudiziaria la custodia dei beni suddetti può tuttavia essere affidata a soggetti diversi da quelli indicati al periodo precedente.

1-bis. Il giudice che dispone il sequestro nomina un amministratore giudiziario ai fini della gestione. Si applicano le norme di cui al libro I, titolo III, del codice di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, e successive modificazioni.

1-ter. I compiti del giudice delegato alla procedura sono svolti nel corso di tutto il procedimento dal giudice che ha emesso il decreto di sequestro ovvero, nel caso di provvedimento emesso da organo collegiale, dal giudice delegato nominato ai sensi e per gli effetti dell'articolo 35, comma 1, del codice di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, e successive modificazioni.

1-quater. Le disposizioni in materia di amministrazione e destinazione dei beni sequestrati e confiscati nonché quelle in materia di tutela dei terzi e di esecuzione del sequestro previste dal codice di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, si applicano ai casi di sequestro e confisca in casi particolari previsti dall'articolo 240-bis del codice penale o dalle altre disposizioni di legge che a questo articolo rinviano, nonché agli altri casi di sequestro e confisca di beni adottati nei procedimenti relativi ai delitti di cui all'articolo 51, comma 3-bis, del codice. In tali casi l'Agenzia nazionale per l'amministrazione e la destinazione dei beni sequestrati e confiscati alla criminalità organizzata coadiuva l'autorità giudiziaria nell'amministrazione e nella custodia dei beni sequestrati, fino al provvedimento di confisca emesso dalla corte di appello e, successivamente a tale provvedimento, amministra i beni medesimi secondo le modalità previste dal citato codice di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159. Restano comunque salvi i diritti della persona offesa dal reato alle restituzioni e al risarcimento del danno.

1-quinquies. Nel processo di cognizione devono essere citati i terzi titolari di diritti reali o personali di godimento sui beni in sequestro, di cui l'imputato risulti avere la disponibilità a qualsiasi titolo.

1-sexies. Le disposizioni dei commi 1-quater e 1-quinquies si applicano anche nel caso indicato dall'articolo 578-bis del codice.

(1) Articolo così modificato dal D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, a decorrere dal 15 agosto 2020, ai sensi di quanto disposto dall'art. 389, comma 1, del medesimo D.Lgs. n. 14/2019.

Art. 183-quater. Esecuzione della confisca in casi particolari - Norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale (2)

1. Competente a emettere i provvedimenti di confisca in casi particolari previsti dall'articolo 240-bis del codice penale o da altre disposizioni di legge che a questo articolo rinviano dopo l'irrevocabilità della sentenza, è il giudice di cui all'articolo 666, commi 1, 2 e 3, del codice. Il giudice, sulla richiesta di sequestro e contestuale confisca proposta dal pubblico ministero, provvede nelle forme previste dall'articolo 667, comma 4, del codice. L'opposizione è proposta, a pena di decadenza, entro trenta giorni dalla comunicazione o notificazione del decreto.

2. In caso di morte del soggetto nei cui confronti è stata disposta la confisca con sentenza di condanna passata in giudicato, il relativo procedimento inizia o prosegue, a norma dell'articolo 666 del codice, nei confronti degli eredi o comunque degli aventi causa.

3. L'autorità giudiziaria competente ad amministrare i beni sequestrati è il giudice che ha disposto il sequestro ovvero, se organo collegiale, il giudice delegato nominato dal collegio stesso. L'opposizione ai provvedimenti adottati, ove consentita, è presentata, nelle forme dell'articolo 666 del codice, allo stesso giudice ovvero, nel caso di provvedimento del giudice delegato, al collegio.

(2) Articolo inserito dall'art. 6, comma 3, lett. b), D.Lgs. 1° marzo 2018, n. 21.