

ORIENTAMENTI

LUDOVICA TAVASSI

Riti alternativi “ad effetti speciali” nella giustizia penale tributaria

Il presente scritto analizza i rapporti fra estinzione del debito tributario e accesso ai riti speciali premiali nell’ottica di una giustizia riparativa sempre più sbilanciata sul versante economico.

The alternative trial’s special effects in the criminal-tax justice

This paper analyzes the relationship between the extinction of tax debt and the access to special trials with a view to restorative justice increasingly unbalanced on the economic side.

SOMMARIO: 1. Ponti d’oro al nemico che fugge ma che paga - 2. Gli effetti dell’estinzione del debito tributario *ante* dibattimento - 3. Il patteggiamento condizionato all’estinzione del debito fiscale - 4. La messa alla prova per i reati tributari.

1. *Ponti d’oro al nemico che fugge ma che paga.* Le novità introdotte dal decreto-legge n. 124 del 26 ottobre 2019, convertito con modificazioni dalla legge n. 157 del 19 dicembre 2019¹, hanno confermato quella risalente propen-

¹ Il D.L. n. 124 del 26 ottobre 2019, recante *Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibile*, in *Gazz. Uff.*, Serie generale n. 252 del 26 ottobre 2019, è stato convertito con modificazioni dalla l. n. 157 del 19 dicembre 2019, in *Gazz. Uff.*, Serie generale n. 301 del 24 dicembre 2019.

Per dei commenti, cfr. BONTEMPELLI, *La confisca o le confische da illecito (penale) tributario*, in *www.sistemapenale.it*, 2019, 1 ss.; BRICHETTI, *Il decreto fiscale diventa legge: un nuovo tentativo di “lotta” all’evasione attraverso il diritto penale*, in *Il penalista*, ed. on-line dell’8 gennaio 2020, 1 ss.; CREPALDI, *Il volto repressivo del diritto penal-tributario: sanzione e perdono come strumenti di esazione*, in *Le società*, 2020, 8-9, 1026 ss.; DI VIZIO, *La nuova disciplina penale in materia tributaria dopo la conversione del DL fiscale: I reati riformati*, in *Pluris. Quotidiano on line*, 2019, 1 ss.; FINOCCHIARO, *In virgole la “riforma fiscale”: osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in *www.sistemapenale.it*, 2020, 1 ss.; FLORA, *Le recenti innovazioni in materia di reati tributari: profili di illegittimità costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2020, fasc. 2, 328 ss.; INGRAO, *Prime osservazioni sulle modifiche al sistema sanzionatorio penale apportate dal D.L. n. 124/2019, convertito con la legge n. 157/2019: alla ricerca di nuovi equilibri tra esigenze di politica criminale e finalità di recupero del tributo evaso*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, fasc. 2, 39 ss.; INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità di sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, n. 3, 307 ss.; PERINI, *Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019*, in *www.sistemapenale.it*, 2019, 1 ss.; G. RUTA, *La riforma dei reati tributari*, in *Quest. giust.*, 2019, 1 ss.; SGUBBI, *Nuova prescrizione e nuova confisca penale tributaria (un connubio che inquieta)*, in *Discrimen*, 2020, 1 ss.; VARRASO, *Decreto fiscale e riforma dei reati tributari: le implicazioni processuali*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, fasc. 3, 332 ss.

sione politica per il ricorso ai più taglienti strumenti repressivi² in difesa della pretesa creditoria erariale, rievocando la suggestione mai sopita delle “manette per gli evasori”³. All’interno di questo nuovo quadro legislativo, la difesa dell’interesse fiscale dello Stato ne esce rafforzata e si attesta come un bene giuridico meritevole di tutela penale⁴.

² GROSSO, *L’evasione fiscale. Controllo e sanzioni*, Torino, 1980, 14, ha messo in evidenza come il ricorso allo strumento penalistico sia intriso di una netta scelta politica volta a far cessare «gli intollerabili privilegi delle classi economicamente solide (imprenditori, professionisti, ecc.), con il precipuo obiettivo di realizzare una vera giustizia sociale: mandare in galera un grosso evasore fiscale [...] ha un significato politico preciso. Vuol dire contribuire a rompere il tradizionale atteggiamento del diritto penale, formalmente uguale per tutti, ma sostanzialmente attento nello sceverare i comportamenti punibili e quelli non punibili in considerazione della classe sociale alla quale appartengono, prevedibilmente, gli autori dell’illecito».

In generale, sul tema v. anche MUSCO, *Reati tributari*, in *Enc. dir.*, Annali I, Milano, 2007, 1053 ss.

³ Il riferimento è chiaramente alla L. n. 516 del 7 agosto 1982, di conversione del D.L. n. 429 del 10 luglio 1982, in *Gazz. Uff.*, n. 216, del 7 agosto 1982.

Per un’analisi critica delle scelte di politica criminale che legano l’evoluzione della disciplina in osservazione, fra gli altri, v. DELL’OSSO, *Corsi e ricorsi del diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, fasc. 3, 318; FLORA, *La “tela di Penelope” della legislazione penale tributaria*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2017, 477 ss.; INGRASSIA, *Ragione fiscale vs “illecito penale personale” Il sistema penale dopo il d.lgs. 158/2015*, Santarcangelo di Romagna, 2016, *passim*; LANZI-ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011, 41 ss.; MUCCIARELLI, *Le dichiarazioni fraudolente: fattispecie da ripensare?*, in *www.sistemapenale.it*, 2020, 1; PARENTE, *La diacronia delle interferenze tra il processo tributario e il processo penale: doppio binario, cripto-dipendenza o convergenze parallele?*, in *Proc. pen. giust.*, 2020, n. 1, 238.

⁴ L’interesse fiscale dello Stato, come chiarito in Corte cost., n. 50 del 1965, in *Giur. cost.*, 1965, 681, «riceve nella Costituzione una sua particolare tutela (artt. 53 e 14 secondo comma). [...] infatti] si configura, non come uno degli interessi indistinti che sono affidati alla cura dell’amministrazione statale, ma come un interesse particolarmente differenziato, che attenendo al regolare funzionamento dei servizi necessari alla vita della comunità, ne condiziona l’esistenza». Esso, infatti, può essere qualificato come «l’interesse alla riscossione dei tributi contro le evasioni» (Corte cost., n. 283 del 1987, in *Giur. cost.*, 1987, 2209).

Benché il d.lgs. n. 74 del 2000 si fosse riproposto di «limitare la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con relativa rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni meramente formali e preparatorie»⁵, l'assetto della giustizia penale tributaria ha dovuto ben presto riespandersi verso sempre più avanzate forme di tutela della riscossione dei tributi evasi⁶.

Nel ben noto moto oscillatorio, il pendolo del legislatore ha innestato nel tessuto normativo le fattispecie relative agli omessi versamenti⁷, ha escluso l'applicazione della sospensione condizionale della pena in presenza delle condizioni di cui all'art. 12 comma 2 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000⁸, ha limitato il

Fra i contributi della dottrina tributaria, senza alcuna pretesa di esaustività, cfr. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969, 12 ss.; ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritto costituzionale*, Milano, 1996, 251 ss.; BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino 2002, *passim*; ID., *Diritto tributario*, Torino, 2016, 47; DE FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, *passim*; DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, *passim*; GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2011, 86; GREGGI, *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione, nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in *Riv. dir. fin.*, 2001, I, 412; LOGOZZO, *L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia*, in AA. VV., *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, a cura di Ragucci, Milano, 2015, 95 ss.; MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'"interesse fiscale"?*, in *Dir. prat. Trib.*, 2001, fasc. 5, 793; PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, 16 ss.; TOSCANO, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale. Analisi dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale*, Torino, 2007, *passim*; TROPEA, *Il limite al diritto di accesso agli atti avente natura tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 152.

⁵ Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205" approvata il 5.1.2000 dal Consiglio dei ministri.

⁶ La disciplina di cui al d.lgs. n. 74 del 2000 è stata modificata, in sequenza, da la l. n. 311 del 2004, il d.l. n. 233 del 2006 conv. in L. n. 248 del 2006, il d.l. n. 78 del 2010 conv. in L. n. 122 del 2010, il d.l. n. 138 del 2011 conv. in L. n. 148 del 2011, il d. lgs n. 158 del 2015, il d.l. n. 50 del 2017 conv. in L. n. 96 del 2017 e, infine, il d.l. n. 124 del 2019 conv. in L. n. 157 del 2019. Non tralasciando anche l'impatto che hanno avuto gli effetti derivanti da interventi legislativi su disposizioni che hanno condizionato fortemente la giustizia penale-tributaria, come, ad esempio, l'art. 10-bis l. n. 212 del 2000 introdotto dall'art. 1 d. lgs. n. 128 del 2015, ulteriormente modificato dall'art. 7 comma 15 d. lgs n. 156 del 2015.

⁷ Ad opera dell'art. 1 comma 414 della l. n. 311 del 30 dicembre 2004, è stato inserito il reato di omesso versamento delle ritenute certificate (art. 10 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000) e, successivamente, ad opera dell'art. 35 comma 7 del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito con modificazioni nella L. n. 248 del 4 agosto 2006, sono stati introdotti i reati di omesso versamenti di Iva (art. 10 *ter*) e di indebita compensazione (art. 10 *quater*), su di cui è intervenuto il d.lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, rispettivamente, a norma degli artt. 8 e 9.

⁸ Questo comma è stato aggiunto dall'art. 2 comma 36 *vicies semel* (lett. *h*) del D.L. n. 138 del 13 agosto 2011, convertito con modificazioni nella l. n. 148 del 14 settembre 2011.

ricorso all'applicazione della pena su richiesta a quei soli imputati che avessero estinto integralmente il debito tributario (art. 13 *bis* comma 2 d.lgs. n. 74 del 2000)⁹, ha dotato l'armamentario sanzionatorio del poliedrico strumento della confisca per equivalente¹⁰.

Nel segno del più vivo "populismo penale"¹¹, il recente decreto fiscale ha poi previsto pene detentive sempre più elevate, ha aggiunto sanzioni patrimoniali più severe e nuove forme di cautele reali, fino a spingersi all'introduzione del-

⁹ Siffatta condizione al patteggiamento è stata introdotta, dapprima, nell'art. 13 comma 2 d.lgs. n. 74 del 2000, dall'art. 2 comma 36 *vicies semel* lett. m) D.l. n. 138 del 2011 e poi *spostata* dal d.lgs. n. 158 del 2015 nell'art. 13 *bis* comma 2 d.lgs. n. 74 del 2000.

¹⁰ Sull'argomento, fra gli altri, si sono soffermati CERAMI, *Soglie di punibilità e confisca per equivalente in materia penal-tributaria: vecchi e nuovi problemi di diritto intertemporale*, in *questa Rivista.*, 2016, 831 ss.; P.M. CORSO, *La confisca per equivalente non è retroattiva*, in *Corr. trib.*, 2009, 1775; CUOMO, *Problemi di giustizia penale tributaria*, in *questa Rivista.*, 2015, 1 ss.; D'AVIRRO-GIGLIOLI, *Le conseguenze giuridiche dei reati tributari*, in AA. VV., *Reati tributari e sistema normativo europeo*, a cura di D'Avirro-D'Avirro-Giglioli, Padova, 2016, 555 ss.; DIDI, *La confisca diretta e per equivalente*, in AA. VV., *I nuovi reati tributari*, a cura di Amisano-D'Avirro-De Martino-L. Della Ragione-Diddi, Milano, 2020, 75 ss.; FINOCCHIARO, *Riflessioni sulla quantificazione del profitto illecito e sulla natura giuridica della confisca diretta e per equivalente*, in *www.sistemapenale.it*, 2020, 1 ss.; GAITO-FURFARO, *Giustizia penale patrimoniale*, in *Arch. pen.*, 2016, fasc. 2, 1 ss.; GIANGRANDE, *La confisca per equivalente nei reati tributari: tra legalità ed effettività*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 665 ss.; GUIDI, *Confisca e reati tributari*, Milano, 2017, *passim*; MAZZA, *Sequestro e confisca*, in *Rass. trib.*, 2016, fasc. 4, 1012 ss.; MONGILLO, *Confisca (per equivalente) e risparmi di spesa: dall'incerto statuto alla violazione dei principi*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 716 ss.; SEVERINO, *La riforma dei reati tributari: un'occasione perduta?*, in *questa Rivista.*, 2016, n. 3, 2; VARRASO, *La confisca (e il sequestro) e i nuovi reati tributari*, in *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, Padova, 2016, 395 ss.; ID., *Le confische e i sequestri in materia di reati tributari dopo il "decreto fiscale" n. 124 del 2019*, in *www.sistemapenale.it*, 2020, 1 ss.

¹¹ Sul tema del populismo penale, in generale, v. il confronto fra FIANDACA, *Populismo politico e populismo giudiziario*, in *Criminalia.*, 2013, 95 ss., e PULTANÒ, *Populismi e penale. Sulla attuale situazione spirituale della giustizia penale*, *ibidem.*, 123; oltre a AMODIO, *A furor di popolo. La giustizia vendicativa giallo-verde*, Roma, 2019, *passim*; BRUNELLI, *Il disastro populistico*, in *Criminalia.*, 2014, 254 ss.; CORNELLI, *Contro il paupopolismo. Una proposta di definizione del populismo penale*, in *www.sistemapenale.it*, 2020, 1 ss.; DONINI, *Populismo e ragione pubblica. Il post-illuminismo penale tra lex ius*, Modena, 2019, *passim*; EUSEBI, *L'insostenibile leggerezza del testo: la responsabilità perduta della progettazione politico-criminale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2016, 1668 ss.; FERRAJOLI, "Democrazia e populismo", in *Rivista AIC.*, 2018, n. 3, 515-524; FORTI, *Una prospettiva "diabolicamente" umana sul rapporto tra norma e sanzione nell'ordinamento penale*, in *La pena ancora: tra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini*, a cura di Paliero-Viganò-Basile-Gatta, Milano, 2018, 201 ss.; ID., *La cura delle norme*, 2018, 113 ss.; PALAZZO, *Paura del crimine, rappresentazione mediatica della criminalità e politica penale (a proposito di un recente volume)*, in *MediaLaws.*, 2018, n. 3, 14 ss.; RISICATO, *Diritto alla sicurezza e sicurezza dei diritti: un ossimoro invincibile?*, Torino, 2019, 73 ss.; VIOLANTE, *Populismo e plebeismo nelle politiche criminali*, in *Criminalia.*, 2014, 197 ss.

la confisca per sproporzione o allargata ex art. 240 *bis* c.p.¹².

L'ulteriore salto di qualità della risposta punitiva si è registrato con l'introduzione dei reati tributari nel catalogo delle fattispecie penali presupposto della responsabilità amministrativa degli enti¹³ (art. 25 *quinquiesdecies* d.lgs. 231 del 2001)¹⁴.

L'aspetto più interessante, innovativo e, al tempo stesso, preoccupante è rappresentato dalla progressiva trasformazione del processo penale in uno strumento di risoluzione dei conflitti¹⁵, anzi, per meglio dire di esecuzione forzata per il recupero dei crediti dello Stato. L'inasprimento delle pene e

¹² Per tutti, oltre alla bibliografia già in nota 1, cfr. fra i contributi più recenti, BONTEMPELLI, *Nuove dimensioni della confisca e del sequestro da illecito penale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, fasc. 6, *passim*; MAURO, *Sulla confisca "allargata" (o "per sproporzione") nei reati fiscali*, in *Riv. dir. fin. sc. delle fin.*, 2020, fasc. 2, I, 191 ss.

¹³ L'art. 39 comma 2 del D.l. n. 124 del 2019, convertito con modificazioni dalla L. n. 157 del 2019, ha previsto, quali reati presupposto della responsabilità dell'ente, i delitti di dichiarazione fraudolenta (artt. 2 e 3 d.lgs. n. 74 del 2000), di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000), occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000), sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000).

La novella è stata sollecitata dalla Direttiva (UE) 2017/1371 (cd. Direttiva Pif) del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017, recante norme per la "lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale", recepita dal D.L. n. 75 del 14 luglio 2020, in *Gazz. Uff.*, Serie generale n. 177 del 15 luglio 2020, la quale ha sancito, nell'art. 6, l'obbligo per gli Stati membri di adottare «le misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili di uno dei reati di cui agli articoli 3, 4 e 5 commessi a loro vantaggio da qualsiasi soggetto, a titolo individuale o in quanto membro di un organo della persona giuridica, e che detenga una posizione preminente in seno alla persona giuridica basata: a) sul potere di rappresentanza della persona giuridica; b) sul potere di adottare decisioni per conto della persona giuridica; oppure c) sull'autorità di esercitare un controllo in seno alla persona giuridica».

¹⁴ Fra i primi commenti, cfr. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *www.sistemapenale.it*, 2020, 1 ss.; BISCARDI, *La riforma dei reati tributari: profili processuali. Sfatato il tabù del processo agli enti*, in *Proc. pen. giust.*, n. 5, 2020, 1126 ss.; DELL'OSSO, *Corsi e ricorsi del diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, cit., 328; FINOCCHIARO, *In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in *www.sistemapenale.it*, 2020, 1 ss.; LARINNI, *La recente riforma in materia tributaria (D.L. n. 124/2019), tra disciplina penale e responsabilità degli enti*, in *Discrimen*, 2020, 1 ss.; PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, in *www.sistemapenale.it*, 2020, 1 ss.; SANTORIELLO, *Riforma tributaria: una prima riflessione sulla responsabilità degli enti*, in *Riv.* 231, 2020, 1 ss.; SCARCELLA, *I reati tributari "entrano" nel decreto 231: luci ed ombre di una riforma attuata con decretazione d'urgenza*, *ivi*, 45 ss.

¹⁵ Il riferimento è chiaramente rivolto a DAMASKA, *I volti della giustizia e del potere, Analisi comparatistica del processo*, trad. it. a cura di A. Giussani e F. Rota, Bologna, 1991, 158 ss. L'autore, alla cui opera si rinvia per ulteriori indicazioni, distingue «due modi di concepire l'attività dello Stato che generano due idee contrastanti intorno agli scopi del processo. Secondo l'una esso serve a risolvere conflitti; secondo l'altra serve ad attuare gli orientamenti politici dello Stato».

l'implementazione degli strumenti repressivi che già nel corso dell'accertamento pongono vincoli di indisponibilità sul patrimonio descrivono un sistema dal duplice volto: da un lato disponibile a stendere ponti d'oro per quel contribuente infedele che, pur di sfuggire alle conseguenze penali, estingua il debito tributario comprensivo di sanzioni amministrative e interessi¹⁶; dall'altro, rigorosamente punitivo e "recuperatorio" nel caso di mancata leale collaborazione. Insomma, si descrive un sistema penale e processuale che si potrebbe definire per l'imputato a cooperazione necessaria in cui si fa nuovamente largo l'antico brocardo secondo cui *hosti non solum dandum esse viam ad fugiendum, sed etiam muniendam!*

Nell'ottica di questa «soave inquisizione»¹⁷, l'art. 13 comma 1 d.lgs. n. 74 del 2000 stabilisce che con l'integrale estinzione del debito tributario, con le speciali procedure conciliative e di adesione ovvero con il ravvedimento operoso intervenuti prima dell'apertura del dibattimento l'imputato ottenga la declaratoria di non punibilità per i reati di cui agli artt. 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater* comma 1 d.lgs. n. 74 del 2000. Allo stesso modo, grazie al più recente intervento normativo, per le fattispecie di cui agli artt. 2, 3, oltre ai già compresi artt. 4 e 5 d.lgs. n. 74 del 2000, se il presunto autore di uno di questi delitti tributari tiene una condotta resipiscente prima di aver avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o dei procedimenti penali beneficerà della non

¹⁶ PALIERO, *L'economia della pena* (un work in progress), in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, a cura di Dolcini e Paliero, I, Milano, 2006, 576; ID., *Metodologie de lege ferenda: per una riforma non improbabile del sistema sanzionatorio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1002, 549.

¹⁷ Come fu definita da PADOVANI, *La soave inquisizione. Osservazioni e rilievi a proposito delle nuove ipotesi di ravvedimento*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1981, 529-526.

punibilità, come previsto dall'art. 13 comma 2 d.lgs. n. 74 del 2000¹⁸.

Una volta adempiuta, seppur tardivamente, l'obbligazione tributaria, viene meno l'interesse cognitivo e punitivo del precedente inadempimento. Il processo penale si arresta per "perdita sopravvenuta" di finalità e l'offesa si ritiene neutralizzata da quella «controazione compensativa»¹⁹ del contribuente infedele, ma facoltoso, che accetta di soggiacere volontariamente alle sanzioni amministrativo-tributarie per prevenire il rischio di una ben più afflittiva pena all'esito dell'accertamento penale²⁰.

¹⁸ Per un approfondimento del tema, v. AMADEO, *Sub art. 13*, in *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. 158/2015*, a cura di Nocerino e Putinati, Torino, 2015, 331 ss.; AMBROSETTI, *Reati tributari*, in *Diritto penale dell'impresa*, a cura di Ambrosetti-Mezzetti-Ronco, IV ed., Bologna, 2016, 551 ss.; BASSO-VIGLIONE, *I nuovi reati tributari*, Torino, 2017, 171 ss.; COLAIANNI-MONZA, *Commento agli artt. 13 e 13 bis d.lgs. 74/2000 mod. d.lgs. 158/2014*, in AA. Vv., *I nuovi reati tributari*, a cura di Caraccioli, Milano, 2016, 309 ss.; DI NICOLA, *Pagamento del debito tributario ed il regime delle circostanze del reato*, in AA. Vv., *La disciplina penale in materia di imposte dirette e I.V.A.*, a cura di Scarcella, Torino, 2019, 265 ss.; GAMBOGI, *La riforma dei reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Milano, 2016, 380 ss.; INGRAO, *Prime osservazioni sulle modifiche al sistema sanzionatorio penale apportate dal D.l. n. 124/2019, convertito con la legge n. 157/2019: alla ricerca di nuovi equilibri tra esigenze di politica criminale e finalità di recupero del tributo evaso*, cit., 55; INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità. La voluntary disclosure*, in AA. Vv., *I reati tributari*, a cura di Brichetti e Veneziani, Torino, 2017, 537 ss.; GIARDA-ALLOISIO, *Le nuove cause di estinzione del reato e di esclusione della punibilità: le circostanze del reato*, in AA. Vv., *La nuova giustizia penale tributaria*, cit., 435 ss.; MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. trib.*, 2016, n. 3, 589; RASI, *L'attenuante del pagamento del tributo*, in *Riv. it. dir. trib.*, 2015, 421.

¹⁹ PIERGALLINI, *Fondamento, funzioni e limiti delle moderne forme di impunità retroattiva*, in AA. Vv., *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, a cura di Dolcini e Paliero, I, Milano, 2006, 1635, l'ha definita come «quella condotta che determina una riduzione *ex post* della caratura lesiva del reato». Il concetto di controazione era stato già analizzato già da BRICOLA, *Funzione promozionale, tecnica premiale e diritto penale*, in *Quest. crim.*, 1981, 445. Per ulteriori spunti nell'ambito penal-tributario, v. anche INGRASSIA, *Ragione fiscale vs "illecito penale personale" Il sistema penale dopo il d.lgs. 158/2015*, cit., p. 140; DONINI, *Le logiche del pentimento e del perdono nel sistema penale vigente*, in *Scritti in onore di Franco Coppi*, II, Napoli, 2011, 872 ss.

²⁰ PIERGALLINI, *Fondamento, funzioni e limiti delle moderne forme di impunità retroattiva*, cit., 1661, ritiene che «l'abbandono della pena costituisce un epilogo coerente atteso che le contro-azioni rivolte a ridurre lo spessore lesivo del reato surrogano appieno gli scopi delle incriminazioni, senza mettere a repentaglio le esigenze di stabilizzazione delle aspettative e di *Steuerung* insite nel ricorso alla legge penale».

Inoltre, DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo?*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 2016, 16, ha rilevato che, sebbene in modo del tutto preterintenzionale, le cause di non punibilità sopravvenuta previste dal nuovo art. 13 bis d.lgs. n. 74 del 2000, in relazione ai reati di cui agli artt. 10-bis, 10-ter 10-quater, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, operano ad una condizione: il pagamento delle sanzioni amministrative. Tale presupposto attenuerebbe anche le conseguenze del doppio binario penale-amministrativo.

2. *Gli effetti dell'estinzione del debito tributario ante dibattimento.* Fuori dai casi di non punibilità, come recita l'art. 13 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000, l'estinzione integrale del debito tributario (comprensivo di interessi e sanzioni), anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalla normativa tributaria, se intervenuta prima dell'apertura del dibattimento (art. 492 c.p.p.), comporta una diminuzione della pena fino alla metà e l'esclusione delle pene accessorie indicate nell'art. 12 d.lgs. n. 74 del 2000.

Di fronte alla semplice manifestazione di volontà del contribuente in ordine all'estinzione del debito, il giudice può concedere un termine di tre mesi, prorogabile per una sola volta per altri tre mesi, al fine di mettere in condizione l'imputato di completare il pagamento del *quantum* dovuto all'erario. La concessione del termine comporta, ovviamente, la sospensione del corso della prescrizione del reato e nella prassi induce i giudici ad accordare termini ben più lunghi di quelli stabiliti dalla legge, attraverso rinvii dell'apertura del dibattimento a richiesta dell'interessato, di modo che i tempi del processo risultino coordinati con la durata delle procedure conciliative o di adesione²¹. In sostanza, l'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000 viene considerato norma non precettiva e al contribuente concretamente volenteroso si concedono ampie dilazioni di pagamento sicuramente superiori ai tre mesi più tre di proroga²² previsti dalla legge.

L'ordinamento, invece, non condiziona l'applicazione tanto della causa di non punibilità quanto dell'attenuante al fatto che sia materialmente l'imputato a pagare il debito tributario. La finalità riscossiva prevale sull'esigenza special preventiva, tenendo presente che spesso l'accusato non è il soggetto che ha effettivamente beneficiato del profitto del reato o del risparmio di imposta.

In queste ipotesi rientrano tutti i casi dei reati tributari commessi dal legale rappresentante di una società che normalmente ha agito nell'interesse o a

²¹ Segnalava la questione della mancata coincidenza dei termini, FINOCCHIARO, *La nuova causa di non punibilità per estinzione del debito tributario posta al vaglio della Corte costituzionale da un'ordinanza del Tribunale di Treviso*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 2016, *passim*.

²² Per ulteriori osservazioni critiche, anche in ordine al caso in cui il procedimento amministrativo non sia stato ancora definito, si rinvia a DIDDI, *Profili processuali della riforma penale-tributaria*, in *Proc. pen. giust.*, 2016, n. 2, 131 ss.

vantaggio dell'ente²³.

Appare abbastanza evidente il mancato coordinamento della disciplina dettata dagli artt. 13 e 13 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000 con quanto stabilito dall'art. 8 comma 1 lett. *d*) d.lgs. n. 231 del 2001. La punibilità dell'ente non risulta, infatti, esclusa se la persona fisica autrice del reato presupposto ha beneficiato di una ipotesi di estinzione del reato diversa dalla amnistia.

Dal mancato coordinamento potrebbe discendere un conflitto di interessi dannoso per il gettito fiscale. Il soggetto che effettivamente si è avvantaggiato del profitto o del risparmio di imposta è proprio l'ente che, tuttavia, trarrebbe scarsi vantaggi processuali se estinguesse il debito con l'erario prima di aver avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o del procedimento penale. Anzi potrebbe incorrere nel rischio, autodenunciandosi, di determinare

²³ In dottrina, da tempo suggerivano l'introduzione dei reati tributari nel d.lgs. n. 231 del 2001, ALAGNA, *I reati tributari ed il regime della responsabilità da reato degli enti*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2012, 397; ALDROVANDI, *Profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2005, 230; DELLA RAGIONE, *Sul sequestro per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 2011, 1; ID., *La Suprema Corte ammette il sequestro preventivo funzionale alla successiva confisca per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse dal lega-le rappresentante*, *ivi*, 2011, 1; IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Riv. resp. amm. enti*, 2007, n. 3, 4; MAZZA, *Il caso Unicredit al vaglio della Cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*, in *Dir. pen. cont.*, on-line del 25 gennaio 2013, 1; ID., *La confisca per equivalente fra reati tributarie responsabilità dell'ente (in margine al caso Unicredit)*, *ivi*, 2012, 1; PERINI, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguenti alla commissione di illeciti fiscali*, *ivi*, 2006, n. 2, 79.

In senso contrario, CARACCIOLI, *Reati tributari responsabilità degli enti*, *ivi*, 2007, 1, 155; SANTORIELLO, *I reati tributari nella responsabilità da reato negli enti collettivi: ovvero dell'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati fiscali*, in *Arch. pen.*, 2017, 82.

Nella giurisprudenza di legittimità, Cass., Sez. Un., sent. n. 10561 del 30 gennaio 2014, Gubert, Rv. n. 258647 - 01, aveva ritenuto «legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto rimasto nella disponibilità di una persona giuridica, derivante dal reato tributario commesso dal suo legale rappresentante, non potendo considerarsi l'ente una persona estranea al detto reato».

La pronuncia è stata annotata, con opinioni diverse, da BRICHETTI, *Si al sequestro preventivo per equivalente se la persona giuridica è uno "schermo fittizio"*, in *Guida dir.*, 2014, fasc. 15, 85 ss.; CORSO, *Reato non presupposto di responsabilità amministrativa e limiti del sequestro/confisca nei confronti dell'ente*, in *Giur. it.*, 2014, fasc. 4, 990 ss.; RUSSO, *Sequestro preventivo/Confisca - Il senso del profitto: la confisca dei beni dell'ente*, in *questa Rivista*, 2014, fasc. 3, 1 ss.; TODARO, *Sequestro preventivo, finalizzato alla confisca e reati tributari*, in *Cass. pen.*, 2014, fasc. 9, 2822 ss.; VARRASO, *Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni "interesse" delle Sezioni Unite in tema di sequestro a fini di confisca e reati tributari*, in *Cass. pen.*, 2014, fasc. 9, 2806 ss.

l'apertura del procedimento penale a suo carico senza, come detto, fare venir meno la propria punibilità.

L'unico vantaggio potrebbe essere semmai quello di natura prasseologica: l'ente che ha saldato il suo debito con lo Stato potrebbe sperare di non esser iscritto, come "indagato", nel registro di cui all'art. 335 c.p.p., escludendo in radice anche il rischio di un sequestro preventivo ex art. 53 d.lgs. n. 231 del 2001 di tutti i beni nella disponibilità della società a prescindere dalla loro pertinenzialità con il reato presupposto addebitato alla persona fisica e con l'illecito amministrativo contestato all'ente²⁴.

Ma fuori da questa eventualità *ex ante* imponderabile, si resta in quel paradosso per cui l'imputato-persona fisica, che avrebbe tutto l'interesse ad estinguere il debito tributario anticipatamente rispetto al procedimento penale per ottenere la non punibilità della sua condotta, potrebbe non avere le risorse economiche per provvedervi, mentre la persona giuridica, che più facilmente avrebbe la capacità economica per far fronte al *quantum* dovuto all'erario, anche solo perché ha trattenuto presso di sé il profitto del reato, non avrebbe significativi vantaggi processuali se estinguesse il debito prima dell'inizio dell'accertamento penale. Nella logica recuperatoria del legislatore, estendere la medesima premialità all'ente determinerebbe un'uniforme spinta alla cooperazione fiscale.

3. Il patteggiamento condizionato all'estinzione del debito fiscale. L'accesso al patteggiamento è formalmente precluso all'imputato che non abbia estinto il debito tributario, comprensivo di sanzioni amministrative ed interessi, o che non abbia perfezionato un ravvedimento operoso (art. 13 *bis* comma 2 d.lgs. n. 74 del 2000)²⁵.

Tale disposizione, ritenuta dalla dottrina «*il volto oscuro della dimensione riscossiva*»²⁶, ha superato lo scrutinio costituzionale²⁷ e quello eurounitario²⁸,

²⁴ Su tale ipotesi di sequestro, cfr. VARRASO-ROMANELLI-DI STASIO, Sub art. 53. *Profili penalistici e societari*, in AA. VV., *Compliance. Responsabilità da reato degli Enti collettivi*, a cura di Castronuovo-De Simone-Ginevra-Lionzo-Negri-Varraso, Milano, 2019, 1046 ss.

²⁵ In argomento, per tutti, ANDREAZZA, *La miniriforma dei reati tributari di cui al d.l. n. 138 del 2011, convertito nella l. n. 148 del 2011*, in *Cass. pen.*, 2011, 3695 ss.

²⁶ INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità. La voluntary disclosure*, cit., 553. Per un commento alla disposizione, v. anche PERINI-SANTORIELLO, Sub art. 13-bis, in AA. VV., *I reati tributari*, cit., 57 ss.; AMADEO, Sub art. 13-bis, in AA. VV., *La riforma dei reati tributari*, cit., 342 ss.

ma non è uscita indenne dall'esegesi, sebbene non univoca²⁹, della Corte di cassazione. La prevalente giurisprudenza di legittimità ritiene, infatti, che «l'estinzione dei debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, mediante integrale pagamento degli importi dovuti prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità dell'applicazione della pena ai sensi dell'art. 13-*bis* del medesimo d.lgs., in quanto l'art. 13 della stessa normativa configura tale comportamento come causa di non punibilità dei delitti previsti dagli artt. 2, 3, 4, 5, 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, del medesimo decreto e il patteggiamento non potrebbe certamente riguardare reati non punibili»³⁰.

Sebbene tale interpretazione valorizzi la clausola di riserva contenuta nell'art. 13 *bis* comma 2 d.lgs. n. 74 del 2000 che, testualmente, fa salve le ipotesi di cui all'art. 13 comma 1 e 2 d.lgs. n. 74 del 2000³¹, è necessario operare un distinguo. La causa di non punibilità in questione può essere riconosciuta all'imputato che ha estinto integralmente il debito tributario prima dell'apertura del dibattimento soltanto quando si tratta dei delitti di cui agli

²⁷ Corte cost., sent. n. 126 del 2019, in *Giur. cost.*, 2019, fasc. 3, 1504; *Id.*, n. 256 del 2017, *ivi*, 2017, 2720; *Id.*, n. 95 del 2015, *ivi*, 2015, 788, annotata da PUTINATI, *Le più recenti decisioni della Corte Costituzionale in materia di reati tributari e la riforma del D.Lgs. n. 158/2015*, in *Rass. trib.*, 2015, fasc. 6, 1521 ss.

²⁸ Corte di Giustizia EU, Grande Sezione, sent. n. 574 del 2 maggio 2018, in *Cass. pen.*, 2018, 3030.

²⁹ Ad esempio, Cass., sez. III, sent. n. 38210 del 1° agosto 2017, Giannotti, Rv. n. 270647-01, (annotata da ALDROVANDI, *Nota a Cass. pen., sez. III, 18.5.2017, n. 38210*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2017, fasc. 3-4, 724 ss.), aderisce alle posizioni della Corte costituzionale, ribadendo che «è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2-bis, del D.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, nella parte in cui subordina la presentazione della richiesta di patteggiamento alla integrale estinzione del debito tributario in relazione agli artt. 3, 10, 24 e 113 Cost., in quanto non vulnera il nucleo del diritto di difesa, non potendo considerarsi la facoltà di accedere al rito alternativo una condizione indispensabile per la sua efficace tutela, non rappresenta una limitazione della tutela giurisdizionale avverso la pretesa erariale, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria e spettando esclusivamente al giudice penale il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa, né viola il diritto ad un equo processo ed a non essere giudicati o puniti due volte per lo stesso fatto sancito dall'art. 6 Cedu, essendo piuttosto pienamente in linea con gli obblighi internazionali dello Stato».

³⁰ Cass., sez. III, sent. n. 48029 del 26 novembre 2019, Vitali, Rv. 277466 - 01. Analogamente, v. anche *Id.*, sent. n. 24589 del 31 agosto 2020, in *Il fisco*, 2020, n. 36, 3480; *Id.*, sent. n. 47287 del 21 novembre 2019, in *Il fisco*, 2020, n. 4, 367, con nota di Santoriello, *Omessa o infedele dichiarazione: applicabile il patteggiamento dopo il pagamento del debito fiscale*; *Id.*, sez. III, sent. n. 10800, del 12 marzo 2019, Pg Bianconi, Rv. n. 277418-01; *Id.*, sez. III, sent. n. 38684 del 12 aprile 2018, in *Il fisco*, 2018, n. 34, 3284.

³¹ Tale argomentazione è stata adoperata anche da Cass., sez. III, sent. n. 38684 del 12 aprile 2018, Incerti, Rv. 273607 - 01.

art. 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater* d.lgs. n. 74 del 2000. In questi casi, a fronte del pagamento del debito, il patteggiamento sarebbe escluso, dovendo il giudice far prevalere la declaratoria di non punibilità. Da ciò discende logicamente che l'estinzione integrale del debito e degli accessori non possa essere condizione d'accesso al rito speciale.

Diversamente, quando si tratta dei reati di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5 d.lgs. n. 74 del 2000, la non punibilità è determinata dal pagamento anticipato rispetto alla formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o del procedimento penale. Dunque, superati questi termini, l'estinzione del debito non comporta più la non punibilità e risulta compatibile con il patteggiamento, rappresentandone, quindi, una condizione d'accesso.

Nonostante la lettera della legge, tuttavia, la ricostruzione offerta dalla Cassazione appare apprezzabile, essendo necessario riconoscere all'atto con cui l'imputato estingue integralmente il debito con l'Erario un'univoca veste giuridica che prescindendo dal momento processuale nel quale si tiene il comportamento resipiscente. In ottemperanza al principio del *favor rei* e in coerenza con la propensione a stendere ponti d'oro per l'accusato ravveduto, sarebbe allora opportuno riconoscere in ogni caso la non punibilità.

Altrettanto problematica si presenta, d'altra parte, anche l'ipotesi in cui il debito tributario risulti estinto per prescrizione o per decadenza. In queste circostanze, non è chiaro se l'imputato possa comunque accedere al patteggiamento, non potendo più soddisfare la condizione di cui all'art. 13 *bis* comma 2 d.lgs. n. 74 del 2000. Sarebbe certamente una interpretazione analogica *in malam partem*, dunque vietata, quella di estendere la previsione dell'art. 14 d.lgs. n. 74 del 2000³² e di condizionare l'accesso al rito speciale al pagamento di una somma a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico che di per sé costituisce comunque una circostanza attenuante.

Tutte queste eventualità determinano lo scarso *appeal* dell'applicazione della pena su richiesta delle parti. Una volta assolta la condizione d'accesso al rito - il pagamento del debito tributario con tanto di interessi e sanzioni amministrative -, l'imputato beneficerebbe soltanto della riduzione della pena fino ad un terzo, dell'eventuale concessione della sospensione condizionale della pena (art. 163 c.p.) sempre che non ricorrano le condizioni di cui all'art. 12

³² Indica questa soluzione DIDI, *Profili processuali della riforma penale-tributaria*, cit., 138.

comma 2 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000, della mancata applicazione della confisca (art. 12 *bis* comma 2 d.lgs. n. 74 del 2000) di fatto surrogata dall'intervenuto pagamento, senza nemmeno essere esonerato dalle spese processuali quando la pena in concreto superi i due anni di reclusione.

Se, invece, l'accusato richiedesse il giudizio abbreviato, da un lato, non dovrebbe risarcire anticipatamente il danno erariale per accedere al rito, e, dall'altro, potrebbe giocare la partita processuale, lasciando aperta la porta a una possibile assoluzione, mentre nel caso di condanna beneficerebbe comunque di una riduzione di pena secca di un terzo, della diminuzione dovuta ad un eventuale risarcimento volontario del danno, anche solo sotto forma di riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche, oppure, nel caso in cui non avesse soddisfatto il credito vantato dall'erario, di una probabile confisca di minore entità perché «parametrata proprio all'evasione di imposta determinata in via autonoma dal giudice penale»³³.

4. La messa alla prova per i reati tributari. I delitti tributari non sono inclusi nelle fattispecie a trattazione prioritaria elencate dall'art. 132 *bis* disp. att. c.p.p.³⁴. Tuttavia, la notizia di questi particolari reati proviene da soggetti incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza in materia fiscale, come la Guardia di Finanza o le agenzie fiscali (Agenzia delle Entrate, Agenzia del Demanio, Agenzia dei Monopoli, ecc.) che hanno l'obbligo, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., di presentare denuncia per iscritto, senza ritardo, al pubblico ministero. Questi soggetti confezionano atti, come i processi verbali di constatazione, che già contengono l'indicazione degli elementi idonei a sostenere l'accusa in giudizio. Pertanto, le relative *notitiae criminis* sono corredate non soltanto di quegli indici indizianti sufficienti per l'iscrizione nell'apposito registro, ma anche di quelle informazioni già idonee alla formulazione dell'imputazione. Il pubblico ministero si ritrova nella condizione di poter chiudere le indagini in tempi brevissimi, condizione privilegiata che si accompagna alla spiccata sensibilità dei magistrati per la repressione dell'evasione fiscale. Si tratta, di fatto, di reati a trattazione prioritaria a tutti gli effetti in forza della particolare conduzione delle indagini appaltate ai soggetti accertatori.

³³ VARRASO, *Decreto fiscale e riforma dei reati tributari. Le implicazioni processuali*, cit., 336.

³⁴ Cfr. CORSO, *Effetti premiali degli istituti dellattivi*, in *Rass. trib.*, 2015, fasc. 2, 463.

Questa diffusa consapevolezza, unitamente a termini di prescrizione ampliati (art. 17 comma 1-bis d.lgs. n. 74 del 2000), costituisce un potente incentivo verso i percorsi deflattivi e premiali nei quali va annoverata anche la sospensione del procedimento con messa alla prova (art. 464 *bis* c.p.p.).

L'accesso a tal rito è riservato, sul piano oggettivo, a tutti quei reati puniti con la pena edittale detentiva non superiore nel massimo a quattro anni, sola, congiunta o alternativa alla pena pecuniaria, nonché ai delitti indicati dall'art. 550 comma 2 c.p.p. Fra questi, pertanto, anche a seguito dell'innalzamento della cornice edittale avvenuta ad opera dell'art. 39 comma 1 del d.l. n. 124 del 2019, restano l'omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000), l'omesso versamento di Iva (art. 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000), l'indebita compensazione con crediti non spettanti (art. 10 *quater* d.lgs. n. 74 del 2000) e la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte per un ammontare complessivo non superiore a duecento mila euro (art. 11 comma 1 d.lgs. n. 74 del 2000).

Sul piano soggettivo, invece, la richiesta di essere ammessi alla prova è preclusa a chi ai delinquenti abituali, professionali o per tendenza (art. 168 *bis* comma 5 c.p.).

Dal momento che per l'art. 168 *bis* comma 2 c.p. l'istituto comporta «la prestazione di condotte volte all'eliminazione delle conseguenze dannose o pericolose derivanti dal reato, nonché, *ove possibile*, il risarcimento del danno dallo stesso cagionato», l'accesso al rito non è precluso a chi, dimostrando di non averne la possibilità, non abbia «risarcito» l'erario, pagando il debito tributario con gli interessi maturati e le annesse sanzioni amministrative. La giurisprudenza ha inteso precisare, infatti, come la formula impiegata dall'art. 168-*bis* comma 2 c.p. vada intesa nel senso che la messa alla prova non sia necessariamente subordinata all'integrale risarcimento del danno³⁵.

Il procedimento speciale in questione, nonostante la patente di legittimità costituzionale riconosciuta dalla sent. n. 91 del 27 aprile 2018³⁶, non solo sovverte l'ordine dei fattori che sorreggono l'indefettibile funzione cognitiva del

³⁵ Cass., sez. III, sent. n. 3179 del 27 gennaio 2020, *inedita*.

³⁶ Corte Cost., sent. n. 91 del 2018, in *Giur. cost.*, fasc. 2, 2018, 776 ss., con commento di CESARI, *La Consulta supera le perplessità e la messa alla prova si radica nel sistema penale*.

processo³⁷ ma, ove il contribuente infedele dimostri di essere impossibilitato ad estinguere il debito tributario, consente anche l'esenzione dal risarcimento del danno. In tal modo, l'imputato ammesso alla prova ottiene dal giudice l'autorizzazione a scontare una pena alternativa alla detenzione senza che sia stata previamente accertata la sua colpevolezza³⁸. Al termine di questo periodo di *probation*, se saranno state osservate le prescrizioni stabilite nel programma di trattamento, il processo si concluderà con una sentenza di proscioglimento

³⁷ MAZZA, *Il regime intertemporale della messa alla prova*, in *Giur. Cost.*, 2015, 2200, aveva messo in evidenza che «la questione da porre è quella sulla compatibilità dell'istituto con la presunzione costituzionale di non colpevolezza. Risulta, infatti, difficile ammettere che un imputato, presunto innocente, possa, sia pure a sua richiesta, sottoporsi a una forma alternativa di esecuzione della pena prima che sia accertata la responsabilità in via definitiva - ma in realtà anteriormente anche alla decisione di primo grado - per conseguire, al termine dell'esecuzione, una pronuncia di proscioglimento fondata sulla declaratoria di estinzione di un reato mai accertato».

In dottrina, si aspettavano una declaratoria di illegittimità anche CONTI, *La messa alla prova tra le due Corti: aporie o nuovi paradigmi?*, in *Dir. pen. proc.*, 5, 2018, 666; DELLA TORRE, *I dubbi sulla legittimità costituzionale del probation processuale: molteplici le ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale*, in www.penalecontemporaneo.it, 2016, 1 ss.; FERRUA, *Una messa alla prova sul filo del rasoio costituzionale*, in AA. VV., *Strategie di deflazione penale e rimodulazione del giudizio in absentia*, a cura di Daniele e Paulesu, Torino, 2015, 183; MAZZA, *Il regime intertemporale della messa alla prova*, cit., 2200 ss.; ORLANDI, *Procedimenti speciali*, in AA. VV., *Compendio di procedura penale*, a cura di Conso-Grevi-Bargis, Padova, 2014, ed. VII, 746 ss.; RICCIO, *Giuristi e legislatori. A proposito dei recenti interventi sulla Procedura penale*, in *Arch. Pen.*, 2015, fasc. 2, 74 ss.; SCAPARONE, *Procedura penale*, Vol. II, Torino, 2015, ed. IV, 196 ss.; VIGANÒ, *Sulla proposta legislativa in tema di sospensione del procedimento con messa alla prova*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013, 1302.

Di diverso avviso, CESARI, *Sub artt. 464 bis c.p.p.*, in *Commentario breve al codice di procedura penale*, a cura di Conso e Illuminati, Padova, 2018, 2124; ILLUMINATI, *Le ultime riforme del processo penale: una prima risposta all'Europa*, in www.penalecontemporaneo.it, 2015, 9; MAFFEO, *I profili processuali della sospensione con messa alla prova*, Napoli, 2017, 136 ss.; SCALFATI, *La debole convergenza di scopo nella deflazione promossa dalla l. n. 67 del 2014*, in *Proc. pen. giust.*, n. 5, 2015, 145; ÜBERTIS, *Sospensione del procedimento con messa alla prova e Costituzione*, in *Argomenti di procedura penale*, IV, Milano, 2016, 726 ss.

³⁸ Fra gli altri, ORLANDI, *Procedimenti speciali*, cit., 748, ha sottolineato che, per legittimare la disciplina della messa alla prova, non possa ritenersi «sufficiente il rilievo che l'imputato sceglie consapevolmente e liberamente di subire la pena [posto che] per come la si è intesa finora, la presunzione d'innocenza implica un impegno dello Stato nei confronti di tutti i cittadini e non può essere oggetto di occasionali rinunce».

mento che dichiarerà estinto un reato mai fatto oggetto del benché minimo accertamento giudiziale³⁹.

A differenza del patteggiamento, che si chiude pur sempre con una sentenza equiparata a quella di condanna, l'esito positivo della messa alla prova si presenta, sia pure fra notevoli aporie di carattere teorico e costituzionale, molto più favorevole per l'accusato che lucra addirittura un proscioglimento senza essere costretto a saldare il debito con l'Erario.

Ma c'è di più: la declaratoria di estinzione del reato di cui agli artt. 464 *septies* c.p.p. e 168 *ter* c.p. non solo non comporta nessuna menzione nel casellario giudiziale⁴⁰ ma, come ribadito anche dalla Cassazione, non costituisce nemmeno titolo per la confisca per equivalente⁴¹.

³⁹ Anche PASTA, *Sospensione del procedimento con messa alla prova e «rieducazione degli imputati»: coniato dalla semantica e dalla logica dualista del processo*, in *Cass. pen.*, 2019, fasc. 5-6, 2328, rileva che «se il lavoro di pubblica utilità è una modalità di esecuzione della pena, non può che essere riservato a una persona alla quale una pena è stata inflitta; l'inflizione di una pena presuppone una sentenza di condanna, che a sua volta presuppone il convincimento oltre ogni ragionevole dubbio sulla colpevolezza formulato da un giudice in una sentenza 'definitiva' (finché vale la prescrizione contenuta nell'art. 27, comma 2, Cost.). O si rimuove la premessa (il lavoro di pubblica utilità non è una modalità di esecuzione della pena), o il procedimento è incompatibile con il quadro costituzionale».

⁴⁰ Corte cost., sent. n. 231 del 2018, in *Giur. cost.*, 2018, fasc. 6, 2656 ss., ricorda che «nel giudizio di legittimità costituzionale avente ad oggetto gli artt. 24, comma 1, e 25, comma 1, del d.P.R. n. 313 del 2002 (t.u. casellario giudiziale) - nel testo anteriore alle modifiche, non ancora efficaci, recate dal d.lgs. n. 122 del 2018 - va esclusa la proposta interpretativa secondo cui sarebbe possibile l'estensione analogica ai provvedimenti sulla messa alla prova della previsione della non menzione, nei certificati del casellario giudiziale, delle condanne per reati estinti a norma dell'art. 167, primo comma, cod. pen. Le disposizioni relative al contenuto dei certificati del casellario giudiziale sono articolate attorno a una regola generale - quella per cui tutti i provvedimenti iscritti nel casellario vanno riportati nei certificati - assistita da una serie di puntuali deroghe, che costituiscono altrettante eccezioni a tale regola generale. In omaggio al criterio ermeneutico di cui all'art. 14, secondo comma, delle Preleggi, queste deroghe non possono che intendersi come tassative, e insuscettibili pertanto di estensione analogica, tanto più a fronte delle importanti differenze normative e concettuali tra gli istituti della sospensione condizionale della pena e della messa alla prova».

⁴¹ Così, per tutte, Cass., sez. III, sent. n. 47104 del 20 novembre 2019, Calia, Rv. n. 277347.

Analogamente, il proscioglimento all'esito della messa alla prova non costituisce presupposto nemmeno per l'ordine di demolizione: secondo Cass., sez. III, sent. n. 53640 del 18 luglio 2018, Rv. n. 275183-01, «l'adozione dell'ordine di demolizione dell'opera edilizia abusiva da parte del giudice penale, prevista dall'art. 31, comma 9, d.P.R. n. 380 del 2001, presuppone la pronuncia di una sentenza di condanna, alla quale non può essere equiparata la declaratoria di estinzione del reato per esito positivo della messa alla prova, ai sensi dell'art. 168-ter cod. pen., che prescinde da un accertamento di penale responsabilità, ferma restando la competenza dell'autorità amministrativa ad irrogare la predetta sanzione». Sull'argomento, in dottrina, cfr. SCARCELLA, *L'estinzione del reato per messa alla prova blocca la demolizione*, in *Urb. Appalti*, 2018, 266.

Una parte della dottrina si è però interrogata sulla possibilità di applicare comunque la confisca diretta⁴², rilevando che, «se correttamente si sostiene vi sia incompatibilità fra la sentenza che dichiara l'estinzione del reato per la conclusione favorevole della procedura di messa alla prova e confisca per equivalente, in ragione del carattere sanzionatorio di tale misura ablatoria, può fondatamente dubitarsi che tale incompatibilità vada mantenuta ferma quando la confisca sia diretta e vada ad attingere direttamente, nei conti dell'evasore (o eventualmente della società, quando sia quest'ultima ad essere stata favorita dalla condotta criminale del suo dirigente), le somme di denaro rappresentati il profitto derivante dal mancato pagamento dell'imposta»⁴³.

Questa impostazione non considera, però, che se fosse possibile, a valle, la confisca diretta, ciò dimostrerebbe che, a monte, la messa alla prova non doveva essere concessa senza il pagamento del debito tributario.

A prescindere da ciò, il quesito non può che trovare comunque risposta negativa. La confisca diretta, benché sia ricompresa fra le misure di sicurezza, non assolve alla originaria finalità preventiva⁴⁴, perseguendo piuttosto una funzione

⁴² In argomento, già Cass., Sez. Un., sent. n. 31617 del 21 luglio 2015, Lucci, Rv. n. 264437-01, aveva ritenuto che «qualora il prezzo o il profitto c.d. accrescitivo derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca delle somme depositate su conto corrente bancario, di cui il soggetto abbia la disponibilità, deve essere qualificata come confisca diretta e, in considerazione della natura del bene, non necessita della prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto della ablazione e il reato».

Per ulteriori cenni, fra gli altri, si rinvia a CIVIELLO, *Le Sezioni unite "Lucci" sulla confisca del prezzo e del profitto di reato prescritto: l'inedito istituto della condanna in senso sostanziale*, in questa *Rivista*, 2015, n. 2, 1 ss.; FLAVIA, *La confisca del prezzo o del profitto del reato nel caso di intervenuta prescrizione*, in *Cass. pen.*, 2016, fasc. 4, 1362 ss.; GAIA, *Confisca e causa estintiva del reato: la misura sopravvive alla prescrizione solo se diretta e preceduta da sentenza di condanna*, in *Proc. pen. giust.*, 2015, fasc. 5, 31 ss.; SILVIA, *Prescrizione del reato e confisca: il "nodo" dell'accertamento processuale*, in *Arch. n. proc. pen.*, 2016, fasc. 4, 398.

⁴³ SANTORIELLO, *L'esito positivo della messa alla prova dell'evasore fiscale è incompatibile con la confisca per equivalente. Ma nei casi di confisca diretta?*, in *Il penalista*, ed on-line del 16 dicembre 2019, 5.

⁴⁴ Così secondo DE MARSICO, *Il codice penale illustrato articolo per articolo*, diretto da Conti, I, Milano, 1934, 963; MANZINI, *Trattato di diritto penale*, III, Torino, 1950, 384; MUSCO, *La misura di sicurezza detentiva*, Milano, 1978, 271 ss.; ID., *Misure di sicurezza*, in *Enc. giur.*, XX, 1990, 9; SANTORO, *Manuale di diritto penale*, I, Torino, 1958, 622.

punitiva⁴⁵ se non, in alcuni casi, addirittura espropriativa⁴⁶. Senza dimenticare che i reati tributari comportano, di regola, un risparmio di spesa (imposta non versata) piuttosto che un profitto accrescitivo di diretta derivazione causale dalla condotta illecita. Dunque, appare discutibile lo stesso concetto di confisca diretta rispetto a una situazione in cui il patrimonio dell'imputato (o della società da lui rappresentata) non si è incrementato per effetto della commissione del reato e non è quindi possibile individuare il cosiddetto profitto accrescitivo.

In ogni caso, anche le somme risparmiate non possono essere ascritte fra quelle cose connotate da una pericolosità intrinseca, con la conseguenza che la confisca non persegue certamente una finalità preventiva, come invece avviene nell'ipotesi disciplinata dall'art. 240 comma 2 n. 2 c.p. in cui, essendo oggetto della ablazione le cose, la fabbricazione, l'uso, il porto, la detenzione o l'alienazione delle quali costituisce reato, si fa salva l'applicazione della misura anche se non è stata pronunciata condanna.

Pure la confisca diretta «assolve alla medesima finalità ripristinatoria dello *status quo* ante e dell'ordine economico violato, impedendo al colpevole di poter utilizzare i profitti illeciti ottenuti mediante la commissione del reato»⁴⁷. Essa, pertanto, presenta i tratti tipici di una sanzione penale patrimoniale che non può certamente prescindere da una statuizione formale di condanna, come riconosciuto anche dalla Corte Edu nel caso *Varvara c. Italia*⁴⁸.

⁴⁵ Di questa opinione, sono fra gli altri, ALESSANDRI, *Confisca nel diritto penale*, in *Dig. disc. pen.*, 1989, III, 44; BAIOCCHI, *La confisca: sanzione amministrativa o misura di sicurezza*, in *questa Rivista*, 1985, 549; CHIAROTTI, *Sulla tutela dei diritti delle persone estranee al reato in materia di confisca*, in *Giust. pen.*, 1956, 637; DALIA, *Una prospettiva da recuperare: il sequestro penale in funzione della confisca*, in *Cass. pen.*, 1982, 1881; MAUGERI, *Confisca (dir. pen.)*, in *Enc. dir.*, Annali, VIII, Milano, 2007, 191; MELCHIONDA, *Disorientamenti giurisprudenziali in tema di confisca*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1977, 334.

⁴⁶ Cfr. DI LORENZO, *Dal procedimento di impugnazione alla natura giuridica della confisca*, in *Temi*, 1957, 144 ss.

⁴⁷ MAZZA, *Sequestro e confisca*, cit., 1021.

Analogamente, v. anche MAUGERI, *Confisca (dir. pen.)*, cit., 193.

⁴⁸ C. eur. dir. uomo, seconda sezione, sent. del 29 ottobre 2013, *Varvara c. Italia*, ric. n. 17475/09, in www.penalecontemporaneo.it, 2013, con nota di F. MAZZACUVA, *La confisca disposta in assenza di condanna viola l'art. 7 Cedu*.

Ulteriori commenti, sono stati proposti anche da DELLO RUSSO, *Prescrizione e confisca dei suoli abusivamente lottizzati: tanto tuonò che piovve*, in *Arch. pen.*, 2013, n. 3, 1 ss.; MAIELLO, *Confisca, CEDU e diritto dell'Unione tra questioni risolte ed ancora aperte*, in *Dir. pen. uomo*, fasc. 3-4, 2012, 43 ss.; MANES, *La confisca "senza condanna" al crocevia tra Roma e Strasburgo: il nodo della presunzione di innocenza*, in www.penalecontemporaneo.it, 2015, 2 ss.; MUZZICA, *Confisca dei beni culturali e prescri-*

Quest'ultima decisione, riprendendo quanto affermato nel caso Sud Fondi c. Italia⁴⁹, al §71, ha chiarito che «la logica della ‘pena’ e della ‘punizione’, e la nozione di ‘guilty’ (nella versione inglese) e la corrispondente nozione di ‘persona colpevole’ (nella versione francese), depongono a favore di un’interpretazione dell’art. 7 che esige, per punire, una dichiarazione di responsabilità da parte dei giudici nazionali, che possa permettere di addebitare il reato e di comminare la pena al suo autore. In mancanza di ciò, la punizione non avrebbe senso (Sud Fondi e altri, §116). Sarebbe infatti incoerente esigere, da una parte, una base legale accessibile e prevedibile e promettere dall’altra, una punizione quando, come nel caso di specie, la persona interessata non è stata condannata».

Tale principio di diritto è stato sensibilmente ridimensionamento dalla pronuncia della Grande Camera della Corte Edu, G.I.E.M e altri c. Italia⁵⁰, che, raccogliendo le suggestioni provenienti dalla nostra giurisprudenza interna⁵¹ e

zione: contro o oltre Varvara, in *www.penalecontemporaneo.it*, 2015, 1 ss.; VIGANÒ, *Confisca urbanistica e prescrizione: a Strasburgo il Re è nudo*, in *Dir. pen. cont., Riv. trim.*, 2014, fasc. 3-4, 277 ss.

⁴⁹ C. eur. dir. uomo, seconda sezione, sent. del 10 maggio 2012, Sud Fondi e altri c. Italia, Ric. n. 75909/01.

Per una completa panoramica sulla giurisprudenza in materia, si v. anche D’ALESSIO, *La confisca nei reati urbanistici, ambientali e nelle violazioni del codice della strada*, in AA. VV., *La giustizia patrimoniale penale*, a cura di Bargi, Cisterna, Torino, 2011, 1057 ss.

⁵⁰ C. eur. dir. uomo, Grande Camera, sent. del 28 giugno 2018, G.I.E.M. srl e altri c. Italia, Ric. nn. 1828/06, 34163/07, 19029/11. Su di essa, tra i tanti, cfr. EPIDENDIO, *La Grande Camera della Corte Edu sulla confisca senza condanna: ‘oltre l’urbanistica la guerra tra le corti’, l’interpretazione delle sentenze e i diritti delle persone*, in *Giur. cost.*, 2018, fasc. 5, 2151; CIVIELLO, *La sentenza G.I.E.M. s.r.l. e altri c. Italia: un passo indietro rispetto alla sentenza “Varvara”? Ancora sui rapporti fra prescrizione e confisca urbanistica*, in *questa Rivista*, 2018, n. 3, 1 ss.; GALLUCCIO, *Confisca senza confisca, principio di colpevolezza, partecipazione dell’ente al processo: l’attesa della sentenza della Corte EDU, Grande Camera, in materia urbanistica*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, fasc. 7, 221 ss.; PULVIRENTI-LO GIUDICE, *Prescrizione, confisca e processo nella sentenza G.I.E.M. e altri*, in *Proc. pen. giust.*, 2019, 133 ss.; QUATTROCCHI, *Lottizzazione abusiva e confisca urbanistica: la discussa compatibilità convenzionale davanti alla Grande Camera della Corte Edu*, in *Dir. pen. proc.*, 2018, 1505 ss.; RANALDI, *Confisca urbanistica senza condanna e prescrizione del reato: interrogativi sui rimedi processuali azionabili, dopo che la Grande Camera ha delineato “un equilibrio possibile”*, in *Arch. pen.*, 2018, n. 3, 1 ss.

⁵¹ In Corte cost., sent. n. 49 del 26 marzo 2015, in *Giur. cost.*, 2015, fasc. 2, 409, (con nota di V. MONGILLO, *La confisca senza condanna nella travagliata dialettica tra Corte costituzionale e Corte europea dei diritti dell’uomo. Lo “stigma penale” e la presunzione di innocenza*), è stato decretato che «nell’ordinamento giuridico italiano, la sentenza che accerta la prescrizione di un reato non denuncia alcuna incompatibilità logica o giuridica con un pieno accertamento di responsabilità. Quest’ultimo anzi è doveroso qualora si tratti di disporre una confisca urbanistica. Decidere se l’accertamento vi sia stato, oppure no, è questione di fatto, dalla cui risoluzione dipende la conformità della confisca rispetto alla

dall'innesto dell'art. 578 *bis* c.p.p.⁵², al §261, ha affermato il seguente principio: «a condizione che i tribunali in questione abbiano agito nel pieno rispetto

CEDU (oltre che al diritto nazionale) [...] Si tratta quindi non della forma della pronuncia, ma della sostanza dell'accertamento».

Su di essa, si v. anche BIGNAMI, *Le gemelle crescono in salute: la confisca urbanistica tra Costituzione, Cedu e diritto vivente*, in *Dir. pen. cont., Riv. trim.*, 2015, fasc. 2, 289 ss.; CIVIELLO, *La sentenza Varvara c. Italia "non vincola" il giudice italiano: dialogo fra Corti o monologo di Corti?*, in *questa Rivista.*, 2015, n. 1, 1 ss.; CONTI, *La Corte assediata? Osservazioni a Corte cost. n. 49/2015*, in *Consulta Online, Studi*, 2015, fasc. I, *passim*; DELLO RUSSO, *Prescrizione e confisca. La Corte costituzionale stacca un nuovo biglietto per Strasburgo*, in *questa Rivista*, 2015, 1; MANES, *La confisca "senza condanna" al crocevia tra Roma e Strasburgo: il nodo della presunzione di innocenza*, cit., 5 ss.; PULITANÒ, *Due approcci opposti sui rapporti fra Costituzione e CEDU in materia penale. Questioni lasciate aperte da Corte Cost. n. 49/2015*, in *Dir. Pen. Cont., Riv. trim.*, 2015, fasc. 2, 318 ss.; RUGGERI, *Fissati nuovi paletti dalla Consulta a riguardo del rilievo della C.e.d.u. in ambito interno*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 2015, 1 ss.; TEGA, *La sentenza della Corte costituzionale n. 49 del 2015 sulla confisca: il predominio assiologico della Costituzione sulla Cedu*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, ed on-line del 30 aprile 2015, 1 ss.; VIGANO', *La Consulta e la tela di Penelope (Osservazioni a primissima lettura su Corte cost., sent. 26 marzo 2015, n. 49)*, *ivi*, 30 marzo 2015, *passim*; ZAGRELBESKY, *Corte cost. n. 49 del 2015, giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani, art. 117 Cost., obblighi derivanti dalla ratifica della Convenzione*, in *Osservatorio AIC*, maggio 2015, 1 ss.

Precedentemente, già in Corte cost., sent. n. 85 del 2008, in *Giur. cost.*, 2008, fasc. 2, 1032; ID., sent. n. 239 del 2009, *ivi*, 2009, fasc. 4, 3004, era stato evidenziato che, nel nostro ordinamento, l'accertamento ben può essere contenuto in una sentenza di proscioglimento dovuto a prescrizione del reato, la quale, pur non avendo condannato l'imputato, abbia comunque adeguatamente motivato in ordine alla responsabilità personale di chi è soggetto alla misura ablativa, sia esso l'autore del fatto, ovvero il terzo di mala fede acquirente del bene.

⁵² La disposizione è stata introdotta dal d.lgs. n. 21 del 1° marzo 2018 in *Gazz. Uff.*, Serie generale, n. 68 del 22 marzo 2018 e, successivamente è stato modificato in seguito alla l. n. 3 del 9 gennaio 2019 in *Gazz. Uff.*, Serie Generale, n. 13 del 16 gennaio 2019.

Fra gli altri, cfr. PULVIRENTI, *Il difficile connubio dell'art. 578-bis c.p.p. con la "sentenza Giem" della Corte europea tra arretramenti ermeneutici e ipotesi d'innalzamento del livello (interno) di tutela*, in *questa Rivista*, 2019, n. 2, *passim*; VARRASO, *La decisione sugli effetti civili e la confisca senza condanna in sede di impugnazione. La legge n. 3 del 2019 (c.d. "spazzacorrotti") trasforma gli artt. 578 e 578bis c.p.p. in una disciplina "a termine"*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 2019, 9, il quale evidenzia che «per i reati commessi a partire dal 1 gennaio 2020, data dell'entrata in vigore di questa norma in virtù del differimento statuito dall'art. 1 comma 2 l. n. 3 del 2019, a fronte dalla imprescrittibilità dei reati nei giudizi di impugnazione, alla Corte d'appello si schiude un'alternativa: o conferma la condanna in primo grado portante la confisca, ovvero dovrà proscioglierà l'imputato per una causa diversa dalla prescrizione».

Di recente, si è pronunciata sulla questione anche Cass., Sez. Un., sent. n. 1359 del 30 aprile 2020, Perroni, Rv. n. 278820-03, ribadendo che «la confisca di cui al D.P.R. n. 380 del 2001, art. 44 può essere disposta anche in presenza di una causa estintiva determinata dalla prescrizione del reato purché sia stata accertata la sussistenza della lottizzazione abusiva sotto il profilo oggettivo e soggettivo, nell'ambito di un giudizio che abbia assicurato il contraddittorio e la più ampia partecipazione degli interessati, fermo restando che, una volta intervenuta detta causa, il giudizio non può, in applicazione dell'art. 129 c.p.p., comma 1, proseguire al solo fine di compiere il predetto accertamento. In caso di

dei diritti della difesa sanciti nell'art. 6 della Convenzione [...] si ritiene che, qualora i tribunali investiti constatino che sussistono tutti gli elementi del reato di lottizzazione abusiva pur pervenendo a un non luogo a procedere, soltanto a causa della prescrizione, tali constatazioni, in sostanza, costituiscono una condanna nel senso dell'art. 7 che in questo caso non è violato»⁵³.

Il Giudice di Strasburgo, ritenendo che il nostro ordinamento abbia, come obiettivo di sistema, «la lotta contro l'impunità» (§ 260)⁵⁴, ha ritenuto che titolo di esecuzione di una pena⁵⁵, fra le quali possono ascrivere tutte le forme di

declaratoria, all'esito del giudizio di impugnazione, di estinzione del reato di lottizzazione abusiva per prescrizione, il giudice di appello e la Corte di cassazione sono tenuti, in applicazione dell'art. 578-bis c.p.p., a decidere sull'impugnazione agli effetti della confisca di cui al D.P.R. n. 380 del 2001, art. 44». Per dei commenti, v. BASSI, *Confisca urbanistica e prescrizione del reato: le Sezioni unite aggiungono un nuovo tassello alla disciplina processuale della materia*, in www.sistemapenale.it, 2020, 1 ss.; MAUGERI, *La confisca urbanistica alla ricerca di un difficile equilibrio tra le esigenze dell'efficienza e i principi della materia penale*, in questa Rivista, 2020, 2, *passim*.

⁵³ Tale assunto non è stato risparmiato dall'aspra *dissenting opinion* del giudice Pinto de Albuquerque, il quale, al § 34, afferma che «la dichiarazione 'sostanziale' di responsabilità viola in modo scandaloso il principio di presunzioni di innocenza».

⁵⁴ Per un'attenta critica a questa considerazione "di scopo", si rinvia per tutti a NEGRI, *Il dito della irretroattività sfavorevole e la luna della garanzia giurisdizionale: la posta in gioco dopo la sentenza della Corte di Giustizia EU Taricco*, in *Arch. pen.*, 2016, 655 ss., nonché a MAUGERI, *La riforma della confisca (d.lgs. 202/2016). Lo statuto della confisca allargata ex art. 240bis c.p.: spada di Damocle sine die sottratta alla prescrizione (dalla l. 161/2017 al d.lgs. 21/2018)*, *ivi*, 2018, 266.

⁵⁵ Da C. eur. dir. dell'uomo, sent. dell'8 giugno 1976, Engel e Altri c. Paesi Bassi, § 82, che ha riconosciuto come «[...] occorre anzitutto sapere se le previsioni che definiscono l'illecito in questione appartengono, secondo il sistema legale dello Stato resistente, alla sfera del diritto penale, disciplinare o entrambi assieme. Ciò tuttavia non rappresenta che un punto di partenza. Le indicazioni così fornite hanno solo un valore formale e relativo e vanno esaminate alla luce di un comune denominatore ricavabile dalle legislazioni dei vari stati contraenti. La natura intrinseca dell'illecito è un fattore di maggior importanza. Quando un militare si ritrova accusato di un atto o di un'omissione che in tesi violano le regole che governano l'attività delle forze armate, lo Stato può in linea di principio impiegare contro di lui il diritto disciplinare invece che quello penale. Sotto questo profilo, la Corte concorda con il Governo. Tuttavia, il sindacato della Corte non si ferma qui. Tale sindacato risulterebbe in linea generale illusorio se non prendesse anche in considerazione il livello di severità della sanzione che l'accusato rischia di subire. In una società conformata al principio di legalità, appartengono alla sfera del diritto penale tutte le privazioni della libertà che siano applicate quali sanzioni, con l'eccezione di quelle che per natura, durata o modalità di esecuzione non siano significativamente afflittive [...]», sono stati estrapolati i cd. Criteri Engel - come evidenziato in corsivo - i quali propongono i parametri attraverso i quali il Giudice di Strasburgo stabilisce, al di là del *nomen iuris*, se tanto la contestazione di un dato illecito quanto la susseguente sanzione rivelino in realtà una natura penalistica. Tali parametri - 1) la qualificazione del diritto interno, 2) la natura dell'infrazione, 3) la severità della pena - hanno poi trovato consolidata consacrazione nella giurisprudenza della Cedu: ID., sent. del 26 marzo 1982, Adolf c. Gov. Austria, § 121; ID., sent. del 21 febbraio 1984, Öztürk c. Germania, § 50; ID., sent. del 4 marzo 2014, casi nn. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 e 18698/10, Grande Stevens and Others c. Italia, §§ 94-96.

confisca ad eccezione delle sole che adempiono ad una finalità preventiva⁵⁶, può esser costituito anche da una non meglio definita “dichiarazione sostanziale di responsabilità”⁵⁷.

⁵⁶ Sul tema, fra gli altri, si sono soffermati BARGI, *“Processo al patrimonio” e principi del giusto processo: regole probatorie e regole decisorie nella confisca penale*, in AA. VV., *La giustizia penale patrimoniale*, a cura di Bargi, Torino, 2011, t. I, 3 ss.; CISTERNA, *La natura promiscua della confisca tra misura di sicurezza e sanzioni punitiva in rapporto alle nuove tecniche sanzionatorie della criminalità del profitto*, *ibidem*, 50 ss.; D’AVIRRO, *Confisca diretta, per equivalente e “allargata” nei reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2020, fasc. 2, 487 ss.; FORNARI, *Criminalità del profitto e tecniche sanzionatorie. Confisca e sanzioni pecuniarie nel diritto penale “moderno”*, Padova, 1997, *passim*; MAUGERI, *La lotta contro l’accumulazione dei patrimoni illeciti da parte delle organizzazioni criminali*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2007, 1301; MAZZACUVA, *Le pene nascoste. Topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello statuto garantistico*, Torino, 2017, *passim*.

Fra le pronunce delle Corti europee, sull’argomento C. eur. dir. dell’uomo, sent. del 9 febbraio 1995, *Welch c. Regno Unito*, serie A n. 307-, § 27, ha affermato che «*the concept of a “penalty” in this provision is, like the notions of “civil rights and obligations” and “criminal charge” in Article 6 para. 1 (art. 6-1), an autonomous Convention concept (see, inter alia, - as regards “civil rights” - the X v. France judgment of 31 March 1992, Series A no. 234-C, p. 98, para. 28, and - as regards “criminal charge” - the Demicoli v. Malta judgment of 27 August 1991, Series A no. 210, pp. 15-16, para. 31). To render the protection offered by Article 7 (art. 7) effective, the Court must remain free to go behind appearances and assess for itself whether a particular measure amounts in substance to a “penalty” within the meaning of this provision*».

⁵⁷ Riguardo le confische non precedute da una formale affermazione di condanna, v. anche BALSAMO, *La Corte europea e la “confisca senza condanna” per la lottizzazione abusiva*, in *Cass. pen.*, 2014, 1395 ss.; LO GIUDICE, *Confisca senza condanna e prescrizione: il filo rosso dei controlimiti*, in *Dir. pen. cont.*, *Riv. trim.*, 2017, fasc. 4, 243 ss.; NICOLICCHIA, *Dalla confisca “senza condanna” alla confisca “senza tempo”: rilievi critici dalla prospettiva processuale*, in *Arch. pen.*, 2020, n. 3, 10 ss.; PANZARASA, *Confisca senza condanna? Uno studio de lege lata e de iure condendo sui presupposti processuali della confisca*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2010, 1675 ss.; PULITANÒ, *Due approcci opposti sui rapporti fra Costituzione e CEDU in materia penale. Questioni lasciate aperte da Corte cost. n. 49 del 2015*, cit., 1 ss.; TABASCO, *Confisca e prescrizione del reato alla luce della presunzione di non colpevolezza*, in *Arch. pen.*, 2019, n. 3, 1 ss.

Dunque, per irrogare una sanzione penale, secondo questa ricostruzione, non sarebbe più necessario che, nel dispositivo di una sentenza di condanna passata in giudicato, venga espressamente riconosciuta la responsabilità penale dell'imputato⁵⁸. Piuttosto, può bastare che *nella motivazione* di una sentenza di proscioglimento, il giudice, incidentalmente, richiami le ragioni in fatto e in diritto per cui nella statuizione di grado precedente sia stato ritenuto colpevole colui che, tuttavia, resta formalmente e irrevocabilmente un presunto innocente.

La regola di giudizio implicata dalla presunzione di innocenza prescrive, invece, che debba essere applicata la pena soltanto quando la fondatezza dell'ipotesi accusatoria sia stata riconosciuta in una pronuncia "di condanna" che assurga alla piena definitività non soltanto cronologica ma anche cogniti-

Inoltre, anche in C. eur. dir. uomo, prima sezione, sent. del 25 settembre 2008, Paraponiaris c. Grecia, Ric. n. 42132/06, era stata affrontata una questione analoga. Anche in quella circostanza, la camera d'accusa della Corte d'appello greca competente essendo maturati i termini di prescrizione aveva emesso sentenza di non doversi procedere. Ciononostante, essendo stato "obiettivamente accertato" il reato di contrabbando contestato all'imputato, il Giudice aveva comunque applicato nei confronti dell'accusato prosciolto una sanzione pecuniaria di importo pari ai beni oggetto di contrabbando sui quali non risultava possibile disporre una confisca diretta. Perciò, era stata applicata una sanzione pecuniaria che nel nostro ordinamento potrebbe facilmente essere tradotta in una confisca per equivalente. I giudici di Strasburgo investiti del caso, hanno ravvisato una violazione dell'art. 6, § 2 della Cedu, al §33 riconoscendo che «*dans le cas d'espèce, la Cour note que nonobstant la fin des poursuites pénales engagées contre le requérant, celui-ci fut pourtant qualifié comme ayant 'objectivement' commis l'infraction dont il était accusé et écopa d'une peine pécuniaire. La Cour peut difficilement saisir la portée des termes utilisés ci-dessus, qui opèrent une distinction, à ses yeux artificielle, entre un constat de culpabilité et un constat de perpétration 'objective' d'une infraction. En effet, la Cour n'aperçoit pas comment elle pourrait ne pas considérer le raisonnement de la chambre d'accusation comme étant assimilable à une déclaration de culpabilité et donc incompatible avec le respect de la présomption d'innocence*».

⁵⁸ Diversamente, anche in C. eur. dir. dell'uomo, sent. del 25 marzo 1983, Minelli c. Svizzera, § 37, si ritiene che l'irrogazione di una sanzione penale in assenza di condanna rappresenti una violazione dell'art. 6 § 2 Cedu, il cui significato racchiude la più alta espressione del principio dell'*in dubio pro reo*. Quest'ultimo, come rilevato nel commento di CHIAVARIO, *Art. 6. Diritto ad un equo processo*, in AA. VV., *Commentario alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, a cura di S. Bartole-B. Conforti-G. Raimondi, Padova, 2001, 217, si ritrova «misconosciuto se, senza un previo accertamento legale della colpevolezza di un imputato, una decisione giudiziaria che lo riguarda riflette la convinzione che egli sia colpevole».

Inoltre, anche nella Direttiva 2014/42/UE recepita nel nostro ordinamento attraverso il d.lgs. n. 202 del 29 ottobre 2016, entrambe edite in *Gazz. Uff., Serie generale n. 262 del 9 novembre 2016*, all'art. 4, espressamente è stato previsto che «gli Stati membri adottano le misure necessarie per poter procedere alla confisca, totale o parziale, di beni strumentali e proventi da reato, o di beni di valore corrispondente a detti beni strumentali o proventi, in base a una *condanna penale definitiva*, che può anche essere pronunciata a seguito di un procedimento in contumacia».

va, quando cioè non residui più nessun dubbio ragionevole sulla colpevolezza dell'imputato⁵⁹. Se per lo spirare dei termini di prescrizione è stata preclusa la possibilità, anche soltanto potenziale, di poter ancora presentare una fonte di prova disponibile a confutazione della ricostruzione accusatoria attraverso un mezzo di impugnazione, oppure la possibilità che un diverso giudice possa assumere una decisione di segno differente, non potrà ritenersi legalmente accertata la responsabilità dell'accusato secondo il più alto standard di tutela predisposto dall'art. 27 comma 2 Cost. rispetto tanto all'art. 6, par. 2, Cedu quanto all'art. 14, par. 2, del Patto internazionale sui diritti civili e politici e dell'art. 48, comma 1 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea⁶⁰. Nello stesso art. 27 comma 2 Cost., d'altra parte, si fa riferimento espresso alla «condanna definitiva». Sul piano della legalità formale, ciò implica necessariamente che debba intervenire una sentenza corredata, oltre che degli altri

⁵⁹ ILLUMINATI, *I principi generali del sistema processuale penale italiano*, in *Pol. dir.*, 1999, fasc. 2, 304, riconosce, infatti, che «tale principio rappresenta il presupposto logico e, in un certo senso, la sintesi di tutte le garanzie poste a tutela dell'individuo nei confronti della giurisdizione penale, garanzie che possono infatti essere viste come sue ulteriori specificazioni. La presunzione d'innocenza evoca direttamente quelli che debbono essere considerati i principi imprescindibili del processo penale, pur nella varietà dei modi in cui possono trovare realizzazione: l'onere della prova a carico dell'accusa, la parità delle parti e il contraddittorio, l'imparzialità del giudice».

Cfr. DOMINIONI, *La presunzione di innocenza*, in *Le parti nel processo penale*, Milano, 1985, 205 ss.; FERRAJOLI, *Diritto e ragione. Teoria del garantismo penale*, Bari, 2011, 559 ss.; FIORIO, *La presunzione di non colpevolezza*, in AA. VV., *Fisionomia costituzionale del processo penale*, a cura di Dean, Torino, 2007, 120; FERRUA, *Presunzione di non colpevolezza e definitività della condanna penale*, in ID., *Studi sul processo penale. II. Anamorfosi del processo accusatorio*, Torino, 1992, 122 ss.; GAROFOLI, *Presunzione di innocenza e considerazione di non colpevolezza. La fungibilità delle due formulazioni*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1998, 1168 ss.; GREVI, *Presunzione di non colpevolezza, garanzie dell'imputato ed efficienza del processo nel sistema costituzionale*, in *Presunzione di non colpevolezza e disciplina delle impugnazioni. (Atti del convegno Foggia Mattinata, 25-27 settembre 1998)*, Milano, 2000, 15 ss.; ILLUMINATI, *La presunzione di innocenza dell'imputato*, Bologna, 1974, 35 ss.; ID., *La presunzione di non colpevolezza*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991, *passim*; MAZZA, *Presunzione di innocenza e diritto di difesa*, in *I nuovi orizzonti della giustizia penale europea*, Milano, 2015, 141 ss.; MARZADURI, *Considerazioni sul significato dell'art. 27 comma 2, Cost.: regola di trattamento e regola di giudizio*, in AA. VV., *Processo penale e Costituzione*, a cura di Dinacci, Milano, 2010, 314; NOBILI, *Spunti per un dibattito sull'art. 27 comma 2° della Costituzione*, in *Il Tommaso Natale. Scritti in memoria di Girolamo Bellavista, II*, Palermo, 1978, 831 ss.; PASTA, *La dichiarazione di colpevolezza. La logica dell'ipotesi, il paradigma dell'interesse*, Padova, 2016, 66 ss.; ID., *Lo scopo del processo e la tutela dell'innocente: la presunzione di non colpevolezza*, in *questa Rivista*, 2018, n. 1, 9; PAULESU, *La presunzione di non colpevolezza dell'imputato*, Torino, 2009, *passim*; ID., *Presunzione di non colpevolezza*, in *Dig. disc. pen.*, IX, Torino, 1995, 670 ss.; PISANI, *Sulla presunzione di non colpevolezza*, in *Foro pen.*, 1965, ora in *Introduzione al processo penale*, 1988, 43.

⁶⁰ Sia consentito rinviare per più approfondite riflessioni, a TAVASSI, *L'onere della prova nel processo penale*, Padova, 2020, 109 ss.

requisiti di cui all'art. 546 c.p.p., di un dispositivo in cui si affermi la responsabilità e si ordini, di conseguenza, l'applicazione della pena. Soltanto la parte dispositiva e punitiva, infatti, costituisce il titolo per l'esecuzione del comando di legge. Non può allora essere attribuito alla parte motiva di una sentenza di proscioglimento lo stesso effetto dispositivo e punitivo di una statuizione di condanna, anche perché, pur quando il processo sia stato interrotto dalla prescrizione, il giudice non è certo obbligato a motivare sulla fondatezza dell'accusa prima di dichiarare estinto il reato. Può farlo, certo, ma non esiste una disposizione che renda obbligatoria la formulazione della cosiddetta dichiarazione sostanziale di responsabilità⁶¹. Al contrario, invece, come prescritto nell'art. 129 comma 2 c.p.p., il giudice è tenuto ad adottare una formula assolutoria quando, pur essendo intervenuta una causa di estinzione del reato, dagli atti risulti evidente che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso o che il fatto non costituisce reato o non è previsto dalla legge come reato. Dunque, in virtù del principio del *favor innocentiae*, il giudice deve motivare le ragioni per cui la prova dell'innocenza dell'imputato prevale sulla intervenuta causa di estinzione del reato⁶². Nel caso opposto, in cui risulti prevalente la colpevolezza, quando interviene una causa di estinzione del reato il giudice non è tenuto a descrivere se l'ipotesi accusatoria risulti fondata e la responsabilità dell'imputato riscontrata. Pur se lo facesse, come a volte avviene nella prassi, non potrebbe comunque dirsi raggiunta la definitività cognitiva, cioè la piena certezza che il reato è fondato e l'imputato lo ha commesso dal momento che il processo è stato interrotto. Ma anche se la sentenza di-

⁶¹ Nella recente Corte cost., sent. n. 182 del 2021, *inedita*, 14, pur scrutinando la compatibilità costituzionale dell'art. 578 c.p.p., si è affermato che per l'applicazione dell'art. 578-bis c.p.p., «essendo il giudice chiamato a valutare i presupposti della conferma, o meno, di una sanzione di carattere punitivo ai sensi dell'art. 7 Cedu, la dichiarazione di responsabilità dell'imputato in ordine al reato ascrittogli non è solo consentita, ma è anzi doverosa, perché non si può irrogare una pena senza il giudizio sulla sussistenza di una responsabilità personale, sebbene sia sufficiente che tale giudizio risulti nella 'sostanza dell'accertamento' contenuto nella motivazione della sentenza, non essendo necessario che assuma, in dispositivo, la 'forma della pronuncia' di condanna».

⁶² Sul tema di assoluta rilevanza sistematica, si rinvia fra i molti a + CAPITTA, *La declaratoria immediata delle cause di non punibilità*, Milano, 2010, 239; DANIELE, *Proscioglimento (dir. proc. pen.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 2008, 914-915; FALATO, *Immediata declaratoria e processo penale*, Padova, 2010, 161 ss.; FONTI, *L'immediata declaratoria delle cause di non punibilità*, in AA. VV., *Trattato di procedura penale*, diretto da G. Spangher, v. I, *Soggetti e atti*, t. II, diretto da Dean, Torino, 2008, 139; LOZZI, *Favor rei e processo penale*, Milano, 1968, 101; MARZADURI, *Sub art. 129*, in *Commento al nuovo codice di procedura penale*, coordinato da M. Chiavario, vol. II, Milano, 1990, 106; SCOMPARIN, *Il proscioglimento immediato nel sistema processuale penale*, Torino, 2008, 381 ss.

chiarativa della prescrizione e della “colpevolezza sostanziale” intervenisse all’esito del giudizio, mancherebbe comunque la parte dispositiva della decisione che rappresenta l’elemento costitutivo indispensabile dell’atto giuridico rappresentato dalla sentenza di condanna, unico valido riferimento costituzionale per far cessare la presunzione di innocenza.

Nonostante ciò, la misura afflittiva della confisca diretta o per equivalente non può comunque trovare applicazione nel caso in cui l’accusato sia stato ammesso alla prova. Infatti, né nell’ordinanza che sospende il procedimento, né nella sentenza in cui, a seguito del buon esito del programma di *probation*, si dichiara estinto il reato può rinvenirsi traccia di una qualsiasi forma di “dichiarazione sostanziale di responsabilità” a cui il giudice può essere giunto, avendo previamente assicurato alle parti il pieno esercizio di tutti i diritti sanciti dall’art. 6 Cedu e dal combinato disposto degli artt. 24 comma 2 e 111 Cost.

Certamente non può assurgere al paradigma della dichiarazione sostanziale di responsabilità l’ordinanza che dispone il programma di trattamento contenente la clausola di stile per cui allo stato degli atti (di indagine) non risulta la ricorrenza di una delle cause di non punibilità indicate nell’art. 129 c.p.p. A parte l’irrelevanza cognitiva di tale clausola, l’ordinanza ammissiva non è una sentenza e non statuisce in positivo sulla responsabilità, a differenza della sentenza di patteggiamento⁶³ che può passare in giudicato e costituire legittimamente titolo di esecuzione delle “pene”. Oltre a ciò, l’ordinanza ammissiva entrerebbe in contraddizione con la sentenza di proscioglimento emessa dallo stesso giudice nel medesimo grado di giudizio: sarebbe impensabile che lo stesso giudice nello stesso grado prima condanni e poi prosciolga. Il medesimo effetto non può essere sortito nemmeno dalla sentenza di cui all’art. 464 *septies* c.p.p. che dichiara estinto il reato solo sul presupposto dell’esito positivo della prova.

In conclusione, nonostante la continua torsione delle categorie dogmatiche a cui è sottoposto il sistema penale, le decisioni sulla messa alla prova non possono logicamente e giuridicamente fondare la confisca del profitto del reato.

⁶³ Cfr. MARAFIOTI, *Giustizia penale negoziata*, Milano, 1992, 2508.