

## ATTUALITÀ

---

**SILVIA DE BLASIS**

### ***I reati tributari tra confisca allargata e di prevenzione: necessità di coordinamento e nuovi “squilibri” alla luce dell'improcedibilità dell'impugnazione.***

L'introduzione della confisca allargata per alcuni reati tributari e l'inclusione di taluni di essi tra i reati presupposto della responsabilità degli enti ex d.lgs. 231/2001 pongono questioni di coordinamento tra misure anche alla luce del nuovo codice della crisi e dell'insolvenza. Con l'entrata in vigore della Riforma Cartabia si pone l'ulteriore questione del ruolo delle misure di prevenzione alla luce del regime previsto dall'art. 578 *ter* c.p.p. in caso di improcedibilità dell'impugnazione.

*Tax crimes between extended confiscation and prevention: need for coordination and new “imbalances” in the light of the inadmissibility of the appeal.*

*The introduction of extended confiscation for some tax crimes and the inclusion of some of them among the predicate crimes of the liability ex d.lgs. 231/2001 pose questions of coordination between measures also in the light of the new crisis and insolvency code. With the entry into force of the Cartabia Reform, the further question of the role of preventive measures in the light of the regime established by art. 578 *ter* c.p.p. in case of inadmissibility of the appeal.*

**SOMMARIO:** 1. Premessa: i termini del problema. - 2. La confisca allargata: l'evoluzione dell'istituto. - 3. Confisca allargata e reati tributari. - 4. Necessità di coordinamento con la misura di prevenzione per l'evasore fiscale seriale. - 5. *Nullum crimen sine confiscatione* e improcedibilità alla luce della c.d. Riforma Cartabia: verso uno svuotamento della *ratio* della prevenzione *ante delictum*.<sup>2</sup> - 6. Confisca allargata e confisca a carico dell'ente. - 7. Osservazioni conclusive: l'esigenza di coordinamento.

1. *Premessa: i termini del problema.* La riformulazione di alcuni reati tributari, l'introduzione della confisca allargata<sup>1</sup> per alcuni di essi e l'inclusione di diversi illeciti fiscali tra i reati presupposto della responsabilità degli enti<sup>2</sup> avvenuta ad

---

<sup>1</sup> In tema, per tutti, MUCCIARELLI, *Le dichiarazioni fraudolente: fattispecie da ripensare?*, in *www.sistemapenale.it*, 30 aprile 2020; VARRASO, *Le confische e i sequestri in materia di reati tributari dopo il decreto fiscale n. 124 del 2019*, in *Confische e sanzioni patrimoniali nella dimensione interna ed europea*, a cura di Castronuovo-Grandi, Napoli, 2021, 219 ss.

<sup>2</sup> In argomento, specialmente, BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sist. pen.*, 2020, 3; IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 2020, 1, 1 ss.; FLORA, *Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della “direttiva PIF” nel settore dei reati tributari e della responsabilità “penale” degli enti*, in *www.discrimen.it*, 12 novembre 2019; PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una norma nel (ancorché non di) sistema*, in *Dir. pen. cont.*, 2020, 3, 275 ss.; SANTORIELLO, *La nuova responsabilità delle società per i reati tributari*, in *Il societario*, 19 marzo 2020; SEVERINO,

opera della l. n. 157/2019<sup>3</sup> e del d.lgs. 75/2020<sup>4</sup> pone diverse questioni di coordinamento tra misure e impone riflessioni in merito alla razionalità delle scelte del legislatore, ancor più ora che deve farsi i conti con l'improcedibilità inserita dalla c.d. Riforma Cartabia<sup>5</sup>, stante il potenziale rischio di violazione dei principi di uguaglianza e proporzionalità<sup>6</sup> oltreché un possibile dilagare dello strumento prevenzionistico in ragione del disposto del nuovo art. 578 *ter* c.p.p. che rischia di trasformare la confisca di prevenzione in strumento di "supplenze" sanzionatorie.

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

---

*L'inserimento dei reati tributari nel D.lgs. 231/2001 tra osservazioni de iure condito e prospettive de iure condendo*, in *Sist. pen.*, 2020, 7, 126 ss.

<sup>3</sup> Per un primo commento a tutto campo, FINOCCHIARO, *Le novità in materia di reati tributari e di responsabilità degli enti contenute nel c.d. decreto fiscale (d.l. 124/2019)*, in *www.sistemapenale.it*, 18 novembre 2019; *Id.*, *In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, in *www.sistemapenale.it*, 7 gennaio 2020; LARINNI, *La recente riforma in materia tributaria (D.L. n. 124/2019), tra disciplina penale e responsabilità degli enti*, in *www.discrimen.it*, 7 gennaio 2020; PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *www.sistemapenale.it*, 4 giugno 2020. Di recente, VARRASO, *Le confische e i sequestri in materia di reati tributari dopo il "decreto fiscale" n. 124 del 2019*, in *Confische e sanzioni patrimoniali*, cit., 219 ss.; ATTANASIO, *La metamorfosi della "confisca in casi particolari": dalla criminalità organizzata alla legislazione penal-tributaria*, in *Dir. pen. cont.*, 2021, 1, 332 ss.

<sup>4</sup> Tale intervento è avvenuto, come noto, in attuazione della Direttiva UE n. 2017/1371 del 5 luglio 2018 (Direttiva PIF). In argomento, MAZZANTI, *La riforma delle frodi europee in materia di spese, osservazioni a prima lettura sull'attuazione della "direttiva PIF" (d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75)*, in *www.sistemapenale.it*, 23 settembre 2020; ELAMPINI, *A volte ritornano. Prime riflessioni sulla problematica reintroduzione del tentativo nei reati fiscali a seguito dell'attuazione della Direttiva PIF*, in *www.sistemapenale.it*, 8 ottobre 2020.

<sup>5</sup> Sul tema, MENDITTO, *La riforma penale (l. n. 134/2021): le disposizioni in materia di sequestro e confisca dello schema di decreto delegato presentato dal Governo*, in *www.sistemapenale.it*, 14 settembre 2022.

<sup>6</sup> Di recente, VERUCCI, *Oltre il nullum crimen sine confiscatione per i reati tributari: dai problemi della moltiplicazione alle soluzioni del coordinamento*, in *Dir. pen. cont.*, 2022, 1, 213 ss.

nonché, eventualmente, art. 24 d.lgs. n. 159/2011) delle quali venga ammesso il cumulo<sup>7</sup>.

Ci si soffermerà, ancora, sulla nuova disciplina che prevede, in caso di improcedibilità dell'impugnazione nell'ambito di un procedimento in cui è stata disposta la confisca con la sentenza di primo o secondo grado, la trasmissione degli atti al titolare del potere di avanzare proposta dell'applicazione di misura di prevenzione laddove questo tipo di confisca, a fronte di divenire strumento preferenziale, potrebbe vedersi svuotato nella sua *ratio*, tenuto conto del ruolo dell'evasione fiscale quale indice di sproporzione reddituale<sup>8</sup>.

2. *La confisca allargata: l'evoluzione dell'istituto.* Occorre preliminarmente ricordare come la confisca abbia perso da tempo i suoi connotati di misura di sicurezza patrimoniale indicando ormai, in modo indifferenziato quanto impreciso, provvedimenti ablativi diversi perfino quanto a natura giuridica: tanto che sia la giurisprudenza attraverso interpretazioni estensive, sia il legislatore mediante previsioni lontane dalla *ratio* originaria dell'art. 240 c.p., hanno finito per moltiplicare gli strumenti di contrasto alla criminalità del profitto in base al presupposto per cui, comunque, tutto (o quasi) è lecito quando si tratta di aggredire patrimoni indebitamente accumulati. La confisca si è così trasformata in un'ulteriore afflizione nei confronti di condannati o anche solo di indiziati della commissione di delitti, sino ad assumere il connotato della onnipresenza all'insegna del brocardo *nullum crimen sine confiscatione*<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> Cfr., ad esempio, sul concorso della confisca allargata con quella per equivalente, Cass., Sez. I, 12 aprile 2019, n. 16122, Spaziante, in *Dejure*.

<sup>8</sup> È opportuno ribadire che la giurisprudenza di legittimità, anche di recente, ha evidenziato come la pericolosità generica che legittima l'applicazione della confisca di prevenzione non può essere ricavata semplicemente dalla qualifica del proposto come evasore fiscale, dovendosi porre l'attenzione su condotte produttive di reddito, con esclusione delle condotte volte unicamente a sottrarsi al pagamento delle imposte relative a redditi, però, lecitamente prodotto: Cass., Sez. VI, 19 settembre 2019, n. 38692, Iuzzolino, in *Dejure*.

<sup>9</sup> Mutuando da MANES, *L'ultimo imperativo della politica criminale: nullum crimen sine confiscatione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 3, 1259. Sulla proliferazione dei provvedimenti di confisca vedi, nella manualistica, limitandosi alla più recente, MEZZETTI, *Diritto penale. Dottrina, casi e materiali*, Bologna, 2020, 863 ss.; DE VERO, *Corso di Diritto Penale*, Torino, 2020, 866 ss.; FIORE, *Diritto Penale. Parte Generale*, Bologna, 2020, 743 ss.; MANNA, *Corso di diritto penale*, Milano, 2020, 653 ss.; MARINUCCI-DOLCINI-GATTA, *Manuale di Diritto Penale*, Milano, 2020, 834 ss.

In questo universo proteiforme<sup>10</sup>, *ante e post delictum*, si inserisce la confisca allargata - originariamente prevista dall'art. 12 *sexies* d.l. n. 306/1992<sup>11</sup> e ora, in attuazione della riserva di codice, dall'art. 240 *bis* c.p.<sup>12</sup> - la cui prossimità a quella di prevenzione è stata di recente declinata dalla Corte costituzionale nei termini di «due *species* dell'unico *genus*» della «confisca dei beni di sospetta origine illecita»<sup>13</sup> contrassegnato da meccanismi presuntivi e oneri di “allegazione” di segno contrario<sup>14</sup>: cogliendosi, invece, la differenza tra le due sul piano funzionale<sup>15</sup>, in quanto mentre l'una mantiene una finalità spiccatamente preventiva, l'altra si arricchisce sempre più di connotati sostanzialmente afflittivi<sup>16</sup>.

<sup>10</sup> L'espressione è di PIVA, *La proteiforme natura della confisca antinafia dalla dimensione interna a quella nazionale*, in *Dir. pen. cont.*, 2013, 1, 210 ss.

<sup>11</sup> Per una ricostruzione dell'*iter* che ha portato all'attuale formulazione, FONDAROLI, *Le ipotesi speciali di confisca nel sistema penale. Ablazione patrimoniale, criminalità economica, responsabilità delle persone fisiche e giuridiche*, Bologna, 2007, 201 ss.; MAUGERI, *Le moderne sanzioni patrimoniali tra funzionalità e garantismo*, Milano, 2001, 317 ss.; NICOSIA, *La confisca, le confische. Funzioni politico-criminali, natura giuridica e problemi ricostruttivo - applicativi*, Torino, 2012, 57; NOBILE-IACOPINO, *L'instaurazione fittizia dei beni e la confisca allargata*, Milano, 2019, 77 ss.

<sup>12</sup> Corte cost., 9 febbraio 1994, n. 48, in *Cass. pen.*, 1994, 1455 ss.

<sup>13</sup> Corte cost., 27 febbraio 2019, n. 24, in *www.dirittopenalecontemporaneo.it*, 4 marzo 2019, con nota di FINOCCHIARO, *Due pronunce della Corte costituzionale in tema di principio di legalità e misure di prevenzione a seguito della sentenza de Tommaso c. Italia della Corte Edu*. Tra i numerosi commenti MAIELLO, *La prevenzione ante delictum da pericolosità generica al bivio tra legalità costituzionale e interpretazione tassativizzante*, in *Giur. cost.*, 2019, 1, 332 ss.; MAUGERI-PINTO DE ALBUQUERQUE, *La confisca di prevenzione nella tutela costituzionale multilivello: tra istanze di tassatività e ragionevolezza, se ne afferma la natura ripristinatoria (C. cost. 24/2019)*, in *www.sistemapenale.it*, 29 novembre 2019; MENDITTO, *Lo Statuto convenzionale e costituzionale delle misure di prevenzione personali e patrimoniali. Gli effetti della sentenza della Corte costituzionale 27 febbraio 2019, n. 24*, in *Giur. pen.*, 2019, 10. In particolare, la Corte ha evidenziato come scopo comune ad entrambe le misure sia quello di «far sì che venga neutralizzato quell'arricchimento di cui il soggetto, se non fosse stata compiuta l'attività criminosa presupposta, non potrebbe godere [...]. In assenza di connotati afflittivi ulteriori, la finalità dell'ablazione patrimoniale ha, in tale ipotesi, carattere meramente ripristinatorio della situazione che si sarebbe data in assenza dell'illecita acquisizione del bene».

<sup>14</sup> Nei termini dell'onere di “allegazione” si è espressa di recente la Cassazione - anche con riguardo alla confisca allargata - affermando che «dell'accertata sproporzione tra guadagni e patrimonio, che spetta alla pubblica accusa provare, scatta una presunzione *iuris tantum* d'illecita accumulazione patrimoniale, che può essere superata dall'interessato [...] sulla base di specifiche verifiche e allegazioni, dalle quali si possa desumere la legittima provenienza del bene confiscato attingendo al patrimonio legittimamente accumulato»: Cass., Sez. II, 23 ottobre 2019, n. 43387, Novizio, in *Dejure*.

<sup>15</sup> Sulle diverse funzioni delle due confische v., già ampiamente, NICOSIA, *La confisca, le confische. Funzioni politico-criminali, natura giuridica e problemi ricostruttivo - applicativi*, cit., 57.

<sup>16</sup> In questi termini, Cass., Sez. un., 29 luglio 2014, n. 33451, Repaci, in *Cass. pen.*, 2015, 958, secondo cui si tratta di «provvedimenti ablatori che agiscono in campi diversi e hanno diverse latitudini». In termini analoghi si sono espresse di recente le Sezioni unite della Cassazione laddove, chiamate a rispondere al

Ed è proprio il riconoscimento di una natura ibrida dell'istituto nei termini di misura di sicurezza atipica con funzione anche dissuasiva che sembra aver consentito, in effetti, alla giurisprudenza di applicare la confisca per sproporzione con meno rigore quanto, in particolare, all'accertamento del requisito della sproporzione<sup>17</sup>.

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

Sul primo versante, per esempio, la l. n. 161/2017 ha riformulato l'art. 240 *bis* c.p. stabilendo espressamente che il condannato non possa giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato sia provento o reimpiego di evasione fiscale, salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge<sup>18</sup>: per inciso, appare particolarmente rilevante la posizione assunta dalla giurisprudenza di legittimità sulla natura meramente procedimentale della novella normativa in quanto tale sottoposta al regime intertemporale previsto dall'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale<sup>19</sup> basata proprio sulla mancata inclusione, sin qui, dell'evasione fiscale tra i presupposti della confisca allargata.

---

quesito se fosse possibile procedere a confisca in sede di esecuzione anche in relazione a beni entrati nella disponibilità del soggetto dopo la sentenza di condanna, hanno escluso la confiscabilità di beni che non fossero nella disponibilità dell'imputato al momento della sentenza di condanna sancendo, dunque, quel legame tra bene e accertamento del reato che le conferisce una connotazione prettamente sanzionatoria a scapito di quella preventiva (Cass., Sez. un., 25 luglio 2021, n. 27421, Crostella, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 7 ottobre 2021, con nota di FINOCCHIARO, *Le Sezioni Unite fissano il limite temporale della confisca "allargata": una decisione coerente... in un sistema incoerente*. Per un ulteriore commento, v. CALABRESE, *La sentenza delle Sezioni Unite sulla "confisca allargata": è ancora possibile qualificarla come misura di sicurezza?*, in *Arch. pen.*, 2022, 1, spec. 8 ss.). In argomento, v. anche le recenti osservazioni di SCHIAVONE, *Sistema delle confische antimafia (240 bis, 416 bis, co. 7)*, in *Diritto penale dell'antimafia*, a cura di Cantone-Della Ragione, Pisa, 2021, 447 ss.

<sup>17</sup> Sul punto CANTONE, *La confisca per sproporzione*, in *La legislazione penale in materia di criminalità organizzata, misure di prevenzione e armi*, a cura di Maiello, Torino, 2015, 119 ss.

<sup>18</sup> In questi termini si era già espressa la giurisprudenza di legittimità in Cass., Sez. un., 29 luglio 2014, n. 33451, cit. In senso critico, *ex multis*, MAUGERI, *La confisca allargata: dalla lotta alla mafia all'evasione fiscale?*, in *Dir. pen. cont.*, 2014, 2, 191ss.; MENDITTO, *La rilevanza dei redditi da evasione fiscale nella confisca di prevenzione e nella confisca allargata*, in [www.dirittopenalecontemporaneo.it](http://www.dirittopenalecontemporaneo.it), 9 marzo 2014.

<sup>19</sup> Cass., Sez. I, 17 gennaio 2020, n. 1778, Ruggieri, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 22 aprile 2020, con nota di MAUGERI, *Un ulteriore sforzo della Suprema Corte per promuovere uno statuto di garanzie nell'applicazione di forme di confisca allargata: art. 240 bis c.p., irretroattività e divieto di addurre l'evasione fiscale nell'accertamento della sproporzione*, *ivi*, 2020, 4, 230 ss.

Sul secondo versante, si è espressa invece la Corte costituzionale<sup>20</sup> con riguardo al requisito della “ragionevolezza temporale” degli acquisti dei beni aggredibili tramite il provvedimento ablatorio, sia nel riconoscimento delle relatività della presunzione sia nelle raccomandazioni al legislatore di un’adeguata selezione delle fattispecie. In particolare - nell’anteporre la natura preventiva a quella prettamente sanzionatoria della misura - la Corte ha evidenziato come non debba costituire sproporzione «qualsiasi discrepanza tra guadagni e possidenze», essendo piuttosto necessario «uno squilibrio incongruo e significativo, da verificare con riferimento al momento dell’acquisizione dei singoli beni», soffermandosi, altresì, sulla necessità di una ragionevolezza temporale tra il periodo di acquisto dei beni e quello della realizzazione della condotta illecita posta in essere dal soggetto, negli stessi termini cui la Cassazione aveva già fatto riferimento in tema di misure di prevenzione<sup>21</sup>. Del resto, in tal senso, ci si era già orientati a livello comunitario con la Direttiva 2014/42/UE subordinando l’applicazione della confisca allargata ad una valutazione complessiva del caso concreto da parte del giudice e all’effettiva possibilità per l’interessato di addurre elementi di prova a suo favore.

Nonostante tali sforzi ermeneutici, coltivati peraltro anche dalla giurisprudenza più recente<sup>22</sup>, la confisca in oggetto, se non altro in quanto fondata su un accertamento *post delictum*, sembra tuttora connessa ad un giudizio di sproporzione comunque più lasco rispetto a quello che caratterizza le fattispecie di pericolosità delle misure *ante delictum*, in mancanza di un vero e proprio ridimensionamento del concetto che muova dalla considerazione non tanto del patrimonio complessivamente intesto quanto, piuttosto, dei singoli beni che lo

---

<sup>20</sup> Corte cost., 8 novembre 2017, n. 33, in [www.cortecostituzionale.org](http://www.cortecostituzionale.org). Per un commento alla sentenza AMARELLI, *Confisca allargata e ricettazione, in attesa di una riforma legislativa la Corte fissa le condizioni di legittimità con una sentenza interpretativa di rigetto dai possibili riflessi su altri «reati matrice»*, in *Giur. cost.*, 2018, 307 ss.

<sup>21</sup> Così, per tutte, Cass., Sez. un., 2 febbraio 2015, n. 4880, Spinelli, in *Dir. pen. cont.*, 2015, 4, con nota di MAZZACUVA, *Le Sezioni Unite sulla natura della confisca di prevenzione: un’altra occasione persa per un chiarimento sulle reali finalità della misura*.

<sup>22</sup> Cass., Sez. I, 10 gennaio 2020, n. 1778, cit.

compongono, come peraltro già affermato dalle Sezioni Unite di Cassazione in tema di prevenzione<sup>23</sup>.

3. *Confisca allargata e reati tributari.* La riforma del 2019, estendendo la confisca allargata a taluni reati tributari, si pone in controtendenza con l'evoluzione esposta, tanto che sembra aver riscoperto il valore affittivo della confisca allargata, come conferma, sul piano della disciplina intertemporale, il disposto di cui all'art. 1 *bis* della legge di conversione, a norma del quale essa si applica solo ai fatti verificatisi dopo l'entrata in vigore della legge, ancorché l'acquisto del bene sia avvenuto prima<sup>24</sup>.

In secondo luogo, al connotato affittivo risponde anche il collegamento all'art. 578 *bis* c.p.p.<sup>25</sup>, secondo cui il giudice d'appello o quello di legittimità, nel dichiarare il reato estinto per prescrizione o amnistia, potrà decidere sull'impugnazione agli effetti della confisca purché proceda ad un previo accertamento della responsabilità per il fatto contestato.

Nella stessa direzione si muove il criterio selettivo utilizzato dal legislatore fondato sul mero giudizio di gravità derivante, essenzialmente, dalla natura fraudolenta del comportamento.

Nello specifico, il legislatore ha infatti ritenuto di inserire le fattispecie di cui agli artt. 2, 3, 8 e 11 d.lgs. n. 74/2000. Ora, non v'è dubbio che le ipotesi di dichiarazione fraudolenta, quelle di emissione di fatture per operazioni inesistenti e la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte siano astrattamente idonee a generare accumulazione illecita di capitale, ma non può non evidenziarsi come altrettanto adatte allo scopo siano le ipotesi di omesso versamento o anche quelle di dichiarazione omessa o infedele (pur originariamente

---

<sup>23</sup> Cass., Sez. un., 17 dicembre 2003, n. 920, M.M., in *Dejure*.

<sup>24</sup> Così, per esempio, Cass., Sez. II, 14 dicembre 2018, Di Spirito, n. 56374, in *Dejure*; nonché Cass., Sez. I, 23 maggio 2019, n. 22820, P.G. in proc. Panfilì, *ivi*.

<sup>25</sup> Norma processuale sottoposta al principio del *tempus regit actum* per Cass., Sez. III, 4 marzo 2020, n. 8785, Palmieri, in *Dejure*. Occorre sottolineare come di recente la Corte abbia manifestato l'esigenza di chiarire con particolare riferimento all'art. 12 *bis* d.lgs. 74/2000, recante non solo la disciplina della confisca diretta, ma anche quella della confisca per equivalente, pur essendo l'art. 578 *bis* c.p.p. norma processuale, essa ha indiscussi effetti sostanziali. Tra questi vi è l'applicazione della confisca di valore che, stante la sua natura sanzionatoria, non può essere disposta retroattivamente rispetto all'entrata in vigore della norma processuale: Cass., Sez. III, 26 maggio 2021, n. 20793, Rotondi, Rv. 281342.

prese in considerazione nel corso dei lavori preparatori). Sicché, il criterio di selezione non può ravvisarsi in tale giudizio di idoneità, se non profilandosi dubbi di ragionevolezza di scelte così differenziate.

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

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

Tanto meno si comprende il motivo per cui nell'art. 12 *ter*, lett. *a)* e *b)* d.lgs. n. 74/2000, si sia voluto fare riferimento - in caso di condanna o patteggiamento per i delitti previsti dagli artt. 2 e 3 d.lgs. n. 74/2000 - a presupposti diversi nonostante l'omogeneità dei fatti rientranti nelle rispettive incriminazioni che si distinguono solo per la loro diversa espressione documentale<sup>26</sup>.

Ciò che lascia perplessi, in definitiva, è che la confisca per sproporzione abbia smarrito del tutto ogni riferimento, diretto o indiretto, alla criminalità associativa che ne rendeva semmai ragionevole *ab origine* il fondamento presuntivo, per rivolgersi ormai a fattispecie che non presuppongono una stabile organizzazione e che si inquadrano, più genericamente, nella logica del profitto connessa, come nel caso in oggetto, a fenomeni di evasione fiscale sia pur occasionali ma comunque significativi sul piano criminologico<sup>27</sup>.

A nostro avviso, tuttavia, il profilo nel quale la concezione sanzionatoria della confisca allargata rischia maggiormente di ripercuotersi sull'irragionevolezza della nuova disciplina, è costituito dalla mancata previsione esplicita nell'art. 12 *ter* d.lgs. n. 74/2000 della rilevanza ostativa della estinzione, nelle diverse forme di legge, dell'obbligazione tributaria o anche del relativo impegno ad

---

<sup>26</sup> PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, cit., 12.

<sup>27</sup> Di "accertamento criminologico" parla, in questi termini, LANZI, *La caleidoscopica realtà della confisca per sproporzione: tra istanze preventive e riscossione delle imposte*, in *Arch. pen.*, 2019, 2, 25.



adempiere, in conformità a quanto già previsto sia nell'art. 12 *bis* d.lgs. n. 74/2000<sup>28</sup>, sia nello stesso art. 240 *bis* c.p.: a prescindere dalla possibilità di colmare tale lacuna, in virtù del generico richiamo all'art. 240 *bis* c.p.<sup>29</sup>, la misura tradisce infatti, *in parte qua*, ogni finalità ripristinatoria ponendosi, peraltro, in cortocircuito non solo con quanto espressamente stabilito per provvedimenti analoghi ma, più in generale, con la logica riscossivo-premiale nella quale sembra essersi mosso, oggi più che mai, il legislatore penal-tributario, come dimostrano le diverse previsioni sul piano del trattamento sanzionatorio (art. 13 *bis* d.lgs. n. 74/2000) o persino dell'esclusione della punibilità (art. 13 d.lgs. n. 74/2000): fermo restando che, in quest'ultimo caso, il pagamento integrale del debito si pone comunque come condizione ostativa della confisca allargata giacché, escludendo la punibilità ai presupposti di legge, impedisce la pronuncia di una sentenza di condanna come anche di patteggiamento<sup>30</sup>.

Anche in tale occasione, infine, il legislatore ha incidentalmente mancato, *a fortiori*, di estendere gli effetti del pagamento del debito tributario all'annullamento della pretesa da parte della stessa amministrazione finanziaria a fronte

---

<sup>28</sup> In particolare, sulla possibilità, nel caso di impegno ad adempiere, di applicare il sequestro preventivo e di disporre la confisca ancorché non la sua esecuzione fino al saldo del pagamento del debito tributario in ragione della necessità di evitare la dispersione del patrimonio, cfr., solo da ultimo, Cass., Sez. III, 1 settembre 2020, n. 24614, P.G. in proc. Marani, in *Dejure*.

<sup>29</sup> In tal senso la *Relazione dell'Ufficio del Massimario del 9 gennaio 2020, n. 3. La legge 19 dicembre 2019, n. 157 di conversione del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, 'Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili': profili penalistici*, in [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it), 2020, 19, secondo cui, tuttavia, dovrebbe avere rilevanza esclusivamente l'integrale pagamento del debito tributario, ma non il mero impegno ad adempiere. Concordano, in dottrina, VARRASO, *Le confische e i sequestri in materia di reati tributari dopo il "decreto fiscale" n. 124 del 2019*, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 8 settembre 2020, 19; VELANI, *Reati tributari: con la novella introdotta dal d.l. 124/2019 conv. Con l. 157/2019 il legislatore "gioca la carta" della confisca per sproporzione*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 2020, 2, 85.

<sup>30</sup> In particolare, sui rapporti tra integrale pagamento del debito e applicazione della pena su richiesta delle parti, cfr. ora Cass., Sez. III, 7 maggio 2020, n. 13901, Gavazza e Cass., Sez. III, 15 maggio 2020, n. 15218, Zuliani, entrambe in [www.giurisprudenzapenale.com](http://www.giurisprudenzapenale.com), 18 maggio 2020; Cass., Sez. III, 23 ottobre 2018, n. 10800, Pennazzi, *ivi*, con nota di COSTA, *Reati tributari e patteggiamento senza estinzione del debito fiscale esteso anche ai delitti di dichiarazioni infedele, omessa presentazione della dichiarazione e distruzioni e occultamento delle scritture contabili ex artt. 4, 5 e 10 d.lgs. 74/2000*; Cass., Sez. III, 22 ottobre 2019, n. 47287, P.G. in proc. Cetin, in *Dejure*; Cass., Sez. III, 21 agosto 2018, n. 38684, P.G. in Incerti, *ivi*.

del quale ogni diversa soluzione sembrerebbe porsi in contrasto con gli artt. 3 e 24 cost.<sup>31</sup>.

4. *Necessità di coordinamento con la misura di prevenzione per l'evasore fiscale seriale.* Facendo leva sulla fattispecie di pericolosità generica che possono determinare l'applicazione delle misure di prevenzione patrimoniali, anche la confisca antimafia può applicarsi a indiziati della commissione di reati tributari in quanto, per condotta e tenore di vita, debba ritenersi, sulla base di elementi di fatto, che gli stessi vivano abitualmente, anche in parte, con proventi illecitamente sottratti al fisco<sup>32</sup> che vengano a confondersi con il patrimonio di origine lecita<sup>33</sup>.

Al riguardo, è indubbio che tale misura costituisca, *prima facie*, uno strumento privilegiato di ablazione patrimoniale in quanto svincolato dalla necessità di un preventivo accertamento della responsabilità penale. Senonché, i predetti requisiti, così come enucleati da una giurisprudenza tuttora *in fieri*, sembrano riempire di contenuto il sotteso giudizio di pericolosità sociale più di quanto, in effetti, continua oggi a farsi, in corrispondenza della sentenza di condanna o di patteggiamento<sup>34</sup>, in relazione al giudizio di sproporzione della confisca allargata. E di ciò dovrà necessariamente tenersi conto nell'applicazione della disciplina dei rapporti tra le due misure (o dei corrispondenti sequestri) che, in

---

<sup>31</sup> In tal senso, SEVERINO, *La riforma dei reati tributari: un'occasione perduta?*, in *Arch pen.*, 2016, 3, 9; PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, cit., 12.

<sup>32</sup> In tema si rinvia a RONCO, *Il contribuente fiscalmente pericoloso*, in *www.dirittopenalecontemporaneo.it*, 13 aprile 2016. In giurisprudenza, sulla distinzione tra l'evasore fiscale semplice e quello seriale cfr., specialmente, Cass., Sez. VI, 21 settembre 2018, n. 53003, Tavoletta, in *www.giurisprudenzapenale.it*; nonché, con riguardo ai provvedimenti assunti dal Tribunale di Torino, l'analisi recentemente svolta da PROVENZANO, *I soggetti destinatari delle misure di prevenzione. Una indagine sui provvedimenti di applicazione del Tribunale di Torino*, in *www.la legislazione penale.eu*, 23 luglio 2020.

<sup>33</sup> In tal senso VARRASO, *Le confische e i sequestri in materia di reati tributari dopo il "decreto fiscale" n. 124 del 2019*, cit., 19; ID., *Le confische e i sequestri in materia di reati tributari*, in *Confische e sanzioni patrimoniali nella dimensione interna ed europea*, cit., 238 evidenzia come la riforma del 2019 abbia totalmente omesso di considerare come la confisca di prevenzione e quella allargata mirino agli stessi risultati e non si sia tenuto conto delle aporie applicative.

<sup>34</sup> Sui rapporti tra patteggiamento e confisca non può sottacersi che la Riforma Cartabia incide notevolmente anche su questa tema: si pensi alla modifica dell'art. 444, commi 1 e 2 c.p.p. ove si prevede il possibile accordo, in caso di applicazione della pena su richiesta delle parti, anche in ordine alla confisca facoltativa.

mancanza di previsioni introdotte *ad hoc* dal legislatore del 2019, deve ravvisarsi nell'art. 30 d.lgs. n. 159/2011<sup>35</sup>. Lo stesso requisito della sproporzione, infatti, da un lato, risponde a standard probatori diversi a seconda della tipologia del provvedimento destinato a prevalere a seconda dei tempi e dell'esito del procedimento penale; dall'altro, ai fini della misura *ante delictum*, non potrà che risentire delle interferenze processuali derivanti da quella interpretazione costituzionalmente orientata ormai imposta dalla giurisprudenza di legittimità, anche sulla scia degli *obiter dicta* della Corte costituzionale<sup>36</sup>. Ne deriva che, paradossalmente, a fronte della contestazione di uno dei reati previsti nell'art. 12 *ter* d.lgs. n. 74/2000, l'ago della bilancia tra le due confische potrebbe persino pendere in futuro a favore di quella allargata, essendo destinato a giocare un ruolo centrale l'esito del procedimento penale giacché, in caso di condanna o patteggiamento, la sproporzione potrebbe di fatto scadere a mero complemento accessorio della pronuncia laddove, in caso di assoluzione, dovrà viceversa rientrare nell'ambito di una prognosi di pericolosità che, oltretutto, non potrà non tener conto di quanto accertato in fatto.

Un'inversione di rotta potrebbe, tuttavia, verificarsi ora alla luce della sopravvenuta perdita di efficacia della confisca (non obbligatoria) cui l'art. 578 *ter*

<sup>35</sup> Sui rapporti tra confisca di prevenzione e confisca allargata, CORTESI, *Confisca di prevenzione "antimafia" e confisca "allargata": rapporti ed interferenze processuali*, in *Arch. pen.*, 2014, 3.

<sup>36</sup> Il riferimento è a Corte cost., 27 febbraio 2019, n. 24, cit. Nella giurisprudenza di legittimità, tra le ultime, Cass., Sez. VI, 16 luglio 2020, n. 21219, D'Ambrosio in *Dejure*; Cass., Sez. VI, 8 aprile 2020, n. 21045, Ruffini, *ivi*. Di diverso avviso, Cass., Sez. II, 18 novembre 2019, n. 46704, P.G. in proc. Fotia, Rv. 277598, secondo cui «il giudice della prevenzione può trarre, ai fini della formulazione del giudizio di pericolosità, funzionale all'adozione di misure di prevenzione [...] elementi di prova e/o indiziari da procedimenti penale e, nel caso di processi definiti con sentenza irrevocabile, anche indipendentemente dalla natura delle statuizioni terminali in ordine all'accertamento della penale responsabilità dell'imputato, purché - in ipotesi di sentenza di assoluzione irrevocabile - dia conto, attraverso una motivazione rafforzata e superando le contrarie argomentazioni rassegnate a fondamento della statuizione liberatoria, della sussistenza della pericolosità sociale in termini di attualità». In dottrina, per un quadro complessivo degli equilibri ad oggi raggiunti nella costante tensione tra strumenti di prevenzione e principi costituzionali, può rinviarsi a MAIELLO, *Gli adeguamenti della prevenzione ante delictum nelle sentenze costituzionali nn. 24 e 25*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 107 ss.; MANNA, *Misure di prevenzione e diritto penale: una relazione difficile*, Pisa, 2019, *passim* e PALAZZO-VIGANO, *Diritto Penale. Una conversazione*, Bologna, 2019, 111 ss. Di recente, TRINCHERA, *Confiscare senza punire? Uno studio sullo statuto di garanzia della confisca della ricchezza illecita*, Torino, 2020, *passim*. Si pensi anche alle affermazioni di principio della giurisprudenza di legittimità che sottolinea la necessaria serialità dei comportamenti illeciti stante la necessità di «confusione tra patrimonio di origine lecita e incrementi derivanti da condotte illecite di evasione tributaria». In argomento, ad esempio, Cass., Sez. VI, 21 settembre 2017, n. 53003, cit.

c.p.p. fa conseguire la trasmissione degli atti al Procuratore distrettuale o al Procuratore nazionale antimafia e antiterrorismo competenti a proporre le misure patrimoniali di cui al Titolo II, Libro I del codice antimafia allo scopo di impedire comunque la reintroduzione del bene nel circuito criminale<sup>37</sup>: una simile previsione potrebbe portare ad un nuovo dilagare della prevenzione patrimoniale specie ove l'improcedibilità venga dichiarata a seguito di una sentenza di condanna per più di un singolo episodio di illecito tributario in quanto, anche a voler ribadire l'autonomia dei giudizi di cognizione e di prevenzione, difficilmente in casi simili potrà concludersi per un difetto di presupposti per l'applicazione della misura prevenzionistica<sup>38</sup> salvo un più rigoroso accertamento dei presupposti dell'abitudine delle violazioni e della circostanza che il profitto generato in capo al prevenuto costituisca quantomeno una componente significativa del suo reddito necessari a fondare un autentico giudizio di pericolosità<sup>39</sup>.

5. *Nullum crimen sine confiscatione e il regime di improcedibilità introdotto dalla c.d. Riforma Cartabia: verso uno svuotamento della ratio della prevenzione ante delictum?* È nota la *ratio* delle misure di prevenzione<sup>40</sup> quali

<sup>37</sup> L'obiettivo dichiarato dal legislatore, come emerge dalla Relazione illustrativa al d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 150, in Gazz. Uff. serie generale 245 – suppl. straordinario n. 5, 19 ottobre 2022, 328, è quello di impedire la reintroduzione del bene nel circuito criminale.

<sup>38</sup> In termini analoghi, Relazione su novità normativa la “riforma Cartabia” n. 2/2023, Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario, Servizio penale, 5 gennaio 2023, 162.

<sup>39</sup> In questo senso sembra muoversi la giurisprudenza anche di recente laddove per la valutazione del requisito dell'abitudine richiede un accertamento consistente nell'individuazione e valorizzazione degli elementi di fatto suscettibili di integrare l'abitudine della commissione di delitti (Cass., Sez. VI, 8 aprile 2020, n. 21045, cit.). Così come con riferimento alla nozione di proventi illeciti, specie dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 24/2019, in merito alla quale si deve verificare che l'attività del proposto si caratterizzi in termini di delitti e che questi siano produttivi di reddito dalla cui commissione sia scaturita un'effettiva derivazione di profitti illeciti (Cass., Sez. VI, 6 maggio 2020, n. 13716, Tripodi, in *Dejure*). In senso contrario sembra orientata la relazione del Massimario, cit., 162, laddove afferma che «se, in astratto, si pone l'alternativa tra svolgimento di un'istruttoria *ad hoc* da parte dell'accusa (ai sensi dell'art. 19, d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159) e l'adozione della misura sulla base del contenuto del fascicolo processuale della cognizione, sembra fondato ritenere che, di regola, il compendio istruttorio frutto dell'attività processuale di primo grado sarà idoneo a supportarne l'emissione, senza necessità, quindi, di compiere accertamenti ulteriori».

<sup>40</sup> Per tutti, MAIELLO, *La prevenzione ante delictum: lineamenti generali*, in *La legislazione penale in materia di criminalità organizzata, misure di prevenzione e armi*, a cura di Maiello, in *Trattato teorico pratico di diritto penale*, diretto da Palazzo-Paliero, Torino, 2015, 300.

strumenti *ante e praeter delictum* volti a colpire le accumulazioni illecite di capitali al fine di recidere «il nesso che lega l'attività delle consorterie mafiose all'ottenimento di un beneficio economico»<sup>41</sup> e di ostacolare ulteriori attività illecite che potrebbero essere realizzate grazie a quelle risorse.

Così come è noto che tali misure prescindono dall'accertamento della responsabilità penale del proposto essendo, all'uopo, sufficienti indizi la cui complessità neppure deve assurgere a indici di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 192 c.p.p.<sup>42</sup>

Né può sottacersi che, per quanto non sono mancati interventi di raccordo a livello giurisprudenziale<sup>43</sup> volti a concretizzare il giudizio di pericolosità del proposto, i rapporti tra processo di prevenzione e di cognizione non si sono sin qui tradotti in un mero "passaggio di carte" come sembrerebbe invece avvenire ora col nuovo art. 578 *ter* c.p.p. che, in effetti, nel disciplinare i rapporti tra improcedibilità e confisca, esclusa la possibilità di procedere a

---

<sup>41</sup> Cfr. INSOLERA-GUERINI, *Diritto penale e criminalità organizzata*, Torino, 2019, 219.

<sup>42</sup> Di recente, Cass., Sez. II, 23 giugno 2022, n. 24317, Piccirillo, in *Dejure*, che, nel ribadire l'autonomia dei procedimenti di prevenzione e di cognizione stante il diverso oggetto dell'accertamento (colpevolezza, da un lato e pericolosità sociale, dall'altro), ha evidenziato il differente onere probatorio tra i due procedimenti atteso che nel giudizio di prevenzione non occorre la prova oltre ogni ragionevole dubbio, la prova indiretta non deve essere dotata dei caratteri prescritti dall'art. 192 c.p.p. e possono essere ritenuti sufficienti anche quegli indizi che, in sede penale, hanno portato all'assoluzione».

<sup>43</sup> Cfr., di recente, Cass., Sez. VI, 8 aprile 2020, n. 21045, cit., secondo cui, ad esempio, l'accertamento dell'abitudine nell'ambito del procedimento di prevenzione è un giudizio «agevole in caso di pregresso accertamento penale in presenza di una sentenza di condanna oppure di una sentenza di proscioglimento per prescrizione, amnistia o indulto che contenga in motivazione un accertamento della sussistenza del fatto e della sua commissione da parte del soggetto [...] giudizio che invece non può fondarsi su una sentenza irrevocabile di assoluzione in quanto la negazione penale di un fatto impedisce di assumerlo come elemento indiziante ai fini del giudizio di pericolosità». In termini analoghi, Cass., Sez. I, 16 dicembre 2020, n. 36080, in *Dejure*, secondo cui «il giudice della prevenzione può ritenere la riconducibilità del proposto ad una delle categorie di pericolosità di cui agli artt. 1 e 4 d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159, anche indipendentemente dall'esistenza di sentenze di condanna che abbiano accertato la pregressa commissione di reati, a condizione che la valutazione incidentale a tal fine compiuta non sia smentita da esiti assolutori di eventuali procedimenti penali, eccezion fatta per il caso in cui tali esiti siano dipesi dal riconoscimento di cause estintive». Nel senso di un'autonoma valutazione dei fatti in ipotesi di assoluzione *ex art. 530, co. 2, c.p.p.*, Cass., Sez. II, 7 febbraio 2022, Staniscia, in *Dejure*, in quanto tali elementi «pur ritenuti insufficienti - nel merito o nelle preclusioni processuali - per una condanna penale, ben possono essere posti alla base di un giudizio di pericolosità». Per la piena autonomia dei giudizi, anche in ipotesi di assoluzione nel procedimento penale, invece, di recente, Cass., Sez. II, 23 giugno 2022, n. 24317, cit.

quell'accertamento che farebbe venire meno la *ratio* della riforma si limita a disporre la trasmissione del fascicolo ai titolari dell'iniziativa di prevenzione<sup>44</sup>. Se prima della riforma, dunque, la confisca allargata sembrava avere la meglio su quella prevenzionistica, ora potrebbe verificarsi il contrario anche se, specie con riguardo alle categorie di pericolosità generica cui sono riconducibili gli indiziati (che ora possono essere gli autori accertati) di reati tributari, sarà pur sempre necessario verificare l'abitudine nella commissione di delitti, che tali reati abbiano generato profitti e che questi costituiscano l'unico reddito del soggetto o quantomeno una sua componente significativa<sup>45</sup>. Ciò non toglie che, nel prossimo futuro, la confisca di prevenzione possa operare come succedaneo di sanzioni penali mancate a seguito di un accertamento dei fatti interrotto per decorso del tempo con ennesimo conseguente svuotamento, stavolta *secundum legem*, della propria funzione originaria.

6. *Confisca allargata e confisca a carico dell'ente*. Come noto, fino alla l. 157/2019<sup>46</sup> l'assenza dei reati tributari nel d.lgs. n. 231/2001 si è avvertita, al di là dell'irragionevolezza della lacuna, soprattutto ai fini dell'ablazione

---

<sup>44</sup> Emerge *ictu oculi* il superamento dell'impianto dell'art. 578 *bis* c.p.p. laddove ora, poiché non si estingue più il reato ma il processo, non può procedersi neppure in via incidentale all'accertamento della responsabilità su cui si fondava l'ultrattività della misura patrimoniale anche in ipotesi di pronuncia di estinzione del reato per intervenuta prescrizione. In argomento, MENDITTO, *La Riforma penale (L. n. 134/2021): le disposizioni in materia di sequestro e confisca dello schema di decreto delegato presentato dal Governo*, in *Sist. pen.*, 2022, 9, 80; GIALUZ, *Per un processo penale più efficiente e giusto. Guida alla lettura della Riforma Cartabia*, in *www.sistemapenale.it*, 2 novembre 2022, 74 ss.

<sup>45</sup> Il rischio è, però, quello di un appiattimento del requisito dell'abitudine nel caso in cui la giurisprudenza, in simili casi, valuti la serialità dell'illecito anche in ipotesi di una contestazione (accertata in primo grado) di più di un reato tributario o della commissione di un delitto fiscale per più di un singolo anno di imposta. A maggior ragione se l'adozione della misura di prevenzione si baserà, come sembra suggerire la Relazione del Massimario, sul contenuto del fascicolo processuale della cognizione senza la necessità di compiere accertamenti ulteriori.

<sup>46</sup> Tra gli altri, BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, cit., 219 ss.; D'ARCANGELO, *La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintomie e distonie di sistema*, in *Sist. pen.*, 2020, 7, 167 ss.; GRASSO, *responsabilità da reato tributario dell'ente e ne bis in idem: tra "binari" doppi e multipli alla luce del d.l. n. 124 del 2019, conv. in l. n. 157 del 2019*, in *Giur. pen.*, 2021, 1 bis; F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Dir. pen. cont.*, 2020, 2, 217 ss.; PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: vuoti normativi, incertezze giurisprudenziali e prospettive di riforma*, cit.; SALVINI, *I reati tributari nel decreto 231/2001: una sfida per le imprese di ogni dimensione*, in *Sist. pen.*, 2020, 2, 189 ss.

patrimoniale di cui all'art. 12 *bis* d.lgs. n. 74/2000, laddove la giurisprudenza si è spinta a sperimentare forme anomale di confisca di denaro, nello stesso tempo diretta ma senza nesso di pertinenzialità<sup>47</sup>, sovrapponendo altresì il profitto del delitto con quello di altri reati presupposto (da quello associativo a quello di autoriciclaggio)<sup>48</sup>.

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

Di qui un ulteriore possibile profilo di irragionevolezza della disciplina derivante dal mancato raccordo tra la posizione della persona fisica e quella giuridica posto che, in mancanza di un'espressa esclusione da parte del legislatore, la confisca allargata potrà applicarsi anche nel caso in cui il profitto del reato tributario sia ricaduto esclusivamente sul patrimonio dell'ente nell'interesse o a vantaggio del quale il rappresentante legale, tendenzialmente in qualità di soggetto apicale (art. 5, co. 1 lett. *a*) d.lgs. n. 231/2001), abbia agito nei confronti del fisco<sup>49</sup>. D'altronde, è innegabile che, in tali casi, sia proprio l'ente a rappresentare quel "centro di interessi" che determina *ex ante* alla commissione dell'illecito e beneficia *ex post* del relativo vantaggio come dimostra lo stesso legislatore stabilendo, all'art. 1, lett. *e*) d.lgs. n. 74/2000, che i fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società

---

<sup>47</sup> Cfr. Cass., Sez. un., 5 marzo 2014, n. 10561, Gubert, in *www.dirittopenalecontemporaneo.it*, 12 marzo 2014, con nota di TRINCHERA, *La sentenza delle Sezioni Unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali* e su cui vedi per tutti, in senso critico, MUCCIARELLI-PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *www.dirittopenalecontemporaneo.it*, 20 aprile 2015; nonché poi Cass., Sez. un., 26 giugno 2015, n. 31617, Lucci, *ivi*, 30 luglio 2015.

<sup>48</sup> In tal senso, da ultimo PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, cit., 2. Nella manualistica, MEZZETTI, *Diritto penale. Dottrina, casi e materiali*, cit., 875 ss.; AMBROSETTI-MEZZETTI-RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2021, 482 ss.

<sup>49</sup> Così BARTOLI, *Ancora sulle incongruenze della recente riforma in tema di reati tributari e responsabilità dell'ente*, cit., 149; BONTEMPELLI, *La confisca o le confische da illecito (penale) tributario?*, in *www.sistemapenale.it*, 4 dicembre 2019, 23; PERINI, *Brevi note sui profili penali tributari del D.L. 124/2019*, in *www.sistemapenale.it*, 3 dicembre 2019, 6; F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, cit., 14; PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, cit., 12; VERUCCI, *Oltre il nullum crimen sine confiscatione*, cit., 219.

o enti, il fine di evadere le imposte e il sottrarsi al pagamento si intendono riferiti all'ente.

Senza considerare che, in tal modo, la misura rischia di ricadere su un soggetto del tutto privo di mezzi ed estraneo a qualsiasi fenomeno di arricchimento illecito: tanto che, di recente, si arriva ad ipotizzare, *de iure condendo* se non *de iure condito*, una differenziazione della punizione della persona fisica in ragione del carattere spiccatamente "altruistico" del reato commesso<sup>50</sup>.

Peraltro, la mancata previsione della confisca allargata a carico dell'ente non sembra escludere *a priori*, anche in questi casi, il rischio di duplicazioni sanzionatorie in potenziale contrasto col vincolo del *bis in idem*, dato che accanto all'illecito dipendente da reato tributario (art. 25 *quinquiesdecies* d.lgs. n. 231/2001), rimane comunque l'obbligo del pagamento amministrativo di cui all'art. 7 d.l. n. 269/2003 (conv. l. n. 326/2003) e 11 d.lgs. n. 472/1997<sup>51</sup>.

7. *Osservazioni conclusive: l'esigenza di coordinamento.* Le osservazioni sin qui svolte sulle possibili criticità connesse all'art. 12 *ter* d.lgs. n. 74/2000 dimostrano, ancora una volta, l'esigenza per il legislatore di disciplinare il coordinamento tra le diverse forme di confisca, di vecchia come di nuova introduzione, al pari di quanto avviene, ad esempio, in materia di prevenzione (art. 30 d.lgs. n. 159/2011) e ora anche nel nuovo Codice della crisi e dell'insolvenza (art. 317 ss. d.lgs. n. 14/2019)<sup>52</sup>.

<sup>50</sup> GIUNTA, *Note sulla punizione dell'ente evasore*, in *www.discrimen.it*, 23 settembre 2020, 5.

<sup>51</sup> Così, in sede di primo commento, tra gli altri, BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, cit., 2019; BELLACOSA, *L'inserimento dei reati tributari nel "sistema 231": dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, in *Sist. pen.*, 2020, 7, 138 ss.; F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, cit., 15 ss. Di diverso avviso PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, cit., 4 ss., il quale, oltre a dubitare della sussistenza del requisito dell'*idem factum* tra le due forme di responsabilità dell'ente, ritiene piuttosto che, per quanto non certo ineccepibile, la normativa, nel suo complesso, contenga *in nuce* meccanismi di compensazione idonei a garantire la complessiva proporzione del trattamento sanzionatorio; nello stesso senso D'ARCANGELO, *La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema*, in *Sist. pen.*, 2020, 7, 173 ss.

<sup>52</sup> In tema, BONTEMPELLI-PAESE, *La tutela dei creditori di fronte al sequestro e alla confisca. Dalla giurisprudenza "Focarelli" e "Uniland" al nuovo codice della crisi d'impresa*, in *Dir. pen. cont.*, 2019, 2, 123 ss.; MASTRANGELO, *Le soluzioni del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza al problema della sovrapposizione dei sequestri penali con le procedure liquidatorie*, in *Sist. pen.*, 2020, 5, 128 e 136 ss.;



Ciò al fine di evitare che il “traffico delle precedenze”<sup>53</sup> venga gestito, tanto nella fase prodromica dei sequestri quanto in quella della pronuncia definitiva di confisca e della sua esecuzione, unicamente dal giudice del caso concreto, col rischio di inevitabili violazioni di principi di uguaglianza e proporzione, anche sul versante del regime cui risultano sottoposti i beni sequestrati e/o confiscati a diverso titolo, ove solo si considerino le differenze derivanti dalla disciplina ad oggi contenuta nell’art. 104 *bis* disp. att. c.p.p. (su cui pure di recente è intervenuto il legislatore con il d.lgs. n. 14/2019 entrato in vigore il 15 luglio 2022)<sup>54</sup>.

Del resto, è proprio sulla interferenza tra le diverse misure previste in tema di contrasto all’evasione fiscale che, all’indomani della l. n. 157/2019, si è immediatamente appuntata l’attenzione degli operatori come conferma la Circolare della Guardia di Finanza del 26 giugno 2020<sup>55</sup> nella quale si prospetta, ad esempio, la possibilità di prediligere la confisca allargata nel caso di violazioni realizzate in modo continuativo o professionale, ma di valutare in modo più approfondito l’applicazione della stessa a seguito della commissione di un singolo reato risultando, nel secondo caso, più idonea la confisca diretta o per equivalente.

A ciò devono ora aggiungersi gli effetti dell’improcedibilità dell’impugnazione sui provvedimenti di confisca che, in futuro, potrebbe sbilanciare le scelte verso

---

SESTIERI, *La tutela dei terzi e i rapporti con le procedure concorsuali*, in *La legislazione antimafia*, diretto da Mezzetti-Luparia-Donati, Bologna, 2020, 905 ss.

<sup>53</sup> L’espressione è di MEZZETTI, *Codice antimafia e codice della crisi e dell’insolvenza: la regolazione del traffico delle precedenze in cui la spunta sempre la confisca*, in *Arch. pen.*, 2019, 1.

<sup>54</sup> Cfr. PIVA, *Sequestri e liquidazione giudiziale nel codice della crisi e dell’insolvenza: tra regola ed eccezioni*, in *Arch. pen.*, 2022, 1, 14 ss. L’art. 373, lett. a) del codice della crisi modifica il comma 1 *bis* dell’art. 104 *bis* disp. att. c.p.p. che, per come dapprima introdotto con l’art. 30 l. 17 ottobre 2017 n. 161, stabiliva, in caso di sequestro, l’obbligo per il giudice di nominare un amministratore giudiziario ai fini della gestione con generico rinvio alle norme di cui al libro I, titolo III, del d.lgs. 159/2011. Ora, invece, il richiamo a queste ultime viene espressamente limitato alla disciplina della nomina e revoca dell’amministratore, dei compiti, degli obblighi dello stesso e della gestione dei beni stabilendosi che, ove si tratti di sequestro *ex art.* 321 cpv. c.p.p., 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 medesimo d.lgs. 159/2011. Analoga estensione della disciplina antimafia riguarda il tema dei rapporti con la procedura di liquidazione giudiziaria e con le procedure concorsuali di cui al capo III del titolo IV del Libro I del d.lgs. 159/2011, inclusi ora nei richiami del comma 1 *bis* ma anche del comma 1 *quater*.

<sup>55</sup> Comando Generale della Guardia di Finanza, Circolare n. 216816/2020 del 1° settembre 2020 (*Modifiche alla disciplina dei reati tributari e della responsabilità amministrativa degli enti*).

strumenti di prevenzione notoriamente contrassegnati da un quadro probatorio più *soft* di quello necessario per giungere ad una pronuncia di condanna sia pur al netto dei “correttivi” progressivamente individuati dalla giurisprudenza di legittimità<sup>56</sup>.

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

---

<sup>56</sup> Cfr., tra le tante, Cass., Sez. VI, 8 aprile 2020, n. 21045, cit.; Cass., Sez. VI, 6 maggio 2020, n. 13716, cit.