

Sequestro e confisca per gli Enti responsabili ex d.lgs.231/2001

Un saluto al Pres. Coa Salerno avv. Silverio Sica, al Pres. del CDPT avv. Mario Garavoglia e, prima di proseguire con i saluti, permettetemi di affermare che sono onorato di essere stato invitato all'odierno evento per molteplici motivi:

1. Perché è un Gruppo, questo Campano, fortemente voluto dal prof. Giuseppe Galla, di origini salernitane, che saluto e ringrazio e che mi onora della Sua amicizia;
2. Perché la Collega Rosa Maria Landi, che saluto e ringrazio, da me contattata nel novembre 2019 si attivò subito per la organizzazione del Gruppo;
3. Perché sono felice di sentirmi Campano per un giorno, anche perché in quanto il mio cognome, Palasciano, in verità di origini pugliesi, è noto a Capua come a Napoli per il medico dell'esercito borbonico Ferdinando Palasciano che nel corso delle battaglie del 1848 per i moti di Messina, ebbe l'idea di curare i nemici feriti in guerra e da lì, poi, diede l'idea ad Henry Dunant di creare la Croce Rossa nella neutrale Svizzera. I genitori di Ferdinando Palasciano erano di Monopoli, pugliesi come lo era il mio bisnonno venuto a Catanzaro a svolgere il servizio militare.

Gli interventi che mi hanno preceduto hanno messo in evidenza le problematiche connesse sia all'inserimento dei reati tributari nel novero della responsabilità degli Enti ex d.lgs.231/2001, sia le difficoltà applicative di tale normativa.

Invero, tali difficoltà si accrescono allorquando si passi a considerare gli aspetti di cautela preventiva o di reazione all'accertamento delle responsabilità amministrativa di un Ente, appunto sequestro e confisca, già istituti problematici autonomamente considerati, nelle varie sfaccettature: sequestro, confisca diretta, confisca per equivalente o per valore, confisca allargata o per sproporzione.

Ebbene, forse sarebbe il caso di sottotitolare il mio intervento con una frase del prof. Vittorio Manes, pronunciata in altro contesto, ma riferibile all'odierna tematica:

NULLUM CRIMEN SINE CONFISCATIONE

Il pretesto per attivare tali forme ablativo anche a carico degli Enti attinti da ipotesi di responsabilità amministrativa, è stato fornito dalla estensione del novero dei reati presupposto a quelli tributari più gravi, ossia quelli connotati da fraudolenza; che i reati tributari

potessero rientrare nel suddetto novero e confrontarsi con i presupposti della responsabilità amministrativa, trova conferma nei criteri di imputazione di cui all'art.5 del d.lgs.231: un reato commesso da persona fisica che rivesta funzioni di rappresentanza e di amministrazione dell'ente, nell'interesse o vantaggio dell'ente stesso, essendo fisiologico che gli adempimenti tributari di maggiore spessore e consistenza concretizzino scelte di impresa assunte proprio in funzione degli indebiti vantaggi che l'ente può trarre.

Abbiamo visto come la modifica del d.lgs.231/2001 a mente della riforma L.157/2019 sia stata attuata in attuazione della Direttiva Europea 2017/1371 alias Direttiva PIF, il cui acronimo sappiamo rispondere al concetto di Protezione degli Interessi Finanziari (dell'Unione).

Con tale riforma, quindi, si è cercato di uniformare il sistema europeo in tema penale-tributario e così è stata consentita l'applicazione della confisca anche per equivalente del profitto del reato fiscale confluito nel patrimonio dell'ente a favore del quale il delitto è stato perpetrato.

In precedenza, si doveva ricorrere all'espedito di dover contestare i reati tributari quali **reati scopo** di una associazione per delinquere o **reati-presupposto** dei delitti di riciclaggio o auto-riciclaggio già previsti nel novero dei reati di cui al d.lgs.231/2001.

Già con l'introduzione nel 2001 del d.lgs 231 è stato superato il brocardo *societas delinquere non potest*, ed ora, con l'inserimento dei reati tributari nel novero dei reati presupposto accade che anche per la commissione di uno di tali reati, all'Ente saranno applicabili non solo *sanzioni pecuniarie e interdittive, pubblicazione della sentenza, confisca diretta e per equivalente*.

Sanzioni pecuniarie: oscillanti tra 100 e 1000 quote, per la cui determinazione il Giudice dovrà tenere conto della gravità del fatto, del grado di responsabilità dell'ente, dell'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto e per prevenire la commissione di ulteriori reati.

Sanzioni interdittive: divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio, esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e eventuale revoca di quelli già concessi, divieto di pubblicizzare beni o servizi. Hanno durata da tre mesi a due anni.

Presupposto, almeno una delle due seguenti condizioni:

- profitto di rilevante entità
- reiterazione degli illeciti.

Il problema principale in tema di applicazione delle sanzioni previste dal d.lgs.231/2001 è la coesistenza di altri regimi sanzionatori, quali ad es. le normative prettamente tributarie, ex d.lgs 472/1997, ma ai fini della eccezione di violazione del principio del *ne bis in idem*, dovrà tenersi conto della pronuncia della Corte Costituzionale n.222 del 24 ottobre 2019 secondo cui non vi è violazione del suddetto principio qualora:

le due sanzioni perseguano scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta;

quando la duplicazione di procedimenti sia prevedibile per l'interessato;

quando esista una coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti;

e quando il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della pena, non risulti eccessivamente afflittivo per l'interessato, in rapporto alla gravità dell'illecito.

SEQUESTRO PREVENTIVO - CONFISCA DIRETTA - PER EQUIVALENTE –
PER SPROPORZIONE

Art. 321 c.p.p. sequestro preventivo

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

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

Confisca diretta ex art.240 c.p. e art.12 bis d.lgs. 74/2000 e art.19 231/2001

Confisca per equivalente ex art.240 c.p. ex art.12 bis d.lgs. 74/2000 e art.19 231/2001

Confisca per sproporzione ex art. 240 bis c.p. art.12 ter d.lgs. 74/2000

Come premessa alla applicazione delle confische, bisogna rilevare che i reati tributari non determinano un profitto immediatamente percepibile in quanto essi o si risolvono in un **risparmio di spesa** (si pensi ai reati ex art.2, 3, 4 e 5 d.lgs.74-2000) o in un **inadempimento di obbligazioni pecuniarie** (si pensi agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater ed all'art.11 d.lgs 74-2000) che, in ogni caso, non determinano la produzione di una cosa specificamente individuata.

La difficoltà applicativa del passato consisteva nel non assoggettamento a confisca del saldo liquido di conto corrente nei casi di frode fiscale, stante l'assenza di un rapporto di derivazione diretta tra l'evasione della imposta e le disponibilità pecuniarie del conto, dal momento che quest'ultime non potevano essere considerate frutto dell'indebito arricchimento per la somma corrispondente all'imposta evasa.

In altri termini il problema della applicazione del provvedimento ablativo su somme che non fossero il frutto diretto del reato, era proprio la considerazione che non si trattava di

sottoporre a tassazione la produzione di una ricchezza, quanto la sottrazione a tassazione: quindi, il profitto era costituito da una mancata sottoposizione a tassazione, per cui tale forma di profitto non poteva essere sottoposto a confisca in quanto l'imposta non corrisposta era inglobata nel patrimonio del reo e, come tale, non poteva considerarsi provento da reato; inoltre, vi era la difficoltà di ricostruire la derivazione tra denaro risparmiato e reato.

Ciò ha portato all'estensione anche alla categoria dei reati tributari della confisca per equivalente. Tant'è che la legge 244/2007 aveva esteso ai reati tributari della confisca per equivalente tramite rinvio all'art.322 ter c.p. (confisca per equivalente nei reati contro la P.A.). Tale previsione, poi, è stata abolita *sine abrogatio* con la introduzione dell'art. 12 bis del d.lgs 74/2000.

A tal proposito è bene citare la sentenza conosciuta come ADAMI, Cass. SS.UU. penali 31 gennaio 2013 n.18374 secondo cui *la confisca per equivalente, introdotta per i reati tributari dall'art.1 c.143 L.244 / 2007 ha natura eminentemente sanzionatoria e, quindi, non essendo estensibile ad essa la regola dettata per le*

misure di sicurezza dall'art.200 c.p. non si applica ai reati commessi anteriormente all'entrata in vigore della legge citata.

La sentenza S.C. a SS.UU. n.10561 del 30 gennaio 2014 conosciuta come GUBERT, sulla scia della suddetta sentenza ADAMI affermava: *il profitto, confiscabile anche nella forma per equivalente, è costituito da qualsiasi vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni, dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario.*

Ecco, allora, che è stata ritenuta possibile, a mente della sentenza GUBERT, l'applicazione anche a tale categoria di reati della *confisca per equivalente*, come espressione autonoma rispetto alla *confisca diretta*.

La sentenza GUBERT superava la mancata inclusione dei reati tributari nel novero dei reati ex d.lgs 231/2001 con tale deduzione: *è 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.

E continuava affermando come non fosse necessario dimostrare il nesso di pertinenzialità per confiscare il denaro: *la confisca del profitto, quando si tratta di denaro o di beni fungibili, non è confisca per equivalente, ma confisca diretta.*

La sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte, sentenza LUCCHI, 26 giugno 2015 n.31617, ha ritenuto che il profitto, in caso di confisca, debba essere accompagnato dal requisito della *pertinenzialità*, ossia della derivazione in via immediata e diretta dal reato che lo presuppone, ma ha anche affermato che *il giudice, nel dichiarare la estinzione del reato per intervenuta prescrizione, può disporre, a norma dell'art.240 c.2 n.1 c.p., la confisca del prezzo e, ai sensi dell'art. 322 ter c.p., la confisca diretta del prezzo o del profitto del reato ...seppur a determinate condizioni*
(a condizione che vi sia stata una precedente pronuncia di condanna...)

CON SPECIFICO RIFERIMENTO ALLA CONFISCA PER EQUIVALENTE ED ALLE IPOTESI DI CUI AL d.lgs.231/2001 PRIMA DELLA RIFORMA

si è posta immediatamente la problematica relativa alla commissione del reato da parte di soggetti diversi da quello che poi avrebbe conseguito il beneficio economico (come per es. l'Ente): l'amministratore della società che si fosse macchiato di un reato di cui al d.lgs 74/2000 in assenza di una responsabilità ex d.lgs.231/2001

Il D.L.124/2019 convertito nella L.157/2019 completa la riforma iniziata con il D.Lgs 158/2015 che ha introdotto l'art.12 bis nel D.Lgs 74/2000.

L'art.12 bis è chiaro nel disporre che, nel caso di condanna o di **applicazione della pena su richiesta delle parti** ex art.444 c.p.p. per uno dei delitti previsti dal d.lgs 74/2000 deve essere sempre ordinata la confisca diretta dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo – trasformando da facoltativa in obbligatoria la confisca del corpo di reato - ma va disposta, anche, quando non è possibile la

confisca diretta, ossia la confisca di beni di cui il reo ha la disponibilità per un valore corrispondente al prezzo o profitto.

La *confisca per equivalente*, quindi, è obbligatoria e non esige la prova della sussistenza di un nesso di pertinenzialità tra res e reato, potendosi assoggettare a confisca – e, quindi, a sequestro preventivo ex art.321 c.2 c.p.p – tutti i beni nella disponibilità dell'imputato in misura corrispondente al profitto conseguito con l'attività illecita.

In conseguenza, sarà confiscabile e preventivamente sequestrabile ex art. 321 c.2 c.p.p. qualsiasi vantaggio patrimoniale direttamente conseguente al reato ed ai risparmi di spesa.

L'art. 39 del D.L. 124/2019 ha introdotto l'art.12 ter nel suddetto decreto, così come ha inserito l'art.25 quinquedecies nel D.Lgs 231 / 2001 che ha incluso i reati tributari connotati in genere da fraudolenza.

Con l'introduzione dei reati tributari nel novero dei reati presupposto della responsabilità dell'Ente, l'art.19 del D.Lgs 231 riferito alla CONFISCA riveste una determinata importanza

Art. 19

CONFISCA

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

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

L'art.25 quinquedecies che ha introdotto i reati tributari nel novero dei reati di cui al d.lgs 231/2001 ha previsto al comma 1 l'applicazione delle sanzioni pecuniarie con riferimento e inserimento dei reati tributari di cui agli artt.2, 3, 8, 10, 11;

al comma

1-bis. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a

dieci milioni di euro, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

Ha previsto, altresì:

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

Alla lettera c) del citato articolo è annoverata la CONFISCA che, come visto, all'art.19 è prevista come obbligatoria in caso di condanna, sia del prezzo o del profitto del reato (CONFISCA DIRETTA) e quando ciò non sia possibile (comma 2) *la stessa può avere ad oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato (CONFISCA PER EQUIVALENTE).*

Differenza importante tra le due ipotesi di confisca, oltre alla natura sanzionatoria della seconda e, quindi, della inapplicabilità dell'art.200 c.p. circa la l'efficacia della misura di sicurezza rispetto a fatti commessi prima della sua entrata in vigore, la confisca per equivalente consegue alla commissione del reato ed assolve alla funzione ripristinatoria della situazione economica pregiudicata

dalla commissione del reato e presuppone la impossibilità di procedere in via diretta sul profitto del reato.

La novità introdotta con l'inclusione dei reati tributari, e solo per quelli enumerati nell'art.25 quinquedecies, rispetto alla applicazione della confisca, è stato il superamento della difficoltà rappresentata dall'attuare un provvedimento ablativo su beni appartenenti ad un terzo (l'Ente) rispetto al materiale autore del reato.

Pertanto, con la modifica introdotta dall'art.25 quinquedecies, sarà applicabile la confisca diretta del prezzo e del profitto del reato, così come la confisca cd. per equivalente di somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo ed al profitto del reato.

SUI CONCETTI DI PROFITTO – PRODOTTO E PREZZO

Cassazione penale, sez. un., 27/03/2008, n. 26654

Ai fini della confisca, il "profitto" del reato cui fa riferimento il comma 1 dell'art. 240 c.p. va identificato "con il vantaggio economico ricavato in via immediata e diretta dal reato" e si

contrappone al "prodotto" e al "prezzo" del reato: il prodotto è il risultato empirico dell'illecito, cioè le cose create, trasformate, adulterate o acquisite mediante il reato; il prezzo va individuato nel compenso dato o promesso ad una determinata persona, come corrispettivo dell'esecuzione dell'illecito. Carattere onnicomprensivo si attribuisce - poi - alla locuzione "provento" del reato, che ricomprende "tutto ciò che deriva dalla commissione del reato" e, quindi, le diverse nozioni di "prodotto", "profitto" e "prezzo".

Ulteriore conseguenza di tale estensione, è che la confisca per equivalente opererà sui beni della società anche nel caso in cui il profitto medesimo sia costituito dal risparmio di imposta e non sia rimasto nella disponibilità dell'ente e, quindi, non sia suscettibile di una aggressione immediata.

Tutto ciò sarà possibile in relazione ai reati tributari specificati nell'art.25 quinquedecies citato, mentre per i reati di cui agli artt. 10-bis e ter (il quater è richiamato dal comma 1 bis dell'art. 25 quinquedecies) del d.lgs 74/2000, si applicherà il vecchio regime:

ossia, sarà necessario, per la Pubblica Accusa, ipotizzare un reato scopo di una associazione o un reato presupposto di uno dei reati storicamente previsti dal d.lgs 231 affinché si possa attuare una confisca.

Ulteriore riflessione consiste nel ritenere che la confisca ed il sequestro per equivalente sui beni della società, non escludono che possano avere ad oggetto anche i beni della persona fisica autore materiale del reato: la confisca può essere eseguita tanto in capo all'ente quanto in capo alla persona fisica con il limite che il vincolo non possa superare il valore complessivo confiscabile.

Pertanto, dal momento della introduzione del citato art.25 quinquedecies e, quindi, sin dalla iscrizione della *notizia criminis*, si potrà fare ricorso al sequestro preventivo ex art.321 c.p.p. con le caratteristiche di elasticità proprie di tale istituto-strumento, finalizzato alla successiva confisca anche per equivalente nella ipotesi di non corrispondenza del profitto o del prezzo dell'illecito con i beni oggetto della forma ablativa.

L'art.53 del d.lgs 231/2001 ha previsto

Art. 53

SEQUESTRO PREVENTIVO

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

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

Tale disposizione assume ora, dopo l'introduzione del famigerato art.25 quinquedecies una maggiore rilevanza in relazione ai reati tributari di cui allo stesso articolo.

Ci si è posto l'interrogativo se la confisca possa avere ad oggetto beni futuri: contraria Cass.pen. sez.III 4097/2016, mentre a favore Cass.pen. sez.VI 33765/2015 e da ultimo Cass.pen.sez.III 13070/2019 che ritiene applicabile la confisca per equivalente anche a beni che entrino nel patrimonio dell'imputato anche successivamente al provvedimento impositivo.

A differenza della confisca diretta ex art.240 c.p., la confisca per equivalente può riguardare anche un profitto del reato quale il risparmio di spesa derivante dal mancato pagamento del tributo, in quanto può riguardare beni che non abbiano rapporto con la pericolosità individuale dell'autore del reato o collegamento con il singolo reato.

Nel concetto di profitto si possono fare rientrare solo i risparmi di spesa derivanti dal mancato versamento dei tributi o anche gli interessi e le sanzioni eventualmente connesse?

A tal proposito si dovrà riflettere sulle diverse ipotesi, per es., tra la ipotesi di cui all'art.11 d.lgs 74/2000 in cui il profitto della sottrazione indebita sarà costituito dall'intero debito erariale con sanzioni ed interessi, dal caso dell'art.2 laddove il risparmio economico è rappresentato dalla sottrazione degli importi evasi e non anche le sanzioni dovute al successivo accertamento del debito, che rappresentano il costo del reato stesso.

Significativa sul punto è stata la sentenza Cass. Pen. Sez. III 17535 / 2019 secondo cui la nozione di profitto *non comprende anche le sanzioni dovute a seguito dell'accertamento del debito che rappresentano, invece, il costo del reato stesso, derivante dalla sua commissione.....la sanzione tributaria rientra nel concetto non di <profitto> ma di <costo> del reato, che trova origine nella commissione dello stesso e, di conseguenza, la commisurazione della confisca anche sull'importo della sanzione tributaria deve ritenersi illegittima dovendo il profitto essere individuato nella sola imposta evasa: il solo risparmio che ottiene il contribuente infedele.*

Differente il caso di cui al reato previsto dall'art.11 d.lgs 74/2000 in quanto, una volta maturati interessi e sanzioni, il profitto – quale risparmio del contribuente – non può che essere calcolato con riferimento alla totalità del credito vantato dall'erario, *dato che la condotta illecita è finalizzata ad evitarne complessivamente il pagamento*. Ovviamente non mancano, sul punto, pronunce difformi, nel senso di ritenere che non sia confiscabile il tributo inadempito ma solamente la *riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio*.

CONFISCA PER EQUIVALENTE O PER VALORE E CONFISCA PER SPROPORZIONE O ALLARGATA

Si consideri, poi, che l'art.12 ter del d.lgs 74/2000 ha previsto il richiamo al disposto di cui all'art.240 bis c.p. relativamente alla CONFISCA CD. PER SPROPORZIONE O ALLARGATA nel momento in cui il condannato non può giustificare la provenienza di denaro, beni o altre utilità di cui risulti titolare o averne la disponibilità anche per

interposta persona fisica o giuridica, in valore sproporzionato al proprio reddito o della propria attività economica.

Diversi i presupposti delle due figure:

beni di valore equivalente al profitto del reato tributario ex art.12

bis d.lgs 74/2000 per la confisca per equivalente;

beni sproporzionati appartenenti all'autore dei reati presupposto della confisca allargata ex art.12 ter d.lgs cit.

Art.12 ter

CASI PARTICOLARI DI CONFISCA

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

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

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

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

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

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

In entrambi i casi di confisca, per equivalente (o per valore) e per sproporzione (o allargata), il presupposto è l'accertamento da parte del giudice penale della esistenza di utilità economico-patrimoniali generate dall'illecito penale tributario ossia il provento dell'evasione fiscale o il profitto del reato tributario. In entrambi i casi il giudice deve procedere alla quantificazione della somma evasa, per accertare il rapporto di sproporzione tra reddito e beni.

La norma transitoria di cui all'art.39 d.l.124/2019 al comma 1.bis ha previsto che le disposizioni di cui all'art.12 ter d.lgs 74/2000 introdotto dalla stessa norma, *si applicano esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto*, quindi successivamente al dicembre 2019, data di entrata in vigore della legge 157/2019 di conversione del d.l.

Tuttavia, secondo un orientamento, sembrerebbe non escludersi la confiscabilità anche di beni acquisiti prima dell'entrata in vigore della riforma del 2019, seppur con riferimento a condotte delittuose poste in essere dopo tale data.

A tal proposito è bene tenere presente la pronuncia della **Corte Costituzionale n.33 del 2018** secondo cui i beni possono essere stati acquisiti in data anteriore al <reato spia> ma non in epoca così remota *da rendere ictu oculi irragionevole la presunzione di derivazione del bene stesso da una attività illecita, sia pure diversa e complementare rispetto a quella per cui è intervenuta la condanna.*

Significativa, quindi, sarà la individuazione della *fascia di ragionevolezza temporale entro la quale la presunzione è destinata ad operare che andrebbe determinata tenendo conto anche delle diverse caratteristiche della singola vicenda concreta e, dunque, del grado di pericolosità sociale che il fatto rivela agli effetti della misura ablatoria.*

Come rilevato in dottrina il legislatore non ha provveduto a coordinare l'introduzione della confisca allargata nel d.lgs 74/2000 con una contestuale introduzione della stessa nel d.lgs 231/2001, con la conseguenza che essa possa essere applicata solo nei confronti della persona fisica e non dell'ente:

L'art. 12-ter d.lgs. 74/2000, infatti, dispone l'applicazione della confisca per sproporzione all'autore delle fattispecie penal-tributarie indicate, ma, si badi bene, solo all'autore persona fisica. Questa scelta manifesta un'evidente asimmetria, rispetto a quelle ipotesi in cui il delitto sia stato commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente. Exempla docent. L'amministratore delegato di una società commette un reato tributario nell'interesse o vantaggio dell'ente: per effetto della riforma, sia l'autore persona fisica che l'ente sarebbero tratti a giudizio, ma, in caso di condanna, la confisca allargata verrebbe applicata solo nei confronti della persona fisica e non, invece, dell'ente nel cui interesse o vantaggio il reato è stato commesso. Vistosa è, così, l'incoerenza sistematica cui la riforma dà vita: l'amministratore delegato, il quale realizza materialmente la

fattispecie criminosa, nell'interesse dell'ente e a suo vantaggio, viene raggiunto tanto dalla confisca ai sensi dell'art. 12-bis d.lgs. 74/2000, quanto dalla confisca allargata, mentre l'ente, che dal reato ha effettivamente tratto vantaggio, subisce la confisca ex art. 19 d.lgs. 231/2001. (vds Sistema Penale – Piergallini)

In sostanza, l'intervento legislativo del 2019 deve essere unitariamente considerato tra la introduzione dell'art.12 ter nel d.lgs 74/200 e l'art. 25 quinquedecies del d.lgs 231/2001: la introduzione, da un lato, dei reati tributari nel novero dei reati presupposto della responsabilità 231 e, dall'altro, la disciplina normativa della confisca per sproporzione nella disciplina dei reati tributari ex 74/2000, ha esteso l'orizzonte punitivo e sanzionatorio della responsabilità degli enti.

In pratica, con un ritorno al futuro, quella che era la extrema ratio della sanzione penale in ambito tributario dopo il fallimento delle <manette agli evasori> di cui alla 516 del 1982, è divenuta invece la finalità del legislatore post riforma 2019: la relazione

illustrativa al d.l. 124 del 2019 sottolinea proprio come, al di là di evitare duplicazioni sanzionatorie, la esigenza di estendere la responsabilità amministrativa degli enti, si giustifica con l'altra necessità di essere al passo con la normativa europea.

In questo quadro la confisca ed il sequestro ad essa prodromico, sono lo strumento attuativo di tale finalità.

In definitiva l'ampliamento del novero dei reati da parte del d.l.124/2019 ha ampliato le armi a disposizione dell'Amministrazione finanziaria dello Stato a garanzia e recupero dei tributi non corrisposti: la CONFISCA quindi, nelle varie sfaccettature, è divenuta l'arma con cui garantire preventivamente o successivamente ad una condanna, il recupero dei tributi.

E non è servita l'alzata di scudi nei confronti della duplicazione di sanzioni a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, tra norme prettamente tributarie quale il d.lgs 472/1997 e il d.lgs 231/2001 in simbiosi con il d.lgs 74/2000, eccependo la violazione del principio del *ne bis in idem*.

Infatti, dopo la pronuncia conosciuta come A e B. vs Norvegia della Grande Camera della Corte di Strasburgo del 15 nov. 2016 e le tre sentenze coeve della Grande Sezione della Corte di Giustizia del 20 marzo 2018 (Garlsson Reale Estate SA, Di Puma e Consob, Menci – quest'ultima specificamente tributaria), la Corte Costituzionale con pronuncia 2 marzo 2018 n.43 in attuazione del principio *sufficiently close connection in substance and in time* ha ritenuto compatibile la coesistenza di più procedimenti e sanzioni, in presenza di una articolazione ordinata e applicativa che scandisce tempi, procedimenti e sanzioni, non quale duplicazione ma un *unicum* complessivo e proporzionato alla gravità del fatto. Purchè sussista un connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta in modo tale che le due sanzioni appaiano come parte di un unico sistema sanzionatorio.

E' come dire: il fine giustifica i mezzi !

Alessandro Palasciano