

## LE CONFISCHE E I SEQUESTRI IN MATERIA DI REATI TRIBUTARI DOPO IL “DECRETO FISCALE” N. 124 DEL 2019 (\*)

di Gianluca Varraso

*Il tratto qualificante della riforma dei reati tributari in materia di imposte dirette ed IVA attuata con il d.l. n. 124 del 2019, convertito con modificazioni nella l. n. 157 del 2019, risiede, da un lato, nell'inasprimento delle pene detentive, dall'altro lato, nell'introduzione di inedite sanzioni patrimoniali.*

*La nuova confisca “allargata” disciplinata dal combinato disposto degli artt. 12 ter d. lgs. n. 74 del 2000 e 240 bis c.p. prevista per la massima parte dei reati fiscali contestati al contribuente persona fisica si affianca alla confisca ex art. 19 d. lgs. n. 231 del 2001 applicabile alla “persona giuridica” per i nuovi reati presupposto individuati dall'art. 25 quinquiesdecies d. lgs. n. 231 del 2001 commessi nell'interesse o a vantaggio dello stesso ente (da ultimo modificato con l'attuazione della Direttiva PIF).*

*Si impone una lettura sistematica della materia, ispirata alla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo e della Corte costituzionale, per limitare il rischio di pene sproporzionate, anche a fronte di una prassi che utilizza ampiamente la confisca ex art. 12 bis d. lgs. n. 74 del 2000 e, nei confronti dell'evasore seriale, la confisca di prevenzione, anticipando tali sanzioni con altrettanti sequestri.*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La “nuova” confisca allargata ex art. 12 ter d. lgs. n. 74 del 2000 (ed il sequestro preventivo). – 3. Responsabilità amministrativa degli enti, reati tributari, confisca e sequestro preventivo ai sensi degli artt. 19 e 53 d. lgs. n. 231 del 2001. – 4. L'obbligatorietà di indagini patrimoniali e la prova in dibattimento della confisca. – 5. (Segue) La sentenza di condanna (anche patteggiata) alla confisca, obbligo di motivazione e l'art. 578 bis c.p.p. – 6. Il sequestro e la confisca di prevenzione nei confronti dell'evasore fiscale seriale. – 7. La rilevanza degli accordi con il fisco. – 8. L'amministrazione, gestione e destinazione dei beni produttivi sequestrati e confiscati ai sensi degli artt. 321 comma 2 c.p.p., 12 bis e 12 ter d. lgs. n. 74 del 2000: la creazione di binari “differenziati” nell'art. 104 bis disp. att. c.p.p. – 9. (Segue) ... E la tutela dei terzi creditori in buona fede fino all'entrata in vigore del d. lgs. n. 14 del 2019 (c.d. Codice della crisi di impresa). – 10. Le novità introdotte dall'art. 373 d. lgs. n. 14 del 2019 con la modifica dell'art. 104 bis disp. att. c.p.p. – 11. (Segue) L'estensione della tutela dei terzi e dei rapporti con le procedure concorsuali del codice antimafia. – 12. L'esecuzione del sequestro preventivo ex art. 53 comma 1 bis d. lgs. n. 231 del 2001 nel procedimento a carico degli enti. – 13. Conclusioni.

---

(\*) Il saggio è destinato alla pubblicazione nel volume *Confische e sanzioni patrimoniali nella dimensione interna ed europea*, a cura di D. Castronuovo e C. Grandi.

## 1. Premessa.

Era difficile immaginare in tema di reati tributari la “creatività” del legislatore e della prassi nell’utilizzo delle confische e dei sequestri finalizzati ai sensi dell’art. 321 comma 2 c.p.p. a garantire la relativa esecuzione.

La riforma del d. lgs. n. 158 del 2015, con l’introduzione dell’art. 12 *bis* d. lgs. n. 74 del 2000<sup>1</sup> su di una linea di continuità rispetto alla confisca già prevista dall’art. 1, comma 143, l. 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008)<sup>2</sup>, sembrava rappresentare un punto di approdo dell’evoluzione normativa *in parte qua*, in un ambito da sempre caratterizzato dalla peculiarità del profitto oggetto di ablazione patrimoniale: il risparmio di imposta conseguente all’evasione fiscale<sup>3</sup>.

La novella del 2019, di modifica della disciplina dei reati in materia di imposte dirette ed IVA<sup>4</sup>, va ben oltre.

Si punta ancora una volta, per quanto ne occupa, sulle sanzioni patrimoniali e con esse su nuove forme di cautele reali, per riaffermare il principio il “crimine non paga”, giustificando così l’introduzione nell’art. 12 *ter* d. lgs. n. 74 del 2000 di una nuova ipotesi di confisca per sproporzione o allargata *ex art.* 240 *bis* c.p.<sup>5</sup>, che si affianca a quella dell’art. 12 *bis* d. lgs. n. 74 del 2000, alimentando la finalità eterodossa della giurisdizione penale quale momento di riscossione delle imposte evase<sup>6</sup>.

Con la previsione poi della responsabilità dell’ente ai sensi del nuovo art. 25 *quinquiesdecies* d. lgs. n. 231 del 2001, per alcuni almeno dei reati tributari, è data anche la possibilità di utilizzo della confisca ai sensi degli artt. 9 e 19 d. lgs. n. 231 del 2001 del

<sup>1</sup> Tra gli altri, ANDREAZZA (2018), pp. 636 ss.; DEL SIGNORE (2016), pp. 283 ss.; GUIDI (2017); INGRASSIA (2016), pp. 173 ss.; ROMANO (2015), pp. 1041 ss.; SOANA (2018), pp. 621 ss.; nonché, volendo, VARRASO (2016), pp. 395 ss.

<sup>2</sup> Sulla quale v. *ex plurimis*, CORSO (2009), p. 1175; CUOMO (2015), p. 1; GIANGRANDE (2013), pp. 186 ss.; MUSCO e ARDITO (2012), pp. 74 ss.; PERINI (2012), pp. 693 ss.; SOLDI (2011), pp. 711 ss.; VERGINE (2012), pp. 116 ss.

<sup>3</sup> Cfr., da ultimo, Cass., sez. un., 26 settembre 2019, Fallimento Mantova Petroli, in *CED Cass.*, 277257-01, par. 11, secondo le quali il profitto del reato tributario è il “risparmio di spesa corrispondente al mancato decremento del patrimonio del debitore per effetto dell’adempimento dell’obbligazione fiscale”, ossia sul solco di Cass., sez. un., 31 gennaio 2013, Adami, in *CED Cass.*, 255036-01, l’imposta evasa. Cfr. criticamente ad estendere tale nozione al di fuori dell’ambito tributario, MONGILLO (2015), pp. 740 ss.; ROMANO (2015), pp. 1683 ss.

Più in generale, sulla nozione di profitto del reato nella confisca, in una efficace prospettiva di sintesi, BORSARI (2019), pp. 1 ss. Per alcune precisazioni sull’oggetto di tale profitto e se estenderlo anche gli interessi e le sanzioni v. *infra* e nota 13.

<sup>4</sup> Per i primi commenti, v. BRICCHETTI (2020); DELL’OSSO (2020), pp. 318 ss.; DI VIZIO (2019); INGRASSIA (2020), pp. 307 ss.; SGUBBI (2020); RUTA (2019); VELANI (2020), pp. 71 ss. Fondamentale è anche GIORDANO (2020). Sul d.l. n. 124 del 2019, FINOCCHIARO (2019b); PERINI (2019).

<sup>5</sup> V. *infra*, par. 2.

In generale su tale istituto, tra i contributi più recenti, v. BASSI (2018), pp. 1218 ss.; CORVI (2018), pp. 52 ss.; DELLA RAGIONE (2020), pp. 204 ss.; FILIPPI (2019), pp. 578 ss.; GUIDI (2019), pp. 89 ss.; MENDITTO (2019b), pp. 783 ss.; TRINCERA (2020), pp. 127 ss. V. anche MAUGERI (2018), pp. 235 ss. e RANALDI (2018b), pp. 619 ss. Sul precedente art. 12 *sexies* d.l. 306 del 1992, per tutti, MAUGERI (2017a), pp. 821 ss.

<sup>6</sup> Cfr. efficacemente, LANZI (2019b), pp. 18 ss.; MAUGERI (2014), p. 193; nonché DI LELLO FINUOLI (2015), pp. 282 ss. Più in generale, INGRASSIA (2016), pp. 173 ss. Da ultimo, v. BARTOLI (2020), p. 219.

patrimonio dell'ente sottoposto a procedimento penale e del sequestro anticipatorio *ex art. 53 d. lgs. n. 231 del 2001*<sup>7</sup>.

Si amplifica, in modo inevitabile, un rischio: la comminazione di pene patrimoniali sproporzionate alla persona fisica e giuridica accusata del reato tributario, ovvero dell'illecito da esso dipendente e dei terzi coinvolti rispetto alla doverosa salvaguardia del diritto alla proprietà individuale e alla libertà di iniziativa economica sancita dagli artt. 41 e 42 Cost. e dall'art. 1 Protocollo aggiuntivo alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, così come evidenziato dalla giurisprudenza costituzionale ed europea<sup>8</sup>.

In stretta connessione, l'utilizzo giurisprudenziale anche del sequestro e della confisca di prevenzione nei confronti dell'evasore fiscale seriale<sup>9</sup>, impone all'interprete di confrontarsi con la necessità di un'interpretazione sistematica della materia di cui si discute per suggerire, nei limiti del possibile, una lettura che attenui i problemi di natura costituzionale e pattizia che la disciplina nel suo complesso pone, a fronte di una tecnica legislativa tutt'altro che impeccabile.

## **2. La "nuova" confisca allargata *ex art. 12 ter d. lgs. n. 74 del 2000 (ed il sequestro preventivo)*.**

L'introduzione della confisca "allargata" con l'art. 12 *ter* d. lgs. n. 74 del 2000 costituisce così una delle novità più significative del d.l. n. 124 del 2019<sup>10</sup>, incrementando le sanzioni patrimoniali applicabili in sede di condanna o di patteggiamento nei confronti dell'*imputato persona fisica* per i delitti tributari e la possibilità fin dalla fase delle indagini preliminari di "anticipare" tale sanzione con il sequestro preventivo di cui all'art. 321 comma 2 c.p.p.

Per i reati tributari commessi a partire dall'entrata in vigore della legge di conversione del d. l. n. 124 del 2019<sup>11</sup>, il giudice che procede e tipicamente nella fase investigativa il g.i.p., su richiesta del pubblico ministero e ancor prima della guardia di finanza, non solo potrà disporre nei confronti delle persone fisiche il sequestro preventivo ai fini della confisca di cui all'art. 12 *bis* d. lgs. n. 74 del 2000, ma anche il

<sup>7</sup> Cfr., in generale, AMATO (2020), pp. 55 ss.; SCARCELLA (2020), pp. 45 ss. V. *infra*, par. 3.

<sup>8</sup> Sulla quale, per tutti, BALSAMO (2014), pp. 51 ss.; GAITO e FURFARO (2016), pp. 605 ss.; MAUGERI (2017b), pp. 3 ss.; TRINCHERA (2020), pp. 305 ss.

<sup>9</sup> V. *infra*, par. 6.

<sup>10</sup> AMATO (2020), pp. 60 ss.; DELL'OSSO (2020), pp. 323 ss.; SGUBBI (2020), pp. 2 ss.; VELANI (2020), pp. 78 ss.; nonché GUCCIARDO (2020), pp. 1 ss. Seppure con specifico riferimento al d.l. n. 123 del 2019, prima delle modifiche in sede di conversione del medesimo decreto legge, v. BONTEMPELLI (2019), pp. 23 ss.; PERINI (2019), pp. 2 ss.

<sup>11</sup> Così stabilisce l'art. 39 comma 1 *bis* d.l. n. 124 del 2019, convertito con modificazioni dalla l. n. 157 del 2019. La confisca allargata è, infatti, qualificata dalla giurisprudenza quale misura di sicurezza atipica (Cass., sez. un., 30 maggio 2001, n. 29022, in *Dir. pen. e proc.*, 2001, p. 980) e come tale sottoposta alla disciplina dell'art. 200 c.p. La predetta norma impedisce, in questo modo, l'applicazione retroattiva della nuova confisca: per tutti, GIORDANO (2020), pp. 14-15. Secondo AMATO (2020), p. 62, per contro, il legislatore del 2019 non fa altro che esplicitare la irretroattività di una misura sanzionatoria.

sequestro finalizzato per l'appunto alla confisca allargata per le fattispecie criminose tributarie *ex artt. 2, 3, 8 e 11 d. lgs. n. 74 del 2000* e nei limiti fissati dall'art. 240 *bis* c.p., quando:

a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'art. 2 d. lgs. n. 74 del 2000;

b) l'imposta evasa è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'art. 3 d. lgs. n. 74 del 2000;

c) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'art. 8 d. lgs. n. 74 del 2000;

d) l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'art. 11, comma 1 d. lgs. n. 74 del 2000;

e) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'art. 11, comma 2, d. lgs. n. 74 del 2000".

Lo spettro delle ipotesi di apprensione coattiva dei beni dell'indagato – imputato persona fisica, o, comunque, nella sua disponibilità si duplica.

*In primis*, laddove emergano nel corso delle investigazioni, indizi<sup>12</sup> di uno qualsiasi dei reati tributari, per il combinato disposto degli artt. 321 comma 2 c.p.p. e 12 *bis* d. lgs. n. 74 del 2000, nei limiti dell'imposta evasa<sup>13</sup>, sarà possibile il sequestro preventivo a fini di confisca diretta delle somme di denaro giacenti sui conti correnti della società nel cui interesse il contribuente imputato persona fisica abbia commesso i reati tributari e, in caso di impossibilità o di incapacienza, la confisca per equivalente dei beni personali dell'indagato, o comunque, nella sua disponibilità, laddove la società alla quale siano formalmente intestati i beni costituisca solo uno schermo fittizio<sup>14</sup>.

In secondo luogo, in virtù dell'inedito combinarsi degli artt. 321 comma 2 c.p.p., 12 *ter* d. lgs. n. 74 del 2000 e 240 *bis* c.p., a fronte sempre di indizi di uno dei reati *tassativamente elencati* nell'art. 12 *ter* d. lgs. n. 74 del 2000, il g.i.p. potrà disporre con

<sup>12</sup> Così Cass., sez. un., 31 marzo 2016, Capasso, in *CED Cass.*, 266789-01, superando le Sezioni unite "Montella" che si accontentano dell'*astratta configurabilità del reato*, come si esprime il principio di diritto enunciato nella massima ufficiale: Cass., sez. un., 17 dicembre 2013, Montella, in *CED Cass.*, 226492-01. Per un'analisi dell'evoluzione giurisprudenziale in materia v. VARRASO (2018), pp. 367 ss. V. anche più in generale BELFIORE (2019), pp. 87 ss.

<sup>13</sup> Come ormai la giurisprudenza di legittimità più recente ha precisato, l'imposta evasa per la quale può procedersi alla confisca e prima al sequestro è comprensiva degli interessi, ma non delle sanzioni che costituiscono costo del reato e non profitto dello stesso, tranne che per il delitto di cui all'art. 11 d. lgs. n. 74 del 2000. Solo nel caso di sottrazione fraudolenta al pagamento dell'imposta la condotta illecita è finalizzata ad evitare il pagamento complessivo dell'imposta comprensivo delle sanzioni: così Cass., sez. III, 20 gennaio 2017, Giani, in *CED Cass.*, 270429. È stato così puntualizzato quanto statuito da Cass. Sez. un., 31 gennaio 2013, Adami, in *CED Cass.*, 255036. Per una sintesi efficace, proprio in tale direzione, GIORDANO (2020), pp. 16 ss.

<sup>14</sup> Questi sono i risultati a cui pervengono, Cass., sez. un., 30 gennaio 2014, Gubert, in *Cass. pen.*, 2014, pp. 2797 ss., con nota critica di VARRASO. A commento v. anche, tra gli altri, DELL'OSSO (2014), pp. 419 ss. Per fini riflessioni sistematiche sulla sentenza ROMANO (2015), pp. 1041 ss. Per le necessarie correzioni e precisazioni da apportare a tale indirizzo giurisprudenziale a seguito della novella del 2019 v. *infra*, par. 3.

decreto motivato il sequestro di *beni nella disponibilità diretta ed indiretta sempre dell'indagato persona fisica*, allorchè, da un lato, il pubblico ministero abbia provato la sproporzione tra il reddito dalla stessa persona fisica dichiarato al fisco o i proventi della sua attività economica e il valore economico di detti beni (oltre all'interposizione fittizia), e dall'altro, non risulti una giustificazione credibile dell'indagato circa la provenienza lecita di tali beni, fermo restando in capo all'indagato medesimo un onere di allegazioni di tali ultimi elementi<sup>15</sup>.

Essenziale è evidenziare come per la giurisprudenza delle Sezioni unite<sup>16</sup> e della Corte costituzionale<sup>17</sup> in materia è irrilevante il requisito della pertinenzialità dei beni rispetto al reato tributario per cui si procede: la confisca e il sequestro non sono preclusi dal fatto che essi siano stati acquistati in epoca anteriore o successiva a tale reato<sup>18</sup>.

Questi strumenti cautelari e sanzionatori, concorrenti e non alternativi, "incidono [così] pesantemente sui diritti di proprietà e di iniziativa economica" dell'indagato-imputato<sup>19</sup>.

È stato evidenziato un "pericoloso" risultato a cui si potrebbe pervenire.

"La condanna anche per un solo reato tributario di modesta gravità e circoscritto ad un solo periodo d'imposta [...] rischia di trasformarsi nell'occasione per porre in discussione l'intera consistenza patrimoniale di un contribuente. È ciò che già accade abitualmente nell'attuale applicazione della confisca allargata e della confisca (per molti versi analoga) di prevenzione, con il condannato o il proposto posti in condizione di dover giustificare la provenienza di somme di denaro ormai lontane nel tempo, spesso con l'impossibilità di reperire adeguati riscontri documentali"<sup>20</sup>.

Queste considerazioni impongono all'interprete una lettura rigorosa della novella *de qua* che cerchi di realizzare, per quanto lo consente una criticabile scelta legislativa, un equo bilanciamento tra il diritto alla repressione dei reati e i diritti fondamentali della persona coinvolti, alla luce delle indicazioni fornite sempre dalla giurisprudenza europea, da ultimo nelle sentenze De Tommaso<sup>21</sup> e G.I.E.M. c. Italia<sup>22</sup>.

---

<sup>15</sup> Sul rischio che l'onere di allegazione si trasformi in concreto in un onere della prova e in una *probatio diabolica* v., tra gli altri, FILIPPI (2019), p. 589. V. *infra*, par. 5 per altri riferimenti.

<sup>16</sup> Cass., sez. un., 17 dicembre 2003, Montella, in *Cass. pen.*, 2004, pp. 1182 ss., con nota di FIDELBO.

<sup>17</sup> C. Cost., 21 febbraio 2018, n. 33, in *Giur. cost.*, 2018, pp. 293 ss., con nota di AMARELLI. Cfr. in dottrina di recente TRINCHERA (2020), pp. 146 ss.

<sup>18</sup> Cass., sez. un., 17 dicembre 2003, Montella, cit., pp. 1182 ss.

<sup>19</sup> Così C. Cost., 27 febbraio 2019, n. 24, in *Giur. cost.*, 2019, p. 313, con commenti di PISANI e MAIELLO. Per un ampio ed interessante commento v. anche Per un ampio ed interessante commento v. anche MAUGERI e DE ALBUQUERQUE (2019), pp. 90 ss. Da ultimo, MAIELLO (2020), pp. 107 ss.

<sup>20</sup> Così PERINI (2019), p. 4.

<sup>21</sup> Per i commenti v. MAGI (2017), pp. 135 ss.; MAIELLO (2017), pp. 1039 ss.; MAUGERI (2017b), p. 4 ss.; VIGANÒ (2017), pp. 370 ss.

<sup>22</sup> Corte eur. dir. uomo, Grande Camera, 28 giugno 2018, G.I.E.M. ed altri c. Italia, in *Proc. pen. e giust.*, 2019, 1, pp. 99 ss., con nota di PULVIRENTI e LO GIUDICE. Per una sintesi efficace, GALLUCCIO (2018). V. anche, senza pretesa di esaustività, CIVELLO (2018), 3; QUATTROCCHI (2018), pp. 1505 ss.; RANALDI (2018a). Più in generale, anche per un approfondimento dei precedenti della giurisprudenza della Corte europea sul tema, si rinvia a MAUGERI (2018), pp. 257 ss., nonché a LO GIUDICE (2017), pp. 239 ss. Sulla giurisprudenza costituzionale che completa il quadro di riferimento v. *infra*, nel proseguio del paragrafo.

Come ben evidenziato dalle Sezioni unite della Corte di cassazione, la “portata precettiva degli artt. 42 Cost. e 1 del Primo Protocollo addizionale della Convenzione EDU richiede che le ragioni [...] del vincolo [n.d.r. del sequestro preventivo] siano esplicitate nel provvedimento giudiziario con adeguata motivazione, allo scopo di garantire che la misura, a fronte delle contestazioni difensive, sia soggetta al permanente controllo di legalità [...] in particolare per l’aspetto del giusto equilibrio o del ragionevole rapporto di proporzionalità tra il mezzo impiegato, ovvero lo spossessamento del bene, e il fine endoprocessuale perseguito” in quanto “ogni misura, per dirsi proporzionata all’obiettivo da perseguire, dovrebbe richiedere che ogni interferenza con il pacifico godimento dei beni trovi un giusto equilibrio tra i divergenti interessi in gioco<sup>23</sup>.

E per evitare un’esasperata compressione del diritto di proprietà e di libera iniziativa economica privata, la Suprema Corte ricorda come a tutte le misure cautelari personali e reali, compreso il sequestro preventivo, devono applicarsi *i principi di proporzionalità, adeguatezza e gradualità* di cui all’art. 275 c.p.p., “i quali devono costituire oggetto di valutazione preventiva e non eludibile da parte del giudice nell’applicazione delle cautele reali”<sup>24</sup>.

Vi è di più per le Sezioni unite.

“Il requisito della proporzionalità della misura, che, nell’ambito dei valori costituzionali, è espressione del principio di ragionevolezza, contiene in sé, inoltre, quello della ‘residualità’ della misura: proprio la necessaria componente della misura di ‘incisione’ sul diritto della persona di disporre liberamente dei propri beni senza limitazioni che non derivino da interessi di altro segno maggiormente meritevoli di tutela (come quelli pubblici, connessi al processo penale, di accertamento dei fatti) contiene necessariamente in sé l’esigenza che al sequestro possa farsi ricorso solo quando allo stesso risultato [...] non possa pervenirsi con modalità meno afflittive”<sup>25</sup>.

*Proporzionalità ed extrema ratio* sono i due principi cardine che devono orientare l’interprete anche nella materia *de qua* alla luce di due fondamentali sentenze della Corte costituzionale proprio sulla confisca allargata e sulla contigua confisca di prevenzione che compongono (a dire della Consulta) l’unico *genus* del sequestro e della confisca di patrimoni di sospetta provenienza illecita.

Il riferimento è alle decisioni n. 33 del 2018<sup>26</sup> e n. 24 del 2019<sup>27</sup> del Giudice delle leggi, che suggeriscono una lettura convenzionalmente e costituzionalmente orientata, la quale si impone anche ai fini di cui si discute.

La Consulta evidenzia come la confisca allargata e, quindi, anche il correlativo sequestro su beni nella disponibilità diretta o indiretta dell’indagato di valore

---

<sup>23</sup> Così Cass., sez. un., 19 aprile 2018, p.m. in proc. Botticelli, in *CED Cass.*, 273540-01, par. 4.3 della motivazione, sul solco di Corte EDU, 13 ottobre 2015, Unsped Paket Servisi SaN e Ve TiC. A.S. c. Bulgaria; nonché Corte EDU 24 ottobre 1986, Agosi c. UK.

<sup>24</sup> Così Cass., sez. un., 19 aprile 2018, p.m. in proc. Botticelli, cit., par. 4.3.

<sup>25</sup> Così sempre Cass., sez. un., 19 aprile 2018, p.m. in proc. Botticelli, cit., par. 4.3.

<sup>26</sup> C. Cost., 21 febbraio 2018, n. 33, cit., pp. 293 ss.

<sup>27</sup> C. Cost., 27 febbraio 2019, n. 24, cit., pp. 292 ss.

sproporzionato poggiano su di una presunzione: che l'indagato medesimo abbia commesso non solo il delitto per cui si procede, ma anche altri reati dai quali deriverebbero tali beni.

Si tratterebbe però di una presunzione *relativa*, in quanto vincibile dall'indagato giustificando la provenienza lecita dei beni, secondo il tipico giudizio prognostico probabilistico delle misure cautelari

Ben più importanti le *condizioni* necessarie per la Consulta per "legittimare" dal punto di vista costituzionale tale presunzione.

Secondo il Giudice delle leggi, da un lato, la presunzione deve rimanere circoscritta nell'ambito della c.d. *ragionevolezza temporale*: "il momento di acquisizione del bene non dovrebbe risultare, cioè, talmente lontano dall'epoca di realizzazione del reato spia da rendere *ictu oculi* irragionevole la presunzione di derivazione del bene stesso da un'attività illecita seppure diversa da quale per cui si procede"<sup>28</sup>.

Dall'altro lato e in stretta connessione, soprattutto laddove si discuta di reati che con riferimento alle circostanze del caso concreto e alla personalità dell'accusato del reato estraneo alla criminalità organizzata, *come i reati tributari*, "il giudice ha la possibilità [*rectius* il dovere] per l'episodicità e l'occasionalità della condotta di verificare che il fatto per cui si procede fuoriesca dal modello che fonda la presunzione di illecita accumulazione di ricchezza da parte del condannato"<sup>29</sup>.

*Last, but not least*, la sproporzione deve consistere in uno squilibrio incongruo e significativo da provare dal pubblico ministero sussistente al momento dell'acquisizione dei singoli beni, che provoca l'onere di allegazione (ossia introdurre un principio di prova) di elementi che rendano credibile la provenienza lecita dei beni<sup>30</sup>.

L'ablazione patrimoniale si giustificherà se, e nei soli limiti in cui, le condotte criminose compiute in passato dall'accusato di reati tributari risultino essere state effettivamente fonte di profitti illeciti, in quantità ragionevolmente congruente rispetto al valore dei beni che s'intendono confiscare, e la cui origine lecita egli non sia in grado di giustificare<sup>31</sup>.

Ciascuna di queste circostanze deve fondarsi su atti di indagine introdotti dal pubblico ministero ai sensi dell'art. 321 comma 2 c.p.p. per consentire al giudice di assolvere all'obbligo di motivazione imposto dall'art. 292 c.p.p., valevole anche se con i necessari adattamenti per l'ordinanza cautelare reale<sup>32</sup>.

È vero allora che in base al tenore letterale dell'art. 12 *ter* d. lgs. n. 74 del 2000 la nuova confisca allargata è correlata al superamento della soglia di confiscabilità *ivi* prevista anche per singoli reati relativi ad un solo periodo di imposta.

<sup>28</sup> Così C. Cost., 21 febbraio 2018, n. 33, cit., p. 306.

<sup>29</sup> Così C. Cost., 21 febbraio 2018, n. 33, cit., p. 306. Nella stessa direzione, Cass., sez. I, 6 giugno 2018, Quatrone, in *CED Cass.*, 273612-01, par. 2.3 della motivazione.

<sup>30</sup> V., sempre sul solco della sentenza n. 33 del 2018, RUTA (2019), pp. 6 e 7. Cfr. anche, più in generale, FILIPPI (2019), p. 588.

<sup>31</sup> Così, seppure avendo riguardo alla contigua confisca e sequestro di prevenzione, C. Cost., 27 febbraio 2019, n. 24, cit., p. 319. Queste affermazioni devono valere *a fortiori* anche per il sequestro e la confisca allargata.

<sup>32</sup> Cass., sez. un., 31 marzo 2016, Capasso, in *CED Cass.*, 266789-01, in motivazione.

È altrettanto vero che una lettura rispettosa dei principi costituzionali ed europei impone in sintesi i seguenti risultati, non dimenticando che nella massima parte dei casi i due sequestri finiscono per avere ad oggetto i medesimi beni nella disponibilità dell'indagato-imputato persona fisica.

- Il sequestro *ex art. 12 ter* d. lgs. n. 74 del 2000 deve applicarsi in via residuale rispetto al sequestro *ex art. 12 bis* d. lgs. n. 74 del 2000.

- Dovrebbe, infatti, riguardare episodi di evasione fiscale non isolata o sporadica, attinente ad una pluralità di periodi di imposta e alla eventuale contestazione di una recidiva<sup>33</sup> e di una associazione a delinquere<sup>34</sup> e, quindi, casi di persone che vivono abitualmente dei proventi di evasione fiscale<sup>35</sup>.

Il doppio ruolo che l'evasione fiscale viene a svolgere in questo contesto (come reato spia e come parametro rivelatore della sproporzione)<sup>36</sup> potrebbe [*rectius* dovrebbe] giustificare una delimitazione del perimetro applicativo della confisca allargata, che vede come ben detto dalla Consulta nella reiterazione nel tempo e nella professionalità la base giustificativa della presunzione che la fonda e con essa il sequestro<sup>37</sup>.

- Laddove il pubblico ministero decida di percorrere quest'ultima strada dovrebbe chiedere il sequestro a fini di confisca allargata di beni di *valore congruo* rispetto alla sproporzione rilevata e non di tutti i beni nella disponibilità dell'indagato, perimetrata ad una *ragionevolezza temporale* rispetto al *tempus* di commissione dei reati per cui si procede, come avviene anche per la contigua confisca di prevenzione.

In caso contrario, si legittimerebbe "un monitoraggio patrimoniale esteso all'intera vita del condannato...[che] renderebbe particolarmente problematico l'assolvimento dell'onere dell'interessato di giustificare la provenienza dei beni (ancorchè inteso come semplice allegazione), il quale tanto più si complica quanto più retrodatato è l'acquisto del bene da confiscare"<sup>38</sup>.

È questa la ragione per cui si è arrivato a sostenere che la sproporzione andrebbe modulata avendo riguardo ai reati commessi "e non rispetto a tutto il reddito e le attività economiche del reo"<sup>39</sup>.

È evidente in base alle considerazioni svolte che la confisca allargata e con essa il sequestro preventivo acquisisce di fatto il carattere della facoltatività<sup>40</sup>, strettamente legato al principio di proporzionalità e di *extrema ratio*.

<sup>33</sup> Suggestisce con la consueta attenzione tale lettura che pare doverosa alla luce dei *dicta* giurisprudenziali PERINI (2019), p. 6.

<sup>34</sup> AMARELLI (2018), p. 317, il quale ricorda correttamente che l'art. 416 c.p. presuppone una "struttura organizzativa articolata che opera continuativamente nel tempo", anche se sottolinea allo stesso tempo il rischio di una contestazione strumentale.

<sup>35</sup> Non sembra, pertanto, rientrare in questa situazione l'ipotesi di una persona fisica rappresentante legale di una società accusata di reati tributari che abbiano determinato benefici solo in capo alla persona giuridica: per uno spunto in tal senso BARTOLI (2020), p. 222.

<sup>36</sup> PERINI (2019), p. 4.

<sup>37</sup> V. sempre C. Cost., 21 febbraio 2018, n. 33, cit., p. 306.

<sup>38</sup> Così sempre C. Cost., 21 febbraio 2018, n. 33, cit., p. 306 proprio in relazione alla confisca *ex art. 240 bis* c.p.

<sup>39</sup> Trae questa implicazione dalla sentenza n. 33 del 2018, AMARELLI (2018), p. 315, sul solco di FINOCCHIARO (2018b), p. 140.

<sup>40</sup> Efficacemente AMARELLI (2018), p. 315.



### 3. Responsabilità amministrativa degli enti, reati tributari, confisca e sequestro preventivo ai sensi dell'artt. 19 e 53 d. lgs. n. 231 del 2001.

Su sollecitazione della dottrina<sup>41</sup> e della giurisprudenza di legittimità<sup>42</sup>, altre fondamentali novità, introdotte timidamente dal d.l. n. 124 del 2019 e ampliate in sede di conversione con la l. n. 157 del 2019 e di recente con l'attuazione della l.d. n. 117 del 2019 della c.d. direttiva PIF per le frodi IVA transfrontaliere ad opera del d. lgs. 14 luglio 2020, n. 75<sup>43</sup>, sono contenute, da un lato, nell'art. 39 comma 2 d. l. n. 124 del 2019, dall'altro lato, nell'art. 5 comma 1 lett. c d. lgs. n. 75 del 2020<sup>44</sup>.

In relazione ai reati di cui agli artt. 2 comma 1 e 2 *bis*, 3, 8 comma 1 e 2 *bis*, 10 e 11 d. lgs. n. 74 del 2000 il nuovo art. 25 *quinquiesdecies* comma 1 d. lgs. n. 231 del 2001 aggiunge alla responsabilità delle persone fisiche apicali o dipendenti di un ente *ex art.* 1 d. lgs. n. 231 la responsabilità dell'ente medesimo nell'interesse o a vantaggio del quale i predetti reati tributari siano posti in essere<sup>45</sup>.

Allo stesso risultato si perviene anche per i delitti di dichiarazione infedele (art. 4 d. lgs. n. 74 del 2000), di omessa dichiarazione (art. 5 d. lgs. n. 74 del 2000) e di indebita compensazione (art. 10 *quater* d. lgs. n. 74 del 2000), se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'IVA per un importo complessivo non inferiore a 10 milioni di euro (art. 25 *quinquiesdecies* comma 1 *bis* d. lgs. n. 231 del 2001)<sup>46</sup>.

Le conseguenze sotto il profilo processuale non sono di poco momento.

In generale, ai sensi degli artt. 34 e 35 d. lgs. n. 231 del 2001, il procedimento penale non solo dovrà accertare la responsabilità del rappresentante legale e degli eventuali concorrenti che hanno commesso il reato tributario presupposto, ma dovrà ricostruire, di regola nel *simultaneus processus* ai sensi degli artt. 37 e 38 d. lgs. n. 231 del 2001, la fattispecie complessa che integra l'illecito amministrativo dipendente da tale reato, secondo quanto fissato dagli artt. 5, 6 e 7 d. lgs. n. 231 del 2001.

---

<sup>41</sup> Tra gli altri, seppure con varietà di vedute, ALAGNA (2012), p. 397; IELO (2007), p. 7; PERINI (2006), p. 79; SANTORIELLO (2014), p. 50.

<sup>42</sup> Cass., sez. un., 30 gennaio 2014, Gubert, cit., 2804. Cfr. per tutti GIORDANO (2020), p. 25.

<sup>43</sup> Per un primo commento v. BALLINI (2020), pp. 1 ss.

Cfr. prima di tale decreto FLORA (2019), pp. 77 ss.; SCARCELLA (2020), pp. 45-46. La l. d. n. 117 del 2019 prevede all'art. 3 lett. e che il legislatore provveda ad inserire quali reati presupposti nel d. lgs. n. 231 del 2001 i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, ossia i reati in materia di IVA commessi in due o più stati membri e il cui danno complessivo sia almeno di 10 milioni di euro.

<sup>44</sup> Per una [scheda di lettura](#) del d. lgs. n. 75 del 2020 e per leggere la relazione di accompagnamento a questo decreto attuativo della direttiva PIF v. in *Sistema penale*, 16 luglio 2020.

<sup>45</sup> Cfr. per un efficace commento *in parte qua* della riforma BARTOLI (2020), pp. 219 ss.; DELL'OSSO (2020), pp. 327 ss. Prima della novella si raggiungeva il risultato di "colpire" direttamente l'ente contestando all'imputato persona fisica l'associazione a delinquere, reato presupposto ai sensi dell'art. 25 *ter* d.lgs. n. 231 del 2001, ovvero frodi fiscali a carattere transnazionale ai sensi della l. n. 146 del 2006: cfr. ANDREAZZA (2018), p. 652; SCARCELLA (2020), pp. 48 ss.

<sup>46</sup> Cfr. BALLINI (2020), p. 10 ss.

Si alimenta così il rischio già evidenziato del moltiplicarsi delle sanzioni patrimoniali, legate pur sempre al *medesimo fatto di reato tributario*<sup>47</sup>.

All'ente si dovrà applicare all'esito del processo, anche a seguito di patteggiamento, in caso di condanna la confisca obbligatoria diretta o per equivalente di cui all'art. 19 d. lgs. n. 231 del 2001, che ha ancora una volta ad oggetto *il profitto derivante dal reato tributario presupposto*, al netto dei diritti dei terzi in buona fede e delle restituzioni al danneggiato, ossia proprio sempre l'imposta evasa<sup>48</sup>.

Di conseguenza, deve essere ridimensionato il più possibile dal punto di vista applicativo il discutibile orientamento giurisprudenziale secondo il quale, in nome di un non ben precisato vincolo di solidarietà tra persona fisica e persona giuridica sottoposti a procedimento penale o addirittura tra più enti incolpati di un illecito<sup>49</sup>, è possibile applicare contemporaneamente su ciascuno la confisca e il profitto per l'intero: i vincoli di indisponibilità solidale non debbono mai eccedere il *quantum* dell'imposta evasa<sup>50</sup>, che a maggior ragione deve essere determinata con grande attenzione.

In altri termini, almeno per i delitti tributari elencati in via tassativa nell'art. 25 *quinquiesdecies* comma 1 e comma 1 *bis* d. lgs. n. 231 del 2001, il pubblico ministero, sollecitato magari dalla Guardia di finanza, iscrivendo la persona giuridica nel registro *ex art. 335 c.p.p.* (al pari della persona fisica), potrà chiedere il sequestro *ex art. 321 comma 2 c.p.p.* e 53 comma 1 e 2 d. lgs. n. 231 del 2001<sup>51</sup> di tutti i beni nella disponibilità della società nell'interesse o a vantaggio della quale è stato commesso il reato tributario presupposto, anche se non legati da alcun vincolo pertinenziale con tale reato, società che non può più considerarsi terzo estraneo al reato, fermo restando che questa possibilità non deve mai tradursi in misure sproporzionate rispetto all'imposta evasa oggetto della fattispecie criminosa contestata nell'atto di esercizio dell'azione penale, che fonda anche la responsabilità dell'illecito "amministrativo" in presenza di tutti gli altri presupposti.

Risultano così superate in massima parte le ragioni giuridiche e pratiche che hanno ispirato la sentenza delle Sezioni unite "Gubert"<sup>52</sup>.

La Corte, nell'evidenziare la lacuna ora colmata dal legislatore del 2019 e del 2020 dell'esclusione dei reati tributari dall'elenco dei reati presupposti di cui agli artt. 24 ss. D. lgs. n. 231 del 2001, ha escogitato l'inedita figura della *confisca diretta delle somme di denaro*<sup>53</sup>, proprio per apprendere in via coattiva e prioritaria con il sequestro i saldi

---

<sup>47</sup> Cfr. BARTOLI (2020), pp. 225-226.

<sup>48</sup> Comprensiva al più degli interessi: v. *supra*, par. 2 e nota 13.

<sup>49</sup> Cass., sez. un., 27 marzo 2008, Fisia Italimpianti, in *Cass. pen.*, 2008, p. 4559-4560, con nota di L. PISTORELLI. Per una critica a tale indirizzo si permette rinviare a VARRASO (2012), pp. 247 ss. Per contro, a favore da ultimo v. AMATO (2020), p. 58.

<sup>50</sup> Di recente, Cass., sez. VI, 11 dicembre 2019, Ginatta, in *CED Cass.*, 277589-01.

<sup>51</sup> Su tale sequestro, da ultimo, VARRASO *et al.* (2019), pp. 1046 ss.

<sup>52</sup> Cass., sez. un., 30 gennaio 2014, Gubert, *cit.*, pp. 2797 ss.

<sup>53</sup> Oltre che degli altri beni fungibili o beni direttamente riconducibili al profitto del reato tributario a seguito di reinvestimento, Sez. un., 30 gennaio 2014, Gubert, *cit.*, p. 2804, come si legge nel primo principio di diritto enunciato.

positivi dei conti correnti della società<sup>54</sup>, finendo per introdurre una presunzione relativa di provenienza illecita di tali somme<sup>55</sup>. A fronte di questi *dicta* (alquanto discutibili) la confisca e il sequestro per equivalente nei confronti della sola persona fisica – indagata e poi imputata – si utilizzano solo in caso di incapienza dei conti correnti della società.

Questi risultati sono destinati a cambiare.

In presenza dei presupposti, si dovrà aprire una indagine anche nei confronti della società nell'interesse o a vantaggio della quale sono commessi i reati tributari ai sensi dell'art. 25 *quinquiesdecies* d. lgs. n. 231 del 2001, con l'attivarsi di tutti i meccanismi processuali di garanzia previsti dallo stesso d. lgs. n. 231 del 2001.

Fermo restando che il sequestro preventivo deve sempre soddisfare i principi di proporzionalità e adeguatezza, si potrà procedere a disporre la cautela reale sia in via diretta che per equivalente nei confronti dei beni nella disponibilità dell'ente medesimo nei limiti fissati dagli artt. 19 e 53 d. lgs. n. 231 del 2001.

Non si dovrà più valutare se la società sia o meno un semplice schermo per commettere illeciti fiscali, *condicio sine qua non* elaborata dalla Gubert, per consentire l'apprensione del patrimonio della stessa società con strumenti cautelari<sup>56</sup>.

Preme solo sottolineare un profilo di interesse ai fini di cui si discute.

Il nuovo art. 25 *quinquiesdecies* comma 3 d. lgs. n. 231 del 2001 ricollega ai nuovi reati tributari presupposto dell'illecito le "sanzioni interdittive di cui all'art. 9 comma 2, lettere c), d) ed e)" del d. lgs. n. 231 del 2001.

Il che significata, stante lo stretto legame tra misure cautelari interdittive *ex art.* 45 d. lgs. n. 231 del 2001 e le sanzioni interdittive *ex artt.* 9 e 13 d. lgs. n. 231 del 2001, che si potranno applicare all'ente incolpato di un illecito dipendente da reati tributari le sole misure cautelari del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione (lett. c), l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi (lett. d); il divieto di pubblicizzare beni o servizi (lett. e).

Limitazione effimera, se si riflette sulla circostanza che già con il sequestro preventivo *ex artt.* 53 e 19 d. lgs. n. 231 del 2001, l'attività della società è di fatto il più delle volte impedita: sottrarre alla stessa la disponibilità dei beni produttivi, ossia del suo patrimonio, produce gli stessi effetti che si ottengono con una misura interdittiva ai sensi degli artt. 9 lett a e b, 13 e 45 d. lgs. n. 231 del 2001<sup>57</sup>.

---

<sup>54</sup> Cfr., per tutti, GIORDANO (2020), pp. 26 ss.

<sup>55</sup> La giurisprudenza più recente, correggendo e precisando le sentenze delle Sezioni unite "Gubert" e "Lucci", sostengono, infatti, che deve escludersi l'apprensione coattiva delle somme depositate presso i conti correnti, qualora sia stata raggiunta la prova che le stesse non derivino dal reato. Ed è il contribuente che ha l'onere di allegare circostanze da cui desumere che l'accrescimento del conto è frutto di rimesse successive alla commissione del reato, che non risultino ad esse collegate neppure indirettamente: Cass., sez. III, 12 luglio 2018, Vincenzini, in *CED Cass.*, 274307. Per un approfondimento, v. GIORDANO (2020), pp. 27-28.

<sup>56</sup> Cfr. GIORDANO (2020), p. 30.

<sup>57</sup> V. *infra*, par. 11, per le interrelazioni con l'esecuzione del sequestro *ex art.* 53 comma 1 *bis* d. lgs. n. 231 del 2001.

#### 4. L'obbligatorietà di indagini patrimoniali e la prova in dibattimento della confisca.

Da quanto evidenziato appare chiaro che il sequestro preventivo prima e le confische poi *ex artt* 12 *bis* d. lgs. n. 74 del 2000, 19 d. lgs. n. 231 del 2001, ovvero 12 *ter* d. lgs. n. 74 del 2000, abbiano ad oggetto beni, nei primi due casi, di valore equivalente all'imposta evasa, nell'ultimo caso, di valore sproporzionato rispetto a quanto l'imputato-persona fisica abbia dichiarato al fisco o rispetto alle attività economiche svolte.

Ciò che accomuna tutte e tre le situazioni è la natura di tali beni, i quali, privi del legame di pertinenzialità con il reato, sono nella disponibilità dell'indagato-imputato persona fisica nei casi *ex artt*. 321 comma 2 c.p.p. e 12 *bis* e 12 *ter*, ovvero della società *ex art*. 53 d. lgs. n. 231 del 2001.

Ciò deve indurre ad alcune riflessioni di carattere sistematico.

È vero che nella fase delle indagini preliminari non si può pretendere la preventiva ricerca generalizzata di tali beni, giacché durante il tempo necessario per l'espletamento di tale ricerca, potrebbero essere occultati gli altri beni suscettibili di sequestro e di confisca per equivalente<sup>58</sup>.

Eppure questa affermazione non deve condurre ad una deresponsabilizzazione della polizia giudiziaria e del pubblico ministero poi nel puntuale completo ed efficace svolgimento di *indagini patrimoniali*, che sono alla base di un corretto funzionamento del sequestro *ex artt*. 321 c.p.p. e 53 d. lgs. n. 231 del 2001 e della prova delle sanzioni patrimoniali in dibattimento.

Da un lato, il reato tributario per il quale è disposta la cautela *ex art*. 12 *bis* d. lgs. n. 74 del 2000 e 53 d. lgs. n. 231 del 2001 deve pur sempre aver fatto conseguire all'indagato persona fisica, in via diretta ed originaria, un profitto [imposta evasa] ben determinato e quantificato e i beni da sottoporre a vincolo devono essere di valore equivalente a tale profitto e nella sua disponibilità.

Il che significa che in ogni caso tali beni devono essere almeno cercati *ab initio* e, laddove individuati, deve specificarsi il relativo valore<sup>59</sup>.

Dall'altro lato, per disporre il sequestro a fini di confisca allargata nei confronti della persona fisica diventa indispensabile come evidenziato che:

- a) il profitto (ossia l'imposta evasa) superi una certa soglia di confiscabilità e va, quindi, sempre correttamente *calcolato* per verificare il superamento di tale soglia;
- b) vi sia una sproporzione congrua e significativa rispetto a quanto dichiarato o all'attività svolta, al momento dell'acquisto del singolo bene e rispetto al suo valore<sup>60</sup>;

---

<sup>58</sup> Così Sez. un., 30 gennaio 2014, Gubert, cit., pp. 2802-2803.

<sup>59</sup> Fermo restando che in sede di esecuzione del sequestro potranno senz'altro essere identificati anche altri beni. La giurisprudenza del tutto prevalente, per contro, consente di rimandare in ogni caso alla fase esecutiva e affida al pubblico ministero tale identificazione: per una rassegna delle sentenze e in senso adesivo SOANA (2018), pp. 648 ss.

<sup>60</sup> Cfr. Cass., sez. III, 10 maggio 2019, Assisi, in *CED Cass.*, 278166-10.

c) in ogni caso, si deve trattare di beni di cui la persona fisica accusata del reato tributario eserciti un potere di fatto *uti dominus*: e tale potere sulla cosa sconta un supplemento probatorio.

Ciò significa, in particolare, che ai fini del sequestro e della confisca allargata diventa, in via ulteriore, essenziale identificare la data dell'acquisto dei singoli beni rispetto ai fatti di reato contestati, determinarne il valore economico e verificare l'assenza di fonti economiche "ufficiali" che ne consentano l'acquisto, per poter misurare come richiesto dalla Suprema Corte e dalla Consulta la ragionevolezza temporale della presunzione alla base della stessa confisca<sup>61</sup>.

In assenza di poteri istruttori prima del g.i.p. e poi del tribunale del riesame, prima la guardia di finanza e poi il pubblico ministero devono avanzare la richiesta cautelare compiendo specifici e puntuali accertamenti patrimoniali al riguardo.

Il rischio di trasformare, in caso contrario, il sequestro in uno strumento privo dei requisiti di proporzionalità e di *extrema ratio* diventa il più delle volte una certezza, con una impropria inversione dell'onere della prova a carico dell'indagato presunto innocente.

Del resto, dobbiamo ormai prendere atto che a fronte di reati per i quali è prevista la confisca la tendenziale completezza delle indagini a fondamento di un esercizio concreto dell'azione penale dovrebbe non solo riguardare i profili costitutivi della responsabilità personale dell'indagato, ma anche gli elementi costitutivi della sua responsabilità dal punto di vista patrimoniale.

Potrà così correttamente operare in dibattimento l'art. 187 c.p.p., che pone quale oggetto della prova i fatti che si riferiscono anche *alla determinazione della pena o della misura di sicurezza*<sup>62</sup>.

Gli elementi costitutivi della confisca devono essere provati dal pubblico ministero, gravando come avviene nell'ambito della sola confisca allargata per la presunzione di provenienza illecita dei beni da sottoporre a confisca l'interesse per l'imputato di introdurre fatti impeditivi. Una volta poi che l'imputato abbia introdotto un principio di prova sulla lecita provenienza dell'acquisto del bene, anche su questo profilo sarà sempre il pubblico ministero che avrà l'onere di provare ogni oltre ragionevole dubbio, per contro, la provenienza illecita<sup>63</sup>.

---

<sup>61</sup> V. *supra*, par. 2.

<sup>62</sup> In questa direzione, tra le altre, Cass., sez. III, 2 ottobre 2019, Barbieri, in *CED Cass.*, 277282, par. 3.3. della motivazione.

<sup>63</sup> È innegabile riconoscere, che in concreto l'onere di allegazione possa confondersi con una inversione dell'onere della prova: per tutti, NEGRI (2018), pp. 1248-1249. Vedi anche, più in generale, MANCUSO (2018), pp. 1260 ss.

## 5. (Segue) La sentenza di condanna (anche patteggiata) alla confisca, obbligo di motivazione e l'art. 578 bis c.p.p.

Indagini preliminari complete favoriscono una istruttoria dibattimentale completa su tutti questi profili ampliandone la complessità e la durata.

Eppure solo in questo modo il giudice nell'emettere una sentenza di condanna potrà motivare correttamente la decisione ai sensi dell'art. 546 lett. e c.p.p., che ora dopo la legge Orlando prevede in via espressa l'obbligo di indicare i risultati acquisiti e i criteri di valutazione della prova adottati, con l'enunciazione delle ragioni per i quali il giudice ritiene non attendibili le prove contrarie con riguardo alla punibilità e alla determinazione della pena e della misura di sicurezza (lett. e n. 2) pure sulla base di indizi che devono essere gravi, precisi e concordanti.

Anche la sentenza di patteggiamento deve rispettare questo dovere motivazionale in punto di misura di sicurezza patrimoniale, laddove le parti non abbiano dato nell'accordo alcuna indicazione, o laddove il giudice intenda discostarsene<sup>64</sup>.

È da escludere alla luce dell'*incipit* degli artt. 12 bis e 12 ter d. lgs. n. 74 del 2000 e 19 d. lgs. n. 231 del 2001 che all'esito del dibattimento di primo grado si possa applicare la confisca a fronte di una sentenza di proscioglimento<sup>65</sup>.

Assume così coerenza sistematica la previsione dell'art. 578 bis c.p.p., che proprio per il caso in cui nella sentenza di condanna o di patteggiamento del giudice di prime cure sia stata applicata una confisca *ex art. 240 bis* comma 1 c.p. (ora richiamato dall'art. 12 ter d. lgs. n. 74 del 2000) impone al giudice dell'appello, nel dichiarare estinto il reato per prescrizione, di decidere sull'impugnazione ai soli effetti della confisca, previo accertamento della responsabilità dell'imputato, dando per presupposto che il giudizio di primo grado si sia concluso con *una sentenza di condanna in senso formale*<sup>66</sup>.

<sup>64</sup> Cfr., in questa direzione, Cass., Sez. un., 26 settembre 2019, n. 20381 (dep. 17 luglio 2020), n. 21368, par. 4.2 ss., laddove si consente il ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 606 lett. e c.p.p. per vizi motivazionali proprio con riferimento all'applicazione in sentenza di misure di sicurezza personali e patrimoniali che non abbiano formato oggetto dell'accordo delle parti. La questione era stata sollevata da Cass., sez. VI, 16 gennaio 2019, n. 17770.

<sup>65</sup> Su questa tematica, da ultimo, TRINCHEA (2020), pp. 156 ss.

<sup>66</sup> È, peraltro, da segnalare che, di recente, le Sezioni unite della Suprema Corte, nell'estendere l'applicabilità dell'art. 578 bis c.p.p. alla confisca urbanistica, hanno affermato che alla luce dell'art. 44 d.p.r. n. 380 del 2001 non è sempre necessaria in primo grado una pronuncia di condanna e, allo stesso tempo, che il necessario antecedente di una sentenza di condanna non può essere rinvenuto neppure nell'*incipit* dell'art. 240 bis comma 1 c.p.: così, Cass., sez. un., 30 gennaio 2020, n. 13539, Perroni, in *Sistema penale*, 21 maggio 2020, par. 6 e 6.1 della motivazione. Per una critica a tale lettura, avendo riguardo in particolare alla estensione analogica dell'art. 578 bis c.p.p. a reati diversi da quelli espressamente menzionati, v. BASSI (2020), pp. 292 ss. Contrario ad una lettura analogica, volendo, VARRASO (2019b), p. 10.

Questi *dicta* delle Sezioni unite sono, peraltro, bilanciati dai risultati a cui le stesse Sezioni unite pervengono in altra parte motiva della sentenza, finemente argomentata, relativa all'operatività in primo grado dell'art. 129 comma 1 c.p.p. Laddove la prescrizione maturi nel corso del giudizio di primo grado, in assenza di una previsione contraria espressa, si impone per il principio del *favor rei* il proscioglimento immediato, che impedisce l'accertamento del fatto di reato ai soli fini di applicazione della confisca. In questo modo, in concreto, la confisca si dovrà correlare di regola in primo grado ad una sentenza di condanna in senso

Sconcerta, allo stesso tempo, l'assoluta miopia di un legislatore che nell'introdurre riforme centrali in ambito penalistico si dimentica delle implicazioni sul processo.

Ci si riferisce alla l. n. 3 del 2019 (c.d. spazzacorrotti) entrata in vigore il 1 gennaio 2020<sup>67</sup>.

Per i reati commessi a partire da tale data la prescrizione è definitivamente interrotta con la pronuncia della sentenza di primo grado sia essa di condanna o di assoluzione.

Per lo meno per tali reati e, quindi, *quando e se la riforma del 2019 andrà a regime*, si determinerà una sostanziale abrogazione dell'art. 578 *bis* c.p.p. per le ipotesi di condanna in primo grado portante una confisca *ex* art. 240 *bis* c.p. e 12 *ter* d. lgs. n. 74 del 2000: la corte d'appello, infatti, non potrà più dichiarare prescritto il reato tributario nel giudizio davanti a sé e comminare la confisca<sup>68</sup>.

## 6. Il sequestro e la confisca di prevenzione nei confronti dell'evasore fiscale seriale.

La riforma in materia di reati tributari, con l'introduzione in particolare dell'art. 12 *ter* d. lgs. n. 74 del 2000, omette del tutto di considerare come sostanzialmente agli stessi risultati a cui mira la confisca c.d. allargata si era già giunto nella prassi molto tempo prima, accentuando anche sotto questo profilo le aporie applicative.

Il contrasto patrimoniale all'evasione fiscale si è arricchita negli ultimi anni di uno strumento efficace e, allo stesso tempo, insidioso circa il rispetto dei diritti fondamentali del contribuente: il sequestro e la confisca di prevenzione di cui agli artt. 20 e 24 d. lgs. n. 159 del 2011 (c.d. Codice antimafia)<sup>69</sup>.

Nei confronti del contribuente-persona fisica che sulla base di elementi di fatto debba ritenersi "vivere abitualmente per la condotta e il tenore di vita, anche in parte, dei proventi di attività delittuose" (art. 1 lett. *b* Codice antimafia) è stato agevole per la giurisprudenza applicare i predetti strumenti anche in assenza dell'accertamento giurisdizionale di un reato tributario, per colpire patrimoni di sospetta provenienza illecita, seppure a ben determinate condizioni imposte proprio dall'assenza di tale accertamento sostituito dal giudizio di pericolosità sociale della persona<sup>70</sup>.

*In primis*, non è sufficiente il mero *status* di evasore fiscale ai fini del giudizio di pericolosità generica alla base della misura di prevenzione, ma deve trattarsi di un

---

formale, salvo deroga normativa espressa quale l'art. 301 d.p.r. n. 43 del 1973 (in tema di contrabbando). V. sempre Cass., sez. un., 30 gennaio 2020, n. 13539, Perroni, cit., par. 7 ss. della motivazione.

<sup>67</sup> Per un commento in generale, IASEVOLI (2019); ORLANDI e SEMINARA (2019), 2019.

<sup>68</sup> Per uno sviluppo delle argomentazioni si permette rinviare a VARRASO (2019b), pp. 1 ss.

<sup>69</sup> Da ultimo, DEL GIUDICE (2020), pp. 686 ss. Più in generale, v., tra gli altri, BALATO (2019), pp. 96 ss.; BONTEPELLI (2019), pp. 23 ss.; S. FINOCCHIARO (2019a), pp. 1 ss.; LANZI (2019a), pp. 45 ss.; MAGI (2018), pp. 1073 ss.; TONA e VISCONTI (2018), pp. 7 ss.

<sup>70</sup> Cass., sez. VI, 21 settembre 2017, D'Alessandro, in *CED Cass.*, 272267-01; Cass., sez. V, 6 dicembre 2016, n. 6067, Malara, in *CED Cass.*, 269026. Per un commento a quest'ultima sentenza A. FABERI (2017), pp. 1 ss. Per un'analisi più generale v., per tutti, MAGI (2018), pp. 1088 ss.

*evasore seriale*, ossia di un soggetto che in modo reiterato abbia commesso condotte criminose di cui agli artt. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti inesistenti) e 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) d. lgs. n. 74 del 2000.

In altre parole, solo in presenza di *indizi* di commissione ripetuta di tali reati, si può presumere che il soggetto “responsabile” viva abitualmente dei relativi proventi, determinandosi “quella sorte di confusione tra patrimonio di origine lecita e incrementi derivanti da condotte illecite di evasione tributaria”, andandosi a colpire stili di vita che eleggono il presunto crimine a fonte di sostentamento.

Discorso analogo vale anche per i c.d. reati ostacolo previsti dagli artt. 8 e 10 d. lgs. n. 74 del 2000, sempre se commessi reiteratamente, professionalmente e, comunque, dietro remunerazione.

In secondo luogo, trattandosi sempre di confisca per sproporzione di beni di sospetta provenienza illecita, per rendere tale presunzione costituzionalmente accettabile, devono sussistere tutti i presupposti già evidenziati avendo riguardo alla confisca allargata di cui all’art. 240 *bis* c.p.<sup>71</sup>.

In particolare, secondo le Sezioni unite della Suprema Corte<sup>72</sup> la confisca è subordinata ad una serie di parametri probatori così individuabili (nell’ordine della prospettazione normativa): a) mancata giustificazione della provenienza dei beni da parte del soggetto nei cui confronti è instaurato il procedimento di prevenzione; b) titolarità o disponibilità, a qualsiasi titolo, degli stessi beni, da parte dello stesso soggetto, sia direttamente che indirettamente, in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, od alla propria attività economica.

Solo un elemento probatorio è peculiare alla confisca di prevenzione e la differenza rispetto a quella ex art. 240 *bis* c.p.: la provenienza dei beni, qualora risultino essere frutto di attività illecite o ne costituiscano reimpiego<sup>73</sup>.

Il che significa che i beni che l’evasore ritenuto seriale ha accumulato, omettendo di dichiarare lo svolgimento di attività economica lecita, costituirebbe il frutto o il reimpiego dei proventi di evasione fiscale<sup>74</sup>.

Non è questa la sede per sottoporre a critica tale lettura<sup>75</sup>, ma i risultati sono chiari ed esaltano le contraddizioni della novella del 2019 in materia di reati tributari.

Da un lato, per salvaguardare la natura extrapenale delle misure di prevenzione è notevole lo sforzo interpretativo della giurisprudenza di collegare l’ablazione non a reati, ma a sfuggenti categorie di tipo sociologico: ma è certo che la confisca e il sequestro

---

<sup>71</sup> V. *supra*, par. 2.

<sup>72</sup> Cass., sez. un., 26 giugno 2014, Spinelli, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2015, pp. 940 e 941, con nota di MAUGERI. V. anche F. MAZZACUVA (2015), pp. 231 ss.

<sup>73</sup> Tra i tanti, GUIDI (2019), pp. 90 ss.

<sup>74</sup> TONA e VISCONTI (2018), p. 23.

<sup>75</sup> Cfr. TONA e VISCONTI (2018), pp. 23 ss. Vedi, per una ricostruzione dei diversi orientamenti in tema di rapporti tra confische per sproporzione ed evasione fiscale, DI LELLO FINUOLI (2015), pp. 282 ss.; FINOCCHIARO (2018a), pp. 144 ss.; LANZI (2019a), pp. 69 ss.



sono disposti su beni considerati di origine illecita e frutto di fattispecie criminose, beni che si vuole sottrarre al circuito economico legale<sup>76</sup>.

Dall'altro lato, a sostenere quest'ultima presunzione relativa di origine illecita del bene, diventa ancora più importante il criterio, già emerso analizzando la confisca allargata, della *correlazione temporale* dell'ablazione a fronte del requisito del giudizio prognostico di reiterazione degli illeciti alla base della pericolosità generica che non può che riguardare la persona e non la *res*, ossia, nelle parole delle Sezioni unite<sup>77</sup> solo "i beni acquistati nell'arco di tempo in cui si è manifestata la pericolosità sociale, indipendentemente dalla persistente pericolosità del soggetto al momento della proposta di prevenzione"<sup>78</sup>, da perimetrare sulla base di *elementi concreti*.

Ma è sul versante del regime probatorio che emerge con chiarezza la maggiore facilità applicativa della misura di prevenzione rispetto alla confisca allargata, nonostante gli sforzi della dottrina più attenta ai valori del giusto processo patrimoniale di estendere le regole di giudizio sottese all'art. 192 comma 2 c.p.p. del procedimento penale a quello di prevenzione<sup>79</sup>.

"L'assunto della provenienza illecita del patrimonio deve pur sempre essere la risultante di un processo dimostrativo, che si avvalga anche di presunzioni, affidate ad elementi indiziari purchè connotati dei necessari coefficienti di gravità, precisione e concordanza"<sup>80</sup>.

Il che non significa applicazione del requisito proprio dell'art. 192 comma 2 c.p.p., ma, come ancora di recente si è espressa la Suprema Corte<sup>81</sup>, possibilità di utilizzo della prova indiziaria fondata su chiamate in reità e in correatà non riscontrate, ovvero su di una prova indiziaria che ha in precedenza portato all'assoluzione dell'imputato *ex art. 530 comma 2 c.p.p.*<sup>82</sup>

Ancor meno giustificabile appare così l'introduzione con la riforma del 2019 dell'art. 12 *ter* d. lgs. n. 74 del 2000.

<sup>76</sup> Ad "esaltare" la vocazione ripristinatoria di tali confische, si rinvia per un approfondimento a MAZZACUVA (2017), pp. 176 ss.

<sup>77</sup> Cass., sez. un., 26 giugno 2014, Spinelli, cit., p. 939.

<sup>78</sup> L'assenza di questa ragionevolezza temporale nella valutazione della giurisprudenza trasformerebbe la confisca di prevenzione in pena.

<sup>79</sup> Cfr. in particolare BALSAMO (2014), p. 117.

<sup>80</sup> Cass., sez. un., 26 giugno 2014, Spinelli, cit., p. 940. Come è stato correttamente evidenziato la valutazione su indizi del giudice finisce per costituire una valutazione retrospettiva piuttosto che prognostica: v., tra i tanti, MAZZACUVA (2017), p. 178, sul solco dell'insegnamento sempre attuale di NUVOLONE (1974), pp. 461 ss.

<sup>81</sup> FIANDACA (1994), p. 116, secondo cui "una valutazione troppo approfondita di tali elementi di fatto si risolverebbe nient'altro che in un apprezzamento sull'opportunità di procedere penalmente sui reati presupposto e come, di conseguenza, emerge il carattere «per certi aspetti paradossale e contraddittorio» delle modifiche introdotte dal legislatore del 1988, il quale «nell'intento, pur giustificato e lodevole, di svecchiare ed emendare la tipizzazione legislativa delle cerchie di soggetti previste dalla legge n. 1423/1956, (...) ha in realtà finito col configurare soltanto "fattispecie di sospetto" di commesso reato: così (inconsapevolmente?) riducendo il ruolo del sistema preventivo alla sola – criticabilissima – funzione di surrogato di una repressione penale inattuabile per mancanza dei normali presupposti probatori». Nella stessa direzione, MOCCIA (1997), p. 77. V. più di recente CERESA-GASTALDO (2015), pp. 3 ss.

<sup>82</sup> Giurisprudenza pressochè granitica: da ultimo, Cass., sez. V, 8 ottobre 2019, Cottitto, in *CED Cass.*, 278049-01; Cass., sez. II, 19 novembre 2019, Pomilio, in *CED Cass.*, 278679-03, par. 6.2.2.

Anche ponendoci dall'angolo prospettico di chi investiga, il pubblico ministero attento ai profili patrimoniali e al conseguimento dei risultati preferirà percorrere, per contrastare presunte evasioni fiscali reiterate e professionali, la strada delle misure di prevenzione, aiutato dalla disciplina contenuta nel d. lgs. n. 159 del 2011 in termini di utilizzo di elementi presuntivi che alleggeriscono in via ulteriore gli oneri probatori. E magari in parallelo seguire anche la strada del procedimento penale, senza appesantire lo stesso della complessità di accertamento sottesa all'art. 240 *bis* c.p., il cui richiamo nell'art. 12 *ter* d. lgs. n. 74 del 2000 appare poco comprensibile, finendo per diventare una minaccia alquanto sterile di esemplarità punitiva<sup>83</sup>.

## 7. La rilevanza degli accordi con il fisco.

Si ripropone anche avendo riguardo alla nuova confisca allargata per reati tributari e per il correlativo sequestro ex artt. 321 comma 2 c.p.p. e 12 *ter* d. lgs. n. 74 del 2000 la problematica di grande rilevanza pratica degli effetti su tale istituto degli accordi formali con l'Agenzia delle Entrate<sup>84</sup>.

Ai sensi dell'art. 240 *bis* comma 1 c.p., richiamato dall'art. 12 *ter* d. lgs. n. 74 del 2000, "in ogni caso il condannato non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale, salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge" [il corsivo è nostro]<sup>85</sup>.

Per una migliore comprensione di tale norma pare opportuno evidenziare, in via preliminare, i risultati giurisprudenziali ormai consolidati avendo riguardo all'istituto "contiguo" contenuto nell'art. 12 *bis* comma 2 d. lgs. n. 74 del 2000: "la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta"<sup>86</sup>.

Secondo la Suprema Corte in presenza di un'assunzione di impegno nei termini riconosciuti e ammessi dalla legislazione tributaria di settore (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, transazione fiscale, attivazione di procedure di rateizzazione automatica o a domanda<sup>87</sup>, il giudice in sede di sentenza di condanna applica la confisca che però non è eseguibile, in quanto la relativa esecuzione avverrà solo laddove l'impegno non sia rispettato e il versamento promesso non si sia verificato<sup>88</sup>.

---

<sup>83</sup> Evidenzia, da ultimo, la maggiore facilità applicativa delle misure di prevenzione, propendendo, comunque, per "l'opportunità di coltivare entrambi gli strumenti" cautelari di prevenzione e penale AMATO (2020), pp. 66 ss.

<sup>84</sup> GIORDANO (2020), pp. 18 ss. Prima della riforma, per tutti, SOANA (2018), p. 654.

<sup>85</sup> Da ultimo, DELLA RAGIONE (2020), pp. 342 ss.

<sup>86</sup> GIORDANO (2020), pp. 18 ss.; SOANA (2018), p. 654; VELANI (2020), pp. 84 ss.

<sup>87</sup> Cass., sez. III, 9 febbraio 2016, n. 28225, Passamonti, in *CED Cass.*, 267334.

<sup>88</sup> GIORDANO (2020), p. 19.

Lo stesso impegno per la Suprema Corte non influenza, per contro, la possibilità di applicare ed eseguire comunque il sequestro preventivo, a fronte del pericolo di dispersione del patrimonio da parte dell'indagato.

L'efficacia del sequestro preventivo permane sino all'integrale pagamento del debito, almeno per un *quantum* corrispondente ai versamenti mancanti<sup>89</sup>.

“L'interessato, dunque, può domandare il dissequestro per la parte che dimostri di aver versato, ex art. 321, comma 3, c.p.p., ovvero invocare l'applicazione dell'art. 85 disp. att. c.p.p. il quale consente che le cose sequestrate (nella specie il denaro) possano essere restituite previa esecuzione di specifiche prescrizioni che, nel caso di specie, consistono nella destinazione a favore dell'erario a titolo di pagamento del debito. Analogamente qualora siano stati sequestrati beni mobili ed immobili, il contribuente indagato potrebbe procedere versando all'erario la somma di valore corrispondente”<sup>90</sup>

Il discorso è più complesso avendo riguardo all'istituto di cui all'art. 240 *bis* c.p.

L'accordo formale con il fisco e il relativo pagamento (non il semplice impegno)<sup>91</sup> diventa *condicio sine qua non* per l'indagato-imputato per consentirgli di giustificare la legittima provenienza dei beni in sequestro e poi in confisca, secondo il tipico giudizio prognostico delle misure cautelari in sede di sequestro e secondo le regole di giudizio di cui all'art. 533 c.p.p. in sede di condanna.

È indubitabile, dato che l'art. 240 *bis* c.p. *in parte qua* è precedente all'introduzione dei reati tributari quali reati spia della sproporzione, che “potrebbe d'altra parte dubitarsi che tale specifica regola di legittimazione della ‘giustificazione dei beni, ricollegata a fatti di evasione fiscale, sia effettivamente applicabile anche alla confisca relativa ai reati tributari, il cui presupposto è rappresentato proprio dall'accertamento, con sentenza di condanna o di patteggiamento, degli stessi”<sup>92</sup>.

È altrettanto vero che, anche se il sequestro e la confisca allargata (ora) ex art. 12 ter d. lgs. n. 74 del 2000 appartengono allo stesso *genus* del sequestro e della confisca di prevenzione secondo quanto affermato dalla Consulta<sup>93</sup>, non è condivisibile proporre una simile lettura.

Si è già evidenziato<sup>94</sup>, proprio in tema di misure di prevenzione, come la giurisprudenza della Suprema Corte ammetta il sequestro e la confisca per *pericolosità generica* nei confronti dell'evasore fiscale seriale, a ben determinate condizioni, che lo fanno ritenere socialmente pericoloso ai sensi dell'art. 1 lett. *b* d. lgs. n. 159 del 2011<sup>95</sup>.

Da un lato, si sottolinea che gli unici reati tributari che possono far ritenere che un soggetto viva abitualmente dei relativi proventi sono quelli disciplinati dagli artt. 2, 3, 8 e 10 d. lgs. n. 74 del 2000, in quanto idonei a determinare una confusione tra

<sup>89</sup> Così da ultimo Cass., sez. III, 5 febbraio 2019, Castiglioni, in *CED Cass.*, 275951, par. 11.

<sup>90</sup> Così sempre Cass., sez. III, 5 febbraio 2019, Castiglioni, cit., par. 11. Conforme Cass., 21 giugno 2018, n. 28745.

<sup>91</sup> GIORDANO (2020), p. 19; VELANI (2020), p. 85.

<sup>92</sup> Così, puntualmente, GIORDANO (2020), p. 19.

<sup>93</sup> C. Cost., 27 settembre 2019, n. 24, cit., p. 311.

<sup>94</sup> V. *supra*, par. 6.

<sup>95</sup> Cass., sez. VI, 21 settembre 2017, D'Alessandro, in *CED Cass.*, 272267-01; Cass., sez. V, 6 dicembre 2016, n. 6067, Malara, in *CED Cass.*, 269026.

patrimonio di origine lecita e incrementi derivanti da condotte illecite di evasione tributaria. Dall'altro lato, allo stesso tempo, la Corte di Cassazione sottolinea che in caso in cui il preposto si avvalga di meccanismi di conciliazione con l'amministrazione fiscale "l'eventuale recupero dell'imposta evasa sottrae per definizione all'evasore la frazione illecita di redditi con cui ha arricchito il suo patrimonio e, salva la dimostrazione di un reinvestimento della quota parte di imposta evasa comunque indebitamente trattenuta, ciò rende problematico estendere al reddito residuo, ove lecitamente prodotto, gli effetti contaminanti della condotta illecita fiscale"<sup>96</sup>.

Sul versante della confisca allargata, non può di conseguenza privarsi di contenuto precettivo nell'ambito di cui si discute l'art. 240 *bis* c.p. *in parte qua*<sup>97</sup>.

Una volta confermato che l'istituto di cui all'artt. 12 *ter* e 240 *bis* c.p. e 321 comma 2 c.p.p. deve riguardare evasori seriali, il pagamento dell'imposta evasa da parte dell'imputato a seguito di accordi formali con il fisco, dovrebbe impedire anche *pro quota* il sequestro e la confisca di sproporzione, esaltandosi ancora una volta il procedimento penale quale sede eterodossa di recupero di tale imposta evasa<sup>98</sup>.

Sembra riacquisire validità, in virtù dello stesso dettato normativo, quella giurisprudenza *ante* riforma del 2017 secondo la quale ai fini della confisca di cui si discute tali accordi trasformino in "lecito" un reddito "illecito", sempre purchè frutto di attività economica legale<sup>99</sup>.

Occorre, da ultimo, evidenziare un profilo che scaturisce dall'art. 12 *bis* comma 2 d. lgs. n. 74 del 2000 e 240 *bis* c.p. nella parte che interessa ai fini di cui si discute.

<sup>96</sup> Riprende testualmente queste argomentazioni della Suprema Corte, TRIPPICIONE (2018), pp. 14-15.

<sup>97</sup> Occorre ricordare come il d.l. 16 ottobre 2017, n. 148 e la l. 17 ottobre 2017, n. 161, nel modificare l'art. 12 *sexies* d.l. n. 306 del 1992 (ora art. 240 *bis* c.p.) avevano voluto statuire la generale irrilevanza dell'evasione fiscale al fine di giustificare la legittima provenienza dei beni sia per la confisca di prevenzione che per la confisca allargata. In modo del tutto improvviso e asistemico la l. 14 dicembre 2017, n. 172, in sede di conversione del d.l. n. 148 del 2017, ha aggiunto la locuzione rilevante ai fini di cui si discute "salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge": v. MENDITTO (2019b), pp. 1027-1028; nonché TONA e VISCONTI (2018), p. 24.

<sup>98</sup> FINOCCHIARO (2020) afferma che si vuole escludere dall'oggetto della confisca allargata quanto l'imputato abbia già restituito all'erario, evitando una duplicazione di apprensione del provento illecito.

<sup>99</sup> Cfr. Cass., sez. I, 22 gennaio 2013, Mele, in *CED Cass.*, 254532-1. Secondo MAUGERI (2020), p. 217 questa interpretazione risponde al principio di unità dell'ordinamento e del diritto punitivo come *extrema ratio*. Non bisogna, peraltro, dimenticare come anche le Sezioni unite *ante* riforma del 2017 avevano evidenziato che proprio con riferimento alla confisca allargata dell'art. 12 *sexies* (ora art. 240 *bis* c.p.), a differenza che nella confisca di prevenzione, si può "tener conto dei redditi derivanti da attività lecita, sottratti al fisco (perché comunque rientranti nella propria 'attività economica' ", rinviando, tra l'altro proprio alla sentenza "Mele": così Cass., sez. un., 19 maggio 2014, Repaci, in *Cass. pen.*, 2015, pp. 963-964, con nota di ZIZANOVICH. Secondo LANZI (2019a), p. 73, la disciplina in tema di confisca allargata e di prevenzione "introduce un istituto di recupero dell'evasione fiscale inedito e davvero straordinario, anche rispetto al settore penale-tributario, estraneo ad ogni statuto garantistico previsto nell'ordinario procedimento di riscossione delle imposte, primo fra tutti la prescrizione. Per non parlare poi del fatto che, ..., oggetto della confisca di prevenzione è - almeno nella giurisprudenza in tema di prevenzione patrimoniale - l'intero imponibile sottratto al fisco, e non già le sole imposte evase". Secondo TONA e VISCONTI (2018), pp. 23-24, "ragionevolezza e coerenza sistematica vorrebbero che solo al *quantum* corrispondente all'imposta evasa fosse interdotta la funzione giustificante, mentre il reddito imponibile in quanto prodotto lecitamente ben dovrebbe essere in grado di dare una spiegazione esimente rispetto alla sproporzione rilevata".

L'impegno ovvero il pagamento a versare l'imposta spetta al contribuente accusato del reato.

È indubbio che spesso quest'ultimo e l'indagato-imputato coincidono, ma è altrettanto vero che laddove ad essere accusato dei reati tributari sia il rappresentante legale di una società, l'impegno o il pagamento potranno provenire anche dalla stessa società.

È da rivedere la rigidità di quella giurisprudenza che ha escluso rilevanza in sede di confisca al versamento all'erario non eseguito dall'obbligato principale, bensì da terzi garanti<sup>100</sup>.

Il pagamento del debito tributario soddisfa in ogni caso le esigenze ripristinatorie alla base della confisca e del sequestro e che ispirano le disposizioni di cui si discute, assumendo rilievo nella sua oggettività, a prescindere in concreto da chi lo abbia eseguito, anche per evitare duplicazioni *lato sensu* sanzionatorie<sup>101</sup>.

## **8. L'amministrazione, gestione e destinazione dei beni produttivi sequestrati e confiscati ai sensi degli artt. 321, comma 2, c.p.p., 12 bis e 12 ter d. lgs. n. 74 del 2000: la creazione di binari "differenziati" nell'art. 104 bis disp. att. c.p.p.**

Le ultime novelle nella materia *de qua* omettono del tutto di considerare, inoltre, gli effetti tutt'altro che secondari della riforma sul momento esecutivo dei sequestri e delle confische *ex artt. 12 bis e 12 ter d. lgs. n. 74 del 2000*<sup>102</sup>.

Non bisogna, infatti, dimenticare come la disciplina di riferimento contenuta nell'art. 104 bis disp. att. c.p.p.<sup>103</sup> finisce per prevedere regimi *diversi* per l'amministrazione, la gestione e la destinazione dei beni *produttivi* sequestrati *ex art. 321 comma 2 e 12 bis, d. lgs. n. 74 del 2000*, ovvero *ex artt. 321 comma 2 c.p.p. e 12 ter d. lgs. n. 74 del 2000* (in virtù sempre del rinvio all'art. 240 bis c.p.), nonché per la tutela dei terzi creditori<sup>104</sup>.

Per di più tale disciplina (alquanto complessa) è destinata di nuovo a cambiare con l'entrata in vigore il 1 settembre 2021<sup>105</sup> del d. lgs. n. 14 del 2019 (c.d. Codice della

<sup>100</sup> Cass., sez. VI, 9 aprile 2010, n. 25166, in *CED Cass.*, 247770; Cass., sez. III, 8 gennaio 2014, n. 6635, in *CED Cass.*, n. 258903.

<sup>101</sup> V. *infra*, par. 13.

<sup>102</sup> L'art. 18 bis d. lgs. n. 74 del 2000, il quale stabilisce la possibilità per l'amministrazione finanziaria (e si può aggiungere la Guardia di finanza) di avere in custodia i beni sequestrati diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie riguarda di fatto solo automezzi, strumenti informatici e beni destinati ad un rapido ed inesorabile deterioramento, al di fuori di qualsiasi necessità di amministrazione: cfr. VARRASO (2016), pp. 430-431.

<sup>103</sup> In generale, di recente, v. BASSI (2018), pp. 1218 ss.; FILIPPI (2019), pp. 601 ss.; FLORIO *et al.* (2019), pp. 697 ss.; MENDITTO (2019b), pp. 783 ss.; PARLATO (2019), pp. 177 ss.; nonché, VARRASO e ROMANELLI (2019), pp. 1344 ss.; VARRASO (2018), pp. 379 ss.

<sup>104</sup> Cfr. VELANI (2020), pp. 87 ss. V. il paragrafo successivo.

<sup>105</sup> Occorre ricordare come il Codice della crisi di impresa sarebbe dovuto entrare in vigore il 15 agosto 2020. A seguito dell'emergenza COVID-19, l'art. 5 d.l. 8 aprile 2020, n. 23 ha spostato tale entrata in vigore per l'appunto al 1 settembre 2021.

crisi di impresa), che ha modificato con l'art. 373 per la terza volta in pochi mesi proprio l'art. 104 *bis* disp. att. c.p.p.<sup>106</sup>.

Alcune disposizioni sono comuni a tutti i sequestri preventivi a fini di confisca.

*In primis*, è chiarito che laddove il sequestro di cui all'art. 321 comma 2 c.p.p. abbia ad oggetto "aziende, società ovvero beni produttivi", il giudice che dispone il sequestro, ossia nella fase investigativa il g.i.p., "nomina un amministratore giudiziario ai fini della gestione" ai sensi dell'art. 35 d.lgs. n. 159 del 2011. Questo giudice svolgerà anche "i compiti del giudice delegato alla procedura ... nel corso di tutto il procedimento (comma 1 *ter*)<sup>107</sup>.

Dottrina e giurisprudenza si sono sforzate di delineare la latitudine dei poteri e dei doveri dell'amministratore giudiziario nominato "ai [soli] fini della gestione" come si esprime nella sua versione attuale il comma 1 *bis* dell'art. 104 *bis* disp. att. c.p.p., nel rinviare in modo generico e aperto alle "norme di cui al libro I, titolo III, del codice di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 e successive modificazioni", composto dal capo I (artt. 35-39) dedicato all'*amministrazione* dei beni sequestrati e confiscati, dal capo II (artt. 40-44) dedicato alla *gestione* dei beni sequestrati, dal capo III (artt. 45-49) relativo alla *destinazione* dei beni confiscati e dal capo IV in tema di regime fiscale dei beni sequestrati e confiscati<sup>108</sup>.

---

<sup>106</sup> Cfr. PARLATO (2019), pp. 185 ss.; VARRASO (2019a), pp. 1350 ss.

<sup>107</sup> BARAZZETTA (2018), p. 1047. Il che significa che in caso di vincolo reale preventivo avente ad oggetto *aziende e società* la nomina dell'amministratore giudiziario è doverosa: VERGINE (2012), p. 365. L'amministratore giudiziario deve essere scelto all'interno dell'Albo e secondo le regole di cui all'art. 35, d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159. Si lascia, per contro, alla discrezionalità dell'autorità giurisdizionale valutare la *natura produttiva* o meno del bene e la conseguente nomina dell'amministratore: si pensi ai beni immobili non pertinenti ad aziende, o ai beni mobili e mobili registrati. Cfr. BASSI (2018), p. 1220; MENDITTO (2017), p. 128. La nomina di un amministratore giudiziario è espressamente esclusa per i beni destinati al Fondo unico giustizia *ex* art. 61, comma 23, D.L. 25 giugno 2008, n. 112, conv., con modif., in L. 6 agosto 2008, n. 133. Nel Fondo - affidato alla gestione di Equitalia S.p.a. - confluiscono le somme di denaro sequestrate nell'ambito dei procedimenti penali, di prevenzione o per l'irrogazione di sanzioni amministrative, anche ai sensi del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, nonché i proventi dei beni confiscati nell'ambito dei medesimi procedimenti. Alle somme di denaro sono equiparati, in forza della loro agevole liquidabilità, i titoli di credito, i libretti di deposito, i valori di bollo o altre forme di attività finanziaria, interessati da sequestro o confisca. Con norma di interpretazione autentica dell'art. 2, comma 2, D.L. n. 143/2008, si è invece esclusa la destinazione al FUG delle risorse facenti parte di complessi aziendali oggetto di sequestro o confisca (art. 6, comma 2 *bis*, D.L. 23 febbraio 2009, n. 11, conv., con modif., in L. 23 aprile 2009, n. 38; in termini, v. oggi anche artt. 37, comma 3 e 48, comma 2, d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159). Si è così inteso agevolare il compito dell'amministratore giudiziario: in caso contrario, infatti, quest'ultimo sarebbe stato costretto a rivolgersi continuamente ad Equitalia S.p.a. per i versamenti e i prelievi delle somme necessarie alla gestione dell'azienda.

<sup>108</sup> Per una efficace ricostruzione, v. D'AMORE e CAVALIERE (2018), pp. 1412 ss.

È indubbio, peraltro, ricordare che "i concetti di amministrazione e destinazione (specie il secondo) implicano la soluzione in fatto e in diritto di tutte le questioni relative alla esistenza di pretese creditorie di terzi su beni assoggettati a confisca: non si può, infatti, operare la destinazione dei beni (nei modi e per le finalità di cui al d.lgs. n. 159 del 2011) se non si ottiene una previa valutazione giudiziale circa la pretesa vantata da un soggetto terzo sul bene confiscato, tesa a ridurre (in ipotesi) il valore della confisca": così, FORTE (2017), p. 148.

È prevalente la tesi che per tutti i sequestri ex art. 321 comma 2 c.p.p. si applichi la disciplina in tema di gestione e di amministrazione del c.d. Codice antimafia (capo I e capo II del titolo III del d. lgs. n. 159 del 2011) per i beni sequestrati e confiscati <sup>109</sup>.

Analizzando, per contro, l'art. 104, comma 1 *quater* disp. att. c.p.p., si ricava un regime differenziato in tema di *destinazione finale* di tali beni.

Testualmente quest'ultimo comma, in primo luogo, (oltre a richiamare le norme in tema di esecuzione del sequestro del codice antimafia prescritte dall'art. 21 d.lgs. n. 159 del 2011)<sup>110</sup> afferma che per i soli casi di sequestro e di confisca in casi particolari ex art. 240 *bis* c.p. e delle norme che a questo rinviano – e l'art. 12 *ter* d. lgs. n. 74 del 2000 è proprio una di queste norme – debbano applicarsi tutte le disposizioni in tema non solo di amministrazione, ma anche di *destinazione* dei beni sequestrati e confiscati, nonché quelle in materia di *tutela dei terzi* di cui al d.lgs. n. 159 del 2011: ossia le norme contenute, oltre che nei capi I e II, anche nel capo III agli artt. 35-49 del d.lgs. n. 159 del 2011.

Il che significa che occorre effettuare un *distinguo* ai fini di cui si discute<sup>111</sup>.

a) La destinazione dei beni *definitivamente confiscati ai sensi dell'art. 12 bis d. lgs. n. 74 del 2000* dovrebbe rimanere disciplinata dall'art. 86 disp. att. c.p.p., norma non modificata dai recenti interventi legislativi e la quale prevede la *vendita dei beni* medesimi a cura della cancelleria del giudice dell'esecuzione.

b) Solo per la destinazione dei beni *definitivamente confiscati ai sensi dell'art. 12 ter d. lgs. n. 74 del 2000* si applicherebbe l'articolato regime di prioritaria destinazione del bene a fini sociali, con provvedimento dell'Agenzia, mediante acquisizione al

---

<sup>109</sup> Tale risultato svislisce, peraltro, una lettura attenta e combinata del codice antimafia a cui si rinvia e del dato sistematico. In questo senso, condivisibilmente, FLORIO *et al.* (2019), p. 717. Da un lato, non può non evidenziarsi che è frequente il richiamo ad un ruolo attivo dell'Agenzia in molte norme di cui ai capi I e II del codice antimafia (cfr. artt. 35, commi 2 *ter* e 7; 36, comma 3; 38; 40, commi 1 e 3 *ter*; 41, commi 1, 1 *sexies*, 2 *ter*; 41 *bis*, commi 6 e 8; 41-*ter* c. 1 lett. b) ed e), nonché c. 2 lett. a); 41-*quater* c. 1, 3 e 6; 43, commi 3 e 5 *bis*; 44). In particolare, è già l'art. 38, comma 1 ad attribuire alla stessa Agenzia un ruolo di ausilio e di supporto all'autorità giudiziaria fino alla confisca di secondo grado. Ed il comma 3 prevede in che "con il provvedimento di confisca emesso in giudizio di appello l'amministrazione dei beni è conferita all'Agenzia, che ne cura la gestione fino all'emissione del provvedimento di destinazione ...". Parimenti, in tema di gestione, l'art. 44, comma 1 dispone, in via generale, che "l'Agenzia gestisce i beni confiscati anche in via non definitiva dal decreto di confisca della corte di appello ...". In stretta connessione, non può trascurarsi un'altra circostanza indubitabile. Le disposizioni del Codice antimafia in tema di gestione contenute nel capo II - testualmente richiamate in toto dall'art. 104 *bis*, comma 1 *bis*, disp. att. c.p.p. - appaiono necessariamente *proiettate* verso la futura assegnazione definitiva a fini sociali del bene confiscato, che risulta invece in linea di principio preclusa, in quanto contenuta nell'art. 48 codice antimafia, parte integrante del capo III non richiamato per i soli beni non rientranti nelle confische disposte ai sensi dell'art. 240 *bis* c.p. e per i reati elencati nell'art. 51, comma 3 *bis* c.p.p. Si pensi, del resto, alla possibilità di concedere in comodato i beni immobili agli enti territoriali ex art. 48, comma 3, lett. c) (art. 40, comma 3 *ter*); all'affidamento dei beni mobili sequestrati ad enti statali o territoriali (art. 40, comma 5 *bis*); alla possibilità di affittare o concedere in comodato l'azienda agli enti o associazioni ex art. 48, comma 3 lett. c), alle cooperative ex art. 48, comma 8, lett. a), o agli imprenditori ex art. 48, comma 8 *ter* (art. 41, comma 2 *ter*).

<sup>110</sup> V. BALATO (2019), p. 113. Tel norma, nel rinviare a sua volta proprio all'art. 104 *bis* disp. att. c.p.p., completa nel dettaglio le ulteriori modalità esecutive del sequestro di prevenzione.

<sup>111</sup> Cfr. BONTEMPELLI e PAESE (2019), p. 126.

patrimonio dello Stato o degli enti territoriali (art. 48 d. lgs. n. 159 del 2011), con risultati differenziati che non paiono presentare una reale giustificazione.

In questo vero e proprio ginepraio normativo resta sullo sfondo una questione centrale: quale ruolo attribuire dell’Agenzia Nazionale dei Beni Sequestrati e Confiscati.

Da un lato, ancora una volta, per i soli sequestri e le confische *ex art. 12 ter* e 240 *bis* c.p., l’Agenzia sembrerebbe chiamata a svolgere le proprie tipiche funzioni di ausilio all’autorità giudiziaria fino alla confisca di secondo grado, e di amministrazione e destinazione dei beni nella fase successiva a tale ultima confisca, come confermato dall’art. 110, comma 2, lett. c) ed e), D. Lgs. 6 settembre 2011, n. 159 (che individua le competenze istituzionali dell’Agenzia)<sup>112</sup>.

Dall’altro lato, per i sequestri e le confische *ex art. 12 bis* d. lgs. n. 74 del 2000 si è voluto escludere qualsiasi competenza in materia di reati tributari della medesima Agenzia nazionale<sup>113</sup>.

## 9. (Segue) ... E la tutela dei terzi creditori in buona fede fino all’entrata in vigore del d. lgs. n. 14 del 2019 (c.d. Codice della crisi di impresa).

L’art. 104 *bis*, comma 1 *quater*, disp. att. c.p.p. nella versione attuale, vigente fino al 1 settembre 2021, crea regimi differenziati anche a fronte del rinvio testuale alla tutela dei terzi in buona fede del codice antimafia ai soli casi di sequestri e di confische *ex artt.* 240 *bis*, c.p. e delle norme che lo richiamano (oltre che per i reati di cui all’art. 51, comma 3 *bis*, c.p.p.)<sup>114</sup>.

Ciò significa che ogniqualevolta l’autorità giudiziaria decida di percorrere la strada del sequestro e della *confisca allargata* per i reati tributari ai sensi dell’art. 12 *ter* d. lgs. n. 74 del 2000 dovrà rispettare, per il rinvio testuale, il subprocedimento di verifica dei crediti tracciato dagli artt. 52 ss. d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159. In sintesi, tale procedimento si snoda attraverso le fasi della formazione dell’elenco dei creditori da parte dell’amministratore giudiziario (art. 57), della presentazione delle domande di ammissione al credito (art. 58), della verifica dei crediti con formazione dello stato passivo da parte del giudice delegato (art. 59), e della liquidazione dei crediti ammessi previa definizione di un piano di pagamento ad opera dell’Agenzia Nazionale dei Beni Sequestrati e Confiscati (artt. 60 e 61), e comunque nei limiti del sessanta per cento del valore del bene o della minor somma eventualmente ricavata dalla sua vendita, dedotte le spese (art. 53)<sup>115</sup>.

La tutela dei terzi di cui si discute dovrebbe così collocarsi per i *solii* casi dell’art. 12 *ter* e 240 *bis* c.p. su impulso del giudice penale, chiamato anche a citare i terzi titolari

<sup>112</sup> Cfr., per tutti BASSI (2018), p. 1221.

<sup>113</sup> In questa direzione v. MENDITTO (2017), p. 128.

<sup>114</sup> In argomento, CORVI (2018), pp. 52 ss.; ROMANELLI (2018), pp. 1310 ss.

<sup>115</sup> Si rinvia per un approfondimento a FLORIO *et al.* (2019), pp. 578 ss. La buona fede dei creditori è accertata in sede di verifica delle domande, secondo i criteri dettati sempre dall’art. 52, d.lgs. n. 159 del 2011: in argomento, Cass., Sez. un., 3 luglio 2018, Island Refinancing S.r.l. ed altro, in CED, 272978.



di diritti reali fin dalla fase di cognizione, dopo la pronuncia della sentenza penale di condanna di primo grado avente ad oggetto la confisca, senza più la necessità di aspettare la fase esecutiva, come per contro continua ad essere per tutti gli altri sequestri preventivi di cui all'art. 321, comma 2, c.p.p. e per le confische definitive, comprese quelle *ex art. 12 bis* d. lgs. n. 74 del 2000<sup>116</sup>.

Non si comprendono, peraltro, le ragioni per cui solo alcuni creditori in buona fede possano attivare una tutela, fin dalla fase di cognizione, davanti al giudice che ha disposto il sequestro medesimo (seppure secondo le regole rigorose del codice antimafia)<sup>117</sup>.

Come è stato correttamente evidenziato la tutela dei terzi si muove “secondo una duplice e complementare direttrice: da un lato, le misure di aggressione dei patrimoni illeciti erano state ampliate, quanto alla possibilità di applicazione, ed estese a settori diversi da quello storicamente caratteristico della criminalità organizzata...; dall'altro lato, simile sviluppo aveva accentuato la necessità, peraltro già in precedenza avvertita, di individuare forme e strumenti di tutela dei terzi in buona fede i cui diritti, sorti prima del sequestro e della confisca con atto di data certa, si trovavano in posizione di potenziale conflitto e di interferenza con simili misure”<sup>118</sup>.

Si continuano ad avallare differenze che mal si conciliano con la *ratio* sottesa alla disciplina *de qua* e si trascurano alcune riflessioni imposte dalle fonti sovranazionali e interne<sup>119</sup>.

La Corte europea dei diritti dell'uomo<sup>120</sup> e la Corte costituzionale<sup>121</sup> hanno ben chiarito – senza margini di dubbio – che a fronte di misure che, come detto, incidono pesantemente sui diritti di proprietà e di iniziativa economica, tutelati a livello costituzionale (artt. 41 e 42 Cost.) e convenzionale (art. 1 protocollo add. CEDU), non solo dell'autore dell'illecito, ma anche dei *terzi*<sup>122</sup>, il giudice è tenuto a una attenta verifica della risposta sanzionatoria, ispirata ad “un ragionevole rapporto di proporzionalità tra i mezzi impiegati e lo scopo perseguito”<sup>123</sup>.

Gli interessi di natura pubblicistica sottesi ai sequestri e alle confische non possono prevalere in ogni caso sui diritti di soggetti che non solo non hanno concorso nella commissione del reato oggetto della condanna alla confisca, ma che dallo stesso non hanno tratto alcun vantaggio economico.

---

<sup>116</sup> In questa direzione, Cass., sez. un., 25 settembre 2014, Uniland, in *Cass. pen.*, 2015, pp. 3025 ss., con nota di DI GERONIMO. La sentenza “Uniland” è, per contro, da aggiornare avendo riguardo alla possibilità ora ammessa per il curatore, nella sua funzione di conservazione o di reintegrazione della massa attiva del fallimento, di impugnare il decreto di sequestro preventivo o di chiederne la revoca: così Cass., sez. un., 26 settembre 2019, Mantova Petroli, cit., spec. par. 6 ss. della motivazione.

<sup>117</sup> V. *infra*, par. 11 per gli aggiornamenti che si impongono a seguito dell'entrata in vigore del codice della crisi di impresa.

<sup>118</sup> Così NOSENZO (2018), pp. 1435-1436.

<sup>119</sup> Cfr. sempre NOSENZO (2018), p. 1436.

<sup>120</sup> Corte eur. dir. uomo, Grande Camera, 28 giugno 2018, G.I.E.M. c. Italia.

<sup>121</sup> C. Cost., 27 febbraio 2019, n. 24, cit., p. del 2019, cit., pp. 313-314.

<sup>122</sup> Così testualmente C. Cost., 27 febbraio 2019, n. 24, cit., p. del 2019, cit., pp. 313-314. V. già *supra* par. 2.

<sup>123</sup> Corte eur. dir. uomo, Grande Camera, 28 giugno 2018, G.I.E.M. c. Italia, par. 292.

A fronte di esigenze di tutela che riguardano qualsiasi forma di misura ablatoria penale e parapenale<sup>124</sup>, l'esistenza o meno di una tutela anticipata alla fase di cognizione non può dipendere dal titolo del reato che ha giustificato prima il sequestro e poi la confisca, come di fatto avviene attraverso il rinvio dell'art. 104, comma 1 *quater* disp. att. c.p.p. all'art. 240 *bis* c.p. e all'art. 51, comma 3 *bis* c.p.p. e per di più avendo riguardo a fattispecie criminose che non necessariamente hanno a che vedere con la criminalità mafiosa, come nell'ambito analizzato.

## 10. Le novità introdotte dall'art. 373 d.lgs. n. 14 del 2019 con la modifica dell'art. 104 *bis* disp. att. c.p.p.

L'intervento operato dall'art. 373 d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14<sup>125</sup> che entrerà in vigore il 1 settembre 2021 vuole superare tale critiche, riuscendoci solo in parte.

In primo luogo, si introduce nell'art. 104 *bis* disp. att. c.p.p. un nuovo comma 1 *bis*, relativo ancora una volta ai sequestri e alle confische estranee agli artt. 240 *bis* c.p. e 51, comma 3 *bis*, c.p.p., confermando binari differenziati<sup>126</sup>.

Per quanto interessa, in caso di sequestro preventivo ex artt. 321 comma 2 c.p.p. e 12 *bis* d. lgs. n. 74 del 2000 "si applic[heranno] le disposizioni di cui al Libro I, titolo III, del codice di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, e successive modificazioni nella parte in cui recano la disciplina della nomina e revoca dell'amministratore, dei compiti, degli obblighi dello stesso e della gestione dei beni"<sup>127</sup>.

Chiaro il primo obiettivo della novella che continua ad assumere come modello di riferimento la disciplina esecutiva prevista per le misure di prevenzione.

La disposizione *de qua*, sempre per i sequestri e le confische estranei all'ambito di applicabilità dell'art. 240 *bis* c.p. e dell'art. 51, comma 3 *bis* c.p.p., non contiene più un rinvio *aperto* al titolo III del libro I del Codice antimafia.

Con l'intento dichiarato nei lavori preparatori di escludere per tali provvedimenti ogni competenza dell'Agenzia Nazionale dei beni sequestrati e confiscati<sup>128</sup> e, di conseguenza, i tentativi dottrinali e giurisprudenziali di interpretazioni "estensive" del ruolo dell'Agenzia medesima<sup>129</sup> si richiamano solo le norme del codice antimafia del capo I (artt. 35-39) in tema di *nomina e revoca dell'amministratore* giudiziario, *obblighi e compiti* dello stesso, nonché del capo II (artt. 40-44) in tema di *gestione* dei beni sequestrati e confiscati<sup>130</sup>.

<sup>124</sup> Cfr. Cass., SS.UU. pen., 19 aprile 2018, n. 36072, Botticelli, in *CED*, 273548-01, par. 4.4.

<sup>125</sup> Cfr. PARLATO (2019), pp. 202 ss.; RUGANI (2019), pp. 6 ss.; VARRASO e ROMANELLI (2019), pp. 1349 ss.

<sup>126</sup> FLORIO *et al.* (2019), p. 716, parlano di 1° binario per i sequestri e le confische di prevenzione; di 2° binario per i sequestri e le confische penali *ex art.* 240 *bis* c.p. e di 3° binario per tutti gli altri sequestri e confische. V. anche VARRASO e ROMANELLI (2019), pp. 1352 ss.

<sup>127</sup> Cfr. PARLATO (2019), pp. 191 ss.

<sup>128</sup> *Relazione illustrativa allo schema di decreto - codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in attuazione della legge 19 ottobre 2017, n. 155*, in *www.giustizia.it*.

<sup>129</sup> V. *supra* par. 8.

<sup>130</sup> VARRASO e ROMANELLI (2019), p. 1352.

Risulta così avallata l'opzione volta ad escludere, in uno con la competenza dell'Agenzia in materia, l'applicazione per la confisca *ex art. 12 bis* d. lgs. n. 74 del 2000 delle norme in tema di *destinazione* contenute nel capo III del titolo III del D.Lgs. n. 159 del 2011<sup>131</sup>.

La scelta non è peraltro immune da critiche, in quanto non risolve ed anzi aggrava le perplessità del tutto condivisibili già espresse prima della riforma<sup>132</sup>, stante la proiezione alla futura destinazione della gestione del bene sequestrato<sup>133</sup>.

Anche dopo il 1 settembre 2021 continuerà ad essere termine di riferimento per tutti i casi di confisca *ex art. 12 bis* d. lgs. n. 74 del 2000 la scarna disciplina in tema di destinazione dei beni contenuta nell'art. 76 disp. att. c.p.p., pensata nel codice di rito del 1989, ossia quando ancora non si immaginava l'attuale pervasività del sequestro a fini di confisca<sup>134</sup>.

Per di più, "a seguito della confisca di secondo grado difetterà un soggetto competente per legge a gestire i beni, in quanto l'amministratore giudiziario cessa ma non c'è alcuna Agenzia che subentra"<sup>135</sup>.

Per superare l'*impasse*, davvero paradossale, l'unica possibilità è prefigurare una ultrattività "forzosa" della competenza dell'amministratore giudiziario fino all'esecutività della confisca con la sentenza irrevocabile<sup>136</sup>.

L'art. 373 d. lgs. n. 14 del 2019 interpola, allo stesso tempo, anche il comma 1 *quater* dell'art. 104 disp. att. c.p.p., confermando risultati già oggi pacifici: "ai casi di sequestro e confisca in casi particolari previsti dall'articolo 240-*bis* del codice penale o dalle altre disposizioni di legge che a questo articolo rinviano, nonché agli altri casi di sequestro e confisca di beni adottati nei procedimenti relativi ai delitti di cui all'articolo 51, comma 3-*bis*, del codice, si applicano [...] le disposizioni previste dal medesimo decreto legislativo in materia di amministrazione e destinazione dei beni sequestrati e confiscati e di esecuzione del sequestro. In tali casi l'Agenzia Nazionale per l'Amministrazione e la Destinazione dei Beni Sequestrati e Confiscati alla criminalità organizzata coadiuva l'autorità giudiziaria nell'amministrazione e nella custodia dei beni sequestrati, fino al provvedimento di confisca emesso dalla corte di appello e, successivamente a tale provvedimento, amministra i beni medesimi secondo le modalità previste dal citato decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159. Restano comunque salvi i diritti della persona offesa dal reato alle restituzioni e al risarcimento del danno".

Una volta entrato in vigore il nuovo codice della crisi di impresa si ribadisce, *expressis verbis*, da un lato, che solo per il sequestro e la confisca per sproporzione *ex art. 12 ter* d. lgs. n. 74 del 2000 si applicherà *in toto* la disciplina del d.lgs. n. 159 del 2011

---

<sup>130</sup> BONTEPELLI e PAESE (2019), p. 127; D'AMORE e FLORIO (2019), p. 2; PARLATO (2019), p. 183; RUGANI (2019), p. 7.

<sup>131</sup> BONTEPELLI e PAESE (2019), p. 127; RUGANI (2019), p. 8.

<sup>132</sup> V. *supra*.

<sup>133</sup> D'AMORE e CAVALIERE (2018), pp. 1413 ss.; D'AMORE e FLORIO (2019), pp. 3-4.

<sup>134</sup> VARRASO (2018), pp. 361 ss.

<sup>135</sup> Così PARLATO (2019), p. 208, sul solco di D'AMORE e FLORIO (2019), p. 4.

<sup>136</sup> Cfr. FLORIO *et al.* (2019), p. 723.

contenuta nel libro I, titolo III del d.lgs. n. 159 del 2011 in tema di *amministrazione, gestione e destinazione* dei beni sequestrati e confiscati, oltre che di esecuzione del sequestro.

Dall'altro lato, si precisa il ruolo dell'Agenzia nazionale dei Beni Sequestrati e Confiscati.

Al silenzio del comma 1 *bis*, il comma 1 *quater* dell'art. 104 *bis* disp. att. c.p.p. contrappone la scelta chiara di riproporre il ruolo dell'Agenzia Nazionale (v. art. 110, comma 2, lett. c ed e, d. lgs. n. 159 del 2011): coadiuvare l'autorità giudiziaria fino alla confisca di secondo grado; amministrare i beni sequestrati e confiscati dopo la confisca di secondo grado e destinarli a fini sociali dopo la confisca definitiva.

## 11. (Segue) L'estensione della tutela dei terzi e dei rapporti con le procedure concorsuali del d. lgs. n. 159 del 2011 (c.d. Codice antimafia).

Maggiore coerenza sistematica nel codice della crisi di impresa si rinviene nella parte finale del nuovo art. 104 *bis* disp. att. c.p.p., comma 1 *bis*, sempre introdotto dall'art. 373 d.lgs. n. 14 del 2019: "quando il sequestro è disposto ai sensi dell'articolo 321, comma 2, del codice ai fini della tutela dei terzi e nei rapporti con la procedura di liquidazione giudiziaria si applicano, altresì, le disposizioni di cui al titolo IV del Libro I del citato decreto legislativo"<sup>137</sup>, rinvio ribadito nel comma 1 *quater* anche per i sequestri e le confische per sproporzione di cui all'art. 240 *bis* c.p. (e quindi art. 12 *ter* d. lgs. n. 74 del 2000).

Per tutti i sequestri preventivi a fini di confisca (con esclusione dei sequestri impeditivi di cui all'art. 321, comma 1 c.p.p.) si rinvia non solo al titolo III, capo I e capo II, ma anche alle disposizioni del titolo IV del d. lgs. n. 159 del 2011 (c.d. Codice antimafia) relativamente alla tutela dei terzi e ai rapporti con le procedure concorsuali.

Si può così arrivare a sostenere che dopo la riforma del 2019 la tutela dei terzi creditori del codice antimafia contenuta negli artt. 52-59 d.lgs. n. 159 del 2011 costituisce ormai il modello normativo unitario di riferimento da attivare dopo la sentenza di primo grado portante la confisca, avendo riguardo a tutti i sequestri di cui all'art. 321, comma 2, c.p.p. (oltre che di prevenzione)<sup>138</sup>.

<sup>137</sup> PARLATO (2019), pp. 208 ss.; SANTORIELLO (2019), pp. 247 ss.; SESTIERI (2020), pp. 876 ss.

<sup>138</sup> È così da aggiornare sul punto la sentenza Uniland: cfr. BONTEMPELLI e PAESE (2019), p. 133.

È solo da svolgere l'ennesima precisazione, che complica in via ulteriore il quadro di riferimento sempre per quanto riguarda i compiti dell'Agenzia Nazionale, questa volta avendo riguardo alla sola tutela dei terzi. Se è vero che l'Agenzia è espunta del tutto dalla disciplina di cui al comma 1 *bis* e ricompare nel solo comma 1 *quater* dell'art. 104 *bis* disp. att. c.p.p. (RUGANI (2019), p. 8), è innegabile ormai sostenere, creandosi un'aporia sistematica tutt'altro che di poco conto, un *distinguo*: da un lato, nel caso di sequestri e di confische ai sensi dell'art. 240 *bis* c.p. e 51, comma 3 *bis*, c.p.p. la competenza funzionale alla liquidazione dei beni e al pagamento dei creditori spetta secondo la disciplina di riferimento degli artt. 60 e 61 d.lgs. n. 151 del 2011 proprio all'Agenzia: D'AMORE e FLORIO (2019), p. 4. Dall'altro lato, per tutti gli altri sequestri preventivi *ex* art. 321, comma 2, c.p.p. e le confische, la competenza alla liquidazione, essendosi escluso l'intervento dell'Agenzia, non può che spettare al giudice che ha disposto il sequestro preventivo, salvo creare anche in questo caso una *impasse* insormontabile. Cfr. in questa direzione, già prima della riforma, FORTE (2017), p. 154. In caso contrario, debbono valere le considerazioni di D'AMORE e CAVALIERE (2018), p. 1413, secondo i

Analogamente si arriva ad identificare, rispetto all'attuale vuoto normativo, una disciplina generale di riferimento per i rapporti tra sequestro preventivo *a fini di confisca* ai sensi dell'art. 321 comma 2 c.p.p. e la dichiarazione di liquidazione giudiziale. Si applicheranno, infatti, gli artt. 63 ss. d.lgs. n. 159 del 2011, ispirati al principio cardine contenuta nell'art. 13 comma 1 legge-delega 19 ottobre 2017, n. 155, della prevalenza delle misure cautelari adottate in sede penale, anteriormente o successivamente alla dichiarazione di insolvenza: la procedura di liquidazione giudiziale è destinata a chiudersi, laddove l'intero patrimonio oggetto di tale liquidazione sia sottoposto a vincolo penale o di prevenzione<sup>139</sup>.

Sono, infine, da segnalare alcuni risultati con tutta probabilità non valutati dal legislatore del d. lgs. n. 14 del 2019.

- Il rinvio generale alle regole di tutela dei terzi creditori contenute nell'art. 52 ss. d.lgs. n. 159 del 2011, oltre a rendere applicabile una disciplina comunque molto rigorosa già nei presupposti sostanziali, aggrava gli oneri probatori in capo ai terzi stessi.

L'applicazione dell'art. 52, comma 3, d.lgs. n. 159 del 2011 impone al giudice nella valutazione della buona fede di tener "conto delle condizioni delle parti, dei rapporti personali e patrimoniali tra le stesse e del tipo di attività svolta dal creditore, anche con riferimento al ramo di attività, alla sussistenza di particolari obblighi di diligenza nella fase precontrattuale, nonché, in caso di enti alle dimensioni degli stessi"<sup>140</sup>.

- Resta immutata la tutela predisposta dal codice di rito a favore della "persona alla quale le cose sono state sequestrate" e quella che "avrebbe diritto alla loro restituzione"<sup>141</sup> di proporre il riesame avverso il decreto di sequestro preventivo ai sensi dell'art. 322 c.p.p. e, fuori dei casi di cui all'art. 322 c.p.p., il diritto di proporre appello *ex art. 322 bis c.p.p.*<sup>142</sup>.

Ed è rispetto a questa disciplina generale, non intaccata dalla riforma e che riguarda categorie di terzi titolari di diritti reali diversi da quelli identificati dagli artt. 52 ss. d.lgs. n. 159 del 2011, che debbono continuare a valere le considerazioni espresse dalla sentenza Muscari<sup>143</sup> delle Sezioni unite (avallata dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 253 del 2017)<sup>144</sup>, le quali consentono di sviluppare alcune utili considerazioni

---

quali si ha un corto circuito nel sistema ablativo dei sequestri penali e la disciplina della tutela dei terzi sarà inapplicabile.

<sup>139</sup> Per ogni approfondimento, si rinvia a BONTEMPELLI e PAESE (2019), pp. 126-127; MASTRANGELO (2020), pp. 103 ss.; RUGANI (2019), pp. 4 ss.; MILANI (2019), pp. 1343 ss.; SANTORIELLO (2019), pp. 258 ss.; VERDOLIVA (2019), pp. 336 ss.

<sup>140</sup> Per un commento, v. per tutti, MENDITTO (2019a), pp. 302 ss.

<sup>141</sup> Il riferimento codicistico è solo a colui, quale il proprietario o il possessore, "che abbia una posizione giuridica autonomamente tutelabile e coincidente quindi con un diritto soggettivo (reale o anche solo personale), o, anche, con una situazione di mero rapporto di fatto tuttavia tutelato": così Cass., Sez. VI, 2 novembre 1994, Rapisarda, in CED Cass., 199929.

<sup>142</sup> Per un approfondito esame della dottrina e della giurisprudenza, cfr. GUALTIERI (2017), pp. 163 ss.

<sup>143</sup> Cass., sez. un., 20 luglio 2017, Muscari, in CED Cass., 270938. Per un commento v. SPAGNOLO (2018), pp. 277 ss.; nonché VERZELLETTI (2017).

<sup>144</sup> La si può leggere in *Giur. cost.*, n. 6, 2017, con osservazioni di BERTOLINI e VARRASO.

di carattere sistematico ulteriori in materia in tema di interrelazioni tra sequestro preventivo *ex art. 321, comma 2, c.p.p.* e confisca.

In primo luogo, chiariscono le Sezioni unite che la sentenza di condanna di primo grado che dispone la confisca, “proprio per la sua non definitività, non ha affatto mutato il titolo giuridico dell’ablazione, che continua ad essere rappresentato dall’originario provvedimento di sequestro. Il bene, insomma, finché la sentenza non diviene irrevocabile, è indisponibile, non perché confiscato, ma perché sequestrato. È infatti sulla base di tale provvedimento cautelare che il terzo è stato spossessato (e continua ad essere privato) della disponibilità del bene. La pronuncia che ne dispone (*rectius* ne potrebbe disporre) il trasferimento di proprietà allo stato (scil. la confisca) è, per così dire, *sub condizione*: essa in tanto assumerà giuridica esistenza e pratica efficacia in quanto (e solo se) la sentenza divenga irrevocabile (e, si intende, se la statuizione di confisca venga confermata)”<sup>145</sup>.

Su tale premessa, per la Suprema Corte, dopo la pronuncia della sentenza di primo grado e fino al passaggio in giudicato della sentenza che segna il momento di intervento del giudice dell’esecuzione, la persona alla quale le cose sono state sequestrate e quella che avrebbe diritto alla loro restituzione possono sempre proporre apposita istanza in tal senso dei beni sequestrati, e, in caso di diniego, proporre prima appello al tribunale del riesame ai sensi dell’art. 322 c.p.p. e poi ricorso per cassazione per violazione di legge<sup>146</sup>.

Da qui, solo nella fase esecutiva, qualsiasi “interessato” e, quindi, ogni soggetto titolare di situazione giuridiche soggettive meritevoli di tutela può adire il giudice dell’esecuzione ai sensi dell’art. 676 c.p.p., a prescindere dalla pregressa partecipazione al processo di cognizione, per evitare di essere pregiudicato dall’acquisto della proprietà in capo allo Stato che scaturisce dalla confisca, che abbia ormai assunto il carattere di definitività.

## **12. L’esecuzione del sequestro preventivo *ex art. 53 d.lgs. n. 231 del 2001* nel procedimento a carico degli enti.**

Il legislatore del 2019, contrariamente a quanto avvenuto in tema di rapporti tra cautele reali penale e procedure concorsuali, non ha ritenuto nell’art. 373 d. lgs. n. 14 del 2019 di dettare norme specifiche di coordinamento in tema di esecuzione del sequestro preventivo a fini di confisca di cui all’art. 53 d.lgs. n. 231 del 2001, relativo alla responsabilità punitiva degli enti.

Di conseguenza, ai sensi dell’art. 34 d.lgs. n. 231 del 2001, in assenza di incompatibilità si applicherà anche in tale ambito l’art. 104 *bis* disp. att. c.p.p., come risultante dalle modifiche introdotte dallo stesso art. 373 d.lgs. n. 14 del 2019.

---

<sup>145</sup> Così Cass., sez. un., 20 luglio 2017, Muscari, cit., p. 12 della motivazione. Cfr. SPAGNOLO (2018), pp. 279 ss.

<sup>146</sup> Cass., sez. un., 20 luglio 2017, Muscari, cit., pp. 12-13 della motivazione.

Occorrerà solo ricordare, in punto di amministrazione giudiziaria dei beni dell'ente sequestrati e confiscati, che l'art. 104 *bis* disp. att. c.p.p. va coordinato con l'art. 53, comma 1 *bis*, d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, introdotto dal d.l. 31 agosto 2013, n. 101, conv. in l. 30 ottobre 2013, n. 255<sup>147</sup>.

Quest'ultima norma delinea infatti una disciplina *speciale* (che prevale), in caso di sequestro *per equivalente* di "società, aziende ovvero beni, ivi compresi titoli, nonché quote azionarie o liquidità anche se in deposito".

In tal caso, "l'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. Con la nomina si intendono eseguiti gli adempimenti *ex art.* 104 disp. att. c.p.p. Ove gli organi sociali non rispettino le finalità imposte loro dalla novella, il giudice potrà adottare gli opportuni provvedimenti, o attribuire all'amministratore i poteri degli azionisti. In caso di sequestro in danno di società gestori di stabilimenti di interesse strategico nazionale, o loro controllate, si applicano le disposizioni di cui al d.l. 4.6.2013, n. 61, conv. con modif. in L. 3.8.2013, n. 89".

La norma intende evitare la paralisi dell'attività aziendale, consentendone la prosecuzione da parte degli organi aziendali, sotto la vigilanza e il controllo del custode – amministratore<sup>148</sup>.

Lo scopo ultimo – per certi versi analogo a quello sotteso all'art. 15 d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231<sup>149</sup> – è la conservazione del valore aziendale.

Al tempo stesso, la previsione intende contrastare l'impiego del sequestro per equivalente con surrettizie finalità interdittive dell'attività dell'impresa<sup>150</sup>.

La limitazione degli effetti del sequestro, derivanti dal mantenimento della gestione in capo agli organi societari, si giustifica alla luce del contrapposto interesse alla conservazione della funzionalità aziendale e dei livelli occupazionali<sup>151</sup>, rientrando nella discrezionalità legislativa il potere di modulare la portata della cautela reale penale<sup>152</sup>.

### 13. Conclusioni.

Di certo, anche la disciplina esecutiva del sequestro e della confisca conferma la necessità a monte di un coordinamento sempre più efficace tra il procedimento amministrativo tributario e il procedimento penale e di prevenzione per evitare, innanzi tutto, sequestri e sanzioni patrimoniali sproporzionate e illegali, le quali a valle, laddove riguardino beni produttivi, possono ledere i livelli occupazionali e la tutela dei terzi.

---

<sup>147</sup> Per un approfondimento si rinvia a DI STASIO (2019), pp. 1079 ss.

<sup>148</sup> Cass., Sez. III, 12 febbraio 2018, Emoter Lavori s.r.l. e altro, in *Guida al dir.*, 2018, n. 13, p. 76.

<sup>149</sup> Così Cass., SS.UU., 25 settembre 2014, Uniland, *CED Cass.*, 263681, in motivazione.

<sup>150</sup> CERESA-GASTALDO (2019), p. 160-161.

<sup>151</sup> NITTI (2015), p. 2131.

<sup>152</sup> C. Cost. n. 85/2013, in *Giur. cost.*, 2013, p. 1424, con riguardo agli artt. 1 e 3, D.L. 3 dicembre 2012, n. 207, conv. con modif. in L. 24 dicembre 2012, n. 231.

La giurisprudenza europea impedisce che per lo stesso fatto naturalistico vengano comminate più sanzioni di natura punitiva, violandosi, in caso contrario, il *bis in idem* convenzionale sancito dall'art. 50 della Carta di Nizza<sup>153</sup>.

Non è questa la sede per approfondire tale questione che presuppone la soluzione tutt'altro che facile della natura penale o civile dei sequestri e delle confische dei patrimoni di sospetta provenienza illecita.

Pare, per contro, più sicuro riconoscere che a fronte della natura penale della responsabilità dell'ente *ex art. d. lgs. n. 231 del 2001*<sup>154</sup> risulta amplificato il rischio che si applichino due sanzioni punitive per la società ai sensi dell'art. 11 d. lgs. n. 472 del 1997 e 9 ss. d. lgs. n. 231 del 2001<sup>155</sup>.

Le due Corti di Strasburgo e del Lussemburgo affermano che il divieto di *bis in idem* cessa di operare laddove vi sia una *close connection* temporale probatoria tra il procedimento amministrativo e quello penale che consente di proseguire quest'ultimo anche se il primo si è ormai chiuso con una sentenza definitiva del giudice tributario.

Come si è espressa la Corte costituzionale, proprio ispirandosi a questa giurisprudenza, non c'è *bis in idem* qualora "le due sanzioni perseguano scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta; quando la duplicazione dei 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"<sup>156</sup>.

Solo un dialogo vero tra giurisdizioni tributaria e penale, impedirà eccessi sanzionatori, consentendo al giudice penale, che di norma interviene per ultimo, di applicare sanzioni proporzionate rispetto a quanto già abbia dovuto subire il contribuente in via amministrativa.

*Last, but not least*, rimane irrisolta una questione altrettanto importante, che scaturisce dalla l. n. 3 del 2019 e dalle novelle di cui si discute.

L'interruzione definitiva della prescrizione con la sentenza di primo grado e l'innalzamento dei termini *ex art. 157 c.p.* non consente di escludere (tutt'altro) che si possa pervenire più che nel passato proprio a tale sentenza di primo grado per reati tributari dopo molti anni dalla consumazione del reato o dell'ultimo fatto di reato

---

<sup>153</sup> BRICCHETTI (2020). Più in generale, da ultimo, MADIA (2020).

<sup>154</sup> Anche se la giurisprudenza parla di *tertium genus* o di responsabilità parapenale, è ormai acclarato il complesso normativo in esame «sia parte del più ampio e variegato sistema punitivo; e che abbia evidenti ragioni di contiguità con l'ordinamento penale per via soprattutto della connessione con la commissione di un reato, che ne costituisce il primo presupposto, della severità dell'apparato sanzionatorio, delle modalità processuali del suo accertamento. Sicchè, quale che sia l'etichetta che si voglia imporre su tale assetto normativo, è dunque doveroso interrogarsi sulla compatibilità della disciplina legale con i principi costituzionali dell'ordinamento penale»: Cass., sez. un., 18 settembre 2014, n. 38343, in *Le Società*, 2015, p. 218, con nota di BARTOLI.

<sup>155</sup> GIORDANO (2020), pp. 30 ss.

<sup>156</sup> Così C. Cost., 24 ottobre 2019, n. 222. Per un commento, ACQUAROLI (2020), pp. 197 ss.



tributario in continuazione dai quali inizia a decorrere la stessa prescrizione ai sensi sempre dell'art. 157 c.p.

Impedire la declaratoria di prescrizione in secondo grado, con un ridimensionamento della portata dell'art. 129 c.p.p., incide sulla durata del processo, anche solo per l'aggravio di lavoro che interesserà le Corti di appello e la Corte di cassazione.

Il procedimento penale aumenta il suo carico di afflittività e il "subprocedimento" cautelare non solo personale ma anche reale finisce per anticipare gli effetti della sanzione, incrementando le frizioni con la presunzione di innocenza dell'imputato e con la stessa finalità rieducativa della pena.

Come è stato osservato è tutt'altro che remota la possibilità che l'indagato-imputato subisca non solo un processo senza tempo, ma anche "un sequestro dei beni di durata indefinita"<sup>157</sup>.

Fino a quando le riforme legislative non avranno una visione di insieme, al di là delle proclamate emergenze, i diritti fondamentali della persona accusata di un reato saranno messi a dura prova.

---

<sup>157</sup> SGUBBI (2020), p. 7.

## Bibliografia

ACQUAROLI, Roberto (2020): “La confisca e il controllo di proporzionalità: una buona notizia dalla Corte costituzionale”, *Diritto penale e processo*, pp. 197-204

ALAGNA, Rocco (2012): “I reati tributari ed il regime della responsabilità da reato degli enti”, *Rivista trimestrale di diritto penale dell’economia*, pp. 397-410

AMARELLI, Giuseppe (2018): “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’”, *Giurisprudenza costituzionale*, pp. 307-319

AMATO, Giuseppe (2020), “Responsabilità amministrativa da reato tributario e confisca allargata nella prospettiva del contrasto dell’evasione fiscale”, *Rivista231*, pp. 55-70

ANDREAZZA, Gastone (2018): “Art. 12 bis d. lgs. n. 74 del 2000”, in EPIDENDIO, Tomaso Emilio, VARRASO, Gianluca (a cura di): *Codice delle confische* (Milano, Giuffrè), pp. 636-660

BALATO, Francesco (2019): “Artt. 20-24”, in SPANGHER, Giorgio, MARANDOLA, Antonella (a cura di): *Commentario breve al codice antimafia e alle procedure di prevenzione* (Milano, Wolters Kluwer), pp. 96-140

BALLINI, Bianca (2020): “Le novità introdotte dal d. lgs. 14 luglio 2020, n. 75 in attuazione della c.d. direttiva PIF”, *Discrimen*, pp. 1-12.

BALSAMO, Antonio (2014): “Codice antimafia”, *Digesto delle Discipline penalistiche. Agg. VIII*, (Torino, UTET)

BARAZZETTA, Aurelio (2018): “La confisca allargata”, in EPIDENDIO, Tomaso Emilio, VARRASO, Gianluca (a cura di): *Codice delle confische* (Milano, Giuffrè), pp. 1001-1062

BARTOLI, Roberto (2020): “[Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza](#)”, *Sistema penale*, 3, pp. 219-229

BASSI, Alessandra (2020): “[Confisca urbanistica e prescrizione del reato: le Sezioni unite aggiungono un nuovo tassello alla disciplina processuale della materia](#)”, *Sistema penale*, 5, pp. 292-301

BASSI, Alessandra (2018): “Sequestri preventivi a fini di confisca”, in EPIDENDIO, Tomaso Emilio, VARRASO, Gianluca (a cura di): *Codice delle confische* (Milano, Giuffrè), pp. 1173-1239

BELFIORE, Rosanna (2019): *Il sequestro preventivo tra esigenze preventive e strumentalità alla confisca* (Torino, Giappichelli).

BONTEMPELLI, Manfredi (2019): "[La confisca o le confische da illecito \(penale\) tributario?](#)", *Sistema penale*, pp. 23-31

BONTEMPELLI, Manfredi, PAESE, Roberto (2019): "[La tutela dei creditori di fronte al sequestro e alla confisca](#)", *Diritto penale contemporaneo*, 2, pp. 123-138

BORSARI, Riccardo (2019): "Percorsi interpretativi in tema di profitto del reato nella confisca", *Legislazione penale*, pp. 1-41

BRICCHETTI, Renato (2020): "Il decreto fiscale diventa legge: un nuovo tentativo di "lotta" all'evasione attraverso il diritto penale", *Ilpenalista.it*

CERESA-GASTALDO, Massimo (2015): "[Misure di prevenzione e pericolosità sociale: l'incolmabile deficit di legalità della giurisdizione senza fatto](#)", *Diritto penale contemporaneo*, pp. 1-8

CERESA-GASTALDO, Massimo (2019): *Procedura penale delle società* (Torino, Giappichelli)

CIVELLO, Gabriele (2018): "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", *Archivio penale*, pp. 1-18

CORSO, Pier Maria (2009), "La confisca per equivalente non è retroattiva", *Corriere tributario*, pp. 1775-1780

CORVI, Paola (2018): "La confisca in casi particolari, alias la confisca "allargata", in GIARDA, Angelo, GIUNTA, Fausto, VARRASO, Gianluca (a cura di): *Dai decreti attuativi della legge 'Orlando' alle novelle di fine legislatura* (Padova, Wolters Kluwer-CEDAM), pp. 32-61

CUOMO, Luigi (2015): "Problemi di giustizia penale tributaria", *Archivio penale*, pp. 1-20

D'AMORE, Luca, CAVALIERE, Sandro (2019): "Art. 38", in CASTRONOVO, Donato, DE SIMONE, Giulio, GINEVRA, Enrico, LIONZO, Andrea, NEGRI, Daniele, VARRASO, Gianluca (a cura di): *Compliance. Responsabilità da reato degli enti collettivi* (Milano, Wolters Kluwer), pp. 1410-1419

D'AMORE, Luca, FLORIO, Paolo (2019): "Il codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza: l'attuazione della legge delega in materia di sequestri penali ovvero un "monstrum iuris"", *Giurisprudenza Penale Web*, 1

DEL GIUDICE, Agnese (2020): “I redditi da evasione fiscale nella confisca di prevenzione: oneri di allegazione, pericolosità tipica e *voluntary disclosure*”, *Processo penale e giustizia*, pp. 686-716

DELLA RAGIONE, Luca (2020), “La confisca allargata”, in MEZZETTI, Enrico, LUPARIA DONATI, Luca (diretto da): *La legislazione antimafia* (Bologna, Zanichelli), pp. 269-379

DELL’OSSO, Alain Maria (2014): “Confisca diretta e confisca per equivalente nei confronti della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante: le sezioni unite innovano ma non convincono”, *Rivista trimestrale di diritto penale dell’economia*, pp. 401-434

DELL’OSSO, Alain Maria (2020): “Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti critici sul c.d. decreto fiscale”, *Diritto penale e processo*, pp. 318-331.

DEL SIGNORE, Stefano (2016): “Art. 12 bis. Confisca”, in NOCERINO, Carlo, PUTINATI, Stefano (a cura di): *La riforma dei reati tributari* (Giappichelli, Torino), pp. 283-324

DE STASIO, Vincenzo (2019): “Art. 53 (profili societari)”, in CASTRONOVO, Donato, DE SIMONE, Giulio, GINEVRA, Enrico, LIONZO, Andrea, NEGRI, Daniele, VARRASO, Gianluca (a cura di): *Compliance. Responsabilità da reato degli enti collettivi* (Milano, Wolters Kluwer), pp. 1079-1095

DI LELLO FINUOLI, Marina (2015): “[La torsione della confisca di prevenzione per la soluzione dell’evasione fiscale](#)”, *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 1, pp. 282-299

DI VIZIO, Fabio (2019): “La nuova disciplina penale in materia tributaria dopo la conversione del DL Fiscale: i reati riformati”, *Pluris. Quotidiano on line*

FABERI, ANTONIO (2017): Lo status di “evasore fiscale socialmente pericoloso” quale presupposto per l’applicazione di una misura di prevenzione patrimoniale, in *Arch. pen. web*, 1, pp. 1-6.

FIANDACA, Giovanni (1994): “Misure di prevenzione (profili sostanziali)”, *Digesto delle discipline penalistiche*, VIII (Torino, UTET), p. 108-125

FILIPPI, Leonardo (2019): “Art. 240 bis c.p.”, in SPANGHER, Giorgio, MARANDOLA, Antonella (a cura di): *Commentario breve al codice antimafia e alle procedure di prevenzione* (Milano, Wolters Kluwer), pp. 578-606

FINOCCHIARO, Stefano (2018a): *La confisca “civile” dei proventi da reato* (Milano, Criminal

Justice Network – E-books)

FINOCCHIARO, Stefano (2019a): "[La confisca e il sequestro di prevenzione](#)", *Diritto penale contemporaneo*, pp. 1-31

FINOCCHIARO, Stefano (2018b): "[La Corte costituzionale sulla ragionevolezza della confisca allargata. Verso una rivalutazione del concetto di sproporzione?](#)", *Diritto penale contemporaneo*, p. 131-144

FINOCCHIARO, Stefano (2019b): "[Note a prima lettura del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 \('Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili'\)](#)", *Sistema penale*

FINOCCHIARO, Stefano (2020): "[In vigore la 'riforma fiscale': osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti](#)", *Sistema penale*

FLORA, Giovanni (2019): "Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della "direttiva PIF" nel settore dei reati tributari e della responsabilità penale degli enti", *Discrimen*, pp. 1-11

FLORIO, Paolo, BOSCO, Gianmichele, D'AMORE, Luca (2019): *Amministratore giudiziario* (Milano, Wolters Kluwer)

FORTE, Corinna (2017): "[Il 'nuovo' codice antimafia e la tutela dei terzi](#)", *Diritto penale contemporaneo*, 11, pp. 123-148.

GAITO, Antonio, FURFARO, Sandro (2016): "Giustizia penale patrimoniale", in GAITO, Antonio: *I principi europei del processo penale* (Roma, Dike), pp. 605-621

GALLUCCIO, Alessandra (2018): "[Confisca senza condanna, principio di colpevolezza, partecipazione dell'ente al processo: l'attesa sentenza della Corte EDU, Grande Camera, in materia urbanistica](#)", *Diritto penale contemporaneo*

GIANGRANDE, Giuseppe (2013): "La confisca per equivalente nei reati tributari: tra legalità ed effettività", *Diritto e pratica tributaria*, pp. 665-685

GIORDANO, Luigi (2020): "Relazione 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", [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it)

GUALTIERI, Piero (2017): "Art. 322", in GIARDA, Angelo, SPANGHER, Giorgio (a cura di): *Codice di procedura penale commentato, II* (Milanofiori Assago, Wolters Kluwer), pp. 157-169

GUCCIARDO, Livio (2020): "Il delitto tributario come presupposto per l'applicazione della confisca allargata o per sproporzione", *Discrimen*, pp. 1-10

GUIDI, Dario (2017): *Confisca e reati tributari* (Milano, Giuffrè)

GUIDI, Dario (2019): "Presunzioni e automatismi nella confisca "per sproporzione" di cui all'art. 240 bis c.p.", *Discrimen*, pp. 1-25

IASEVOLI, Clelia (2019): *La cd. Legge 'spazzacorrotti'. Croniche innovazioni tra diritto e processo penale* (Bari, Cacucci Editore)

IELO, Paolo (2007): "Reati tributari e responsabilità degli enti", *Rivista231*, pp. 7-10

INGRASSIA, Alex (2020): "Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario", *Diritto penale e processo*, 2020, pp. 307-317.

INGRASSIA, Alex (2016): *Ragione fiscale vs "illecito penale personale". Il sistema penale tributario dopo il d. lgs. 158/2015* (Santarcangelo di Romagna, Maggioli)

LANZI, Massimiliano (2019a): "Il sequestro e la confisca nel codice antimafia: prevenzione, restituzione, retribuzione e riscossione", in CASSIBBA, Fabio (a cura di): *Il codice antimafia riformato* (Torino, Giappichelli), pp. 45-84

LANZI, Massimiliano (2019b): "La caleidoscopica realtà della confisca per sproporzione: tra istanze preventive e riscossione delle imposte", *Archivio penale*, pp. 1-31

LO GIUDICE, Letizia Valentina (2017): "[Confisca senza condanna e prescrizione: il filo rosso dei controlli](#)", *Diritto penale contemporaneo*, 4, pp. 239-268

MADIA, Nicola (2020): *Ne bis in idem europeo e giustizia penale* (Padova, Wolters Kluwer-CEDAM)

MAGI, Raffaello (2017): "[Per uno statuto unitario dell'apprezzamento della pericolosità sociale](#)", *Diritto penale contemporaneo*, 3, pp. 135-146

MAGI, Raffaello (2018): "Artt. 16 ss. d. lgs. n. 159 del 2011", in EPIDENDIO, Tomaso Emilio, VARRASO, Gianluca (a cura di): *Codice delle confische* (Milano, Giuffrè), pp. 1073-1110

MAIELLO, Vincenzo (2017): "De Tommaso c. Italia e la cattiva coscienza delle misure di prevenzione", *Diritto penale e processo*, pp. 1039-1046

MAIELLO, Vincenzo (2020): "Gli adeguamenti della prevenzione ante delictum nelle sentenze costituzionali nn. 24 e 25", *Diritto penale e processo*, pp. 107-116

MANCUSO, Enrico Maria (2018): “Decisione e confisca”, in EPIDENDIO, Tomaso Emilio, VARRASO, Gianluca (a cura di): *Codice delle confische* (Milano, Giuffr ), pp. 1260-1271

MASTRANGELO, Gennaro (2020): [“Le soluzioni del codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza al problema della sovrapposizione dei sequestri penali con le procedure liquidatorie”](#), *Sistema penale*, 5, pp. 103-152

MAUGERI, Anna Maria (2014), [“La confisca allargata: dalla lotta alla mafia alla lotta all’evasione fiscale?”](#), *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 2, pp. 191-217

MAUGERI, Anna Maria (2017a): “Art. 240 c.p.”, in FORTI, Gabrio, SEMINARA, Sergio, ZUCCAL , Giuseppe (a cura di): *Commentario breve al codice penale* (Padova, Wolters Kluwer-CEDAM), pp. 798-827

MAUGERI, Anna Maria (2018): “La riforma della confisca (d.lgs. n. 202/2016). Lo statuto della confisca allargata ex art. 240-bis c.p.: spada di Damocle sine die sottratta alla prescrizione (dalla l. 161/2017 al d.lgs. n. 21/2018)”, *Archivio penale. Supplemento al n. 1*, pp. 235-294

MAUGERI, Anna Maria (2017b): “La tutela della propriet  nella C.E.D.U. e la giurisprudenza della corte europea in tema di confisca”, in MONTAGNA, Mariangela (a cura di): *Sequestro e confisca* (Torino, Giappichelli), pp. 3-82

MAUGERI, Anna Maria (2020): [“Un ulteriore sforzo della Suprema Corte per promuovere uno statuto di garanzie nell’applicazione di forme di confisca allargata”](#), *Sistema penale*, 4, pp. 203-228

MAUGERI, Anna Maria, DE ALBUQUERQUE, Paulo Pinto, [“La confisca di prevenzione nella tutela costituzionale multilivello \(Corte Cost. n. 24/2019\)”](#), *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 3, pp. 90-157

MAZZACUVA, Francesco (2017): *Le pene nascoste. Topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello statuto garantistico* (Torino, Giappichelli)

MAZZACUVA, Francesco (2015): [“Le sezioni unite sulla natura della confisca di prevenzione: un’altra occasione persa per un chiarimento sulle reali finalit  della misura”](#), *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, pp. 231-245

MENDITTO, Francesco (2019): “Art. 52”, in SPANGHER, Giorgio, MARANDOLA, Antonella (a cura di): *Commentario breve al codice antimafia e alle procedure di prevenzione* (Milano, Wolters Kluwer), pp. 194-307

MENDITTO, Francesco (2017): *Le misure di prevenzione e la confisca allargata (l. 17 ottobre*

2017, n. 161) (Milano, Giuffré)

MENDITTO, Francesco (2019): *Le misure di prevenzione personali e patrimoniali. La confisca allargata (art. 240 bis c.p.)* (Milano, Giuffré Francis Lefebvre)

MILANI, Luca (2019): "I rapporti tra sequestri e procedure concorsuali", *Diritto penale e processo*, pp. 1343-1349

MOCCIA, Sergio (1997): *La perenne emergenza* (Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane)

MONGILLO, Vincenzo (2015): "Confisca (per equivalente) e risparmi di spesa: dall'incerto statuto alla violazione dei principi", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, pp. 716-754

MUSCO, Enzo, ARDITO, Francesco (2012): *Diritto penale tributario* (Bologna, Zanichelli)

NEGRI, Daniele (2018): "Prova della confisca", in EPIDENDIO, Tomaso Emilio, VARRASO, Gianluca (a cura di): *Codice delle confische* (Milano, Giuffré), pp. 1248-1259

NITTI, Renato (2015): "La nuova disciplina del sequestro per equivalente a carico degli enti", *Cassazione penale*, 2015, p. 2128-2143

NOSENZO, Alberto (2018): "Art. 52 d. lgs. n. 151 del 2011", in Epidendio, Tomaso Emilio, Varraso, Gianluca (a cura di): *Codice delle confische* (Milano, Giuffré), pp. 1435-1443

NUVOLONE, Pietro (1974): "Le misure di prevenzione nel sistema penale italiano", *Indice penale*, pp. 461-474 ss.

ORLANDI, Renzo, SEMINARA, Sergio (2019): *Una nuova legge contro la corruzione* (Torino, Giappichelli)

PARLATO, Lucia (2019): "L'amministrazione giudiziaria ex art. 104-bis disp. att. c.p.p.: un istituto sospeso tra chiarimenti e nuove incertezze", in CASSIBBA, Fabio (a cura di): *Il codice antimafia riformato* (Torino, Giappichelli), pp. 177-218

PERINI, Andrea (2006): "Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali", *Rivista231*, pp. 79-90

PERINI, Andrea (2012): "Confisca per equivalente e disponibilità dei beni in capo all'autore del reato", *Archivio penale*, 2012, pp. 695-704

PERINI, Andrea (2019): "[Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019](#)", *Sistema penale*



QUATTROCCHI, Alessandro (2018): “Lottizzazione abusiva e confisca urbanistica: la discussa compatibilità convenzionale davanti alla Grande Camera della Corte Edu”, *Diritto penale e processo*, pp. 1505-1516

RANALDI, Gianrico (2018a): “Confisca urbanistica senza condanna e prescrizione del reato: interrogativi sui rimedi processuali azionabili, dopo che la Grande Camera ha delineato un ‘equilibrio’ possibile”, *Archivio penale*, pp. 1-33

RANALDI, Gianrico (2018b): “Principio della ‘riserva di codice’ e decisione sul reato estinto: prolegomeni di una tendenza in progressivo consolidamento”, *Archivio penale. Supplemento al n. 1*, pp. 619-630

ROMANELLI, Bartolomeo (2018): “Esecuzione e confisca”, in EPIDENDIO, Tomaso Emilio, VARRASO, Gianluca (a cura di): *Codice delle confische* (Milano, Giuffré), pp. 1292-1328

ROMANO, Mario (2015): “Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, pp. 1674-1696

RUGANI, Andrea (2019): “I rapporti tra misure cautelari reali e procedure concorsuali nel codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza”, *Legislazione penale*, pp. 1-17

RUTA, Gaetano (2019): “La riforma dei reati tributari”, *Questione giustizia*

SANTORIELLO, Ciro (2014): “La sentenza Ifil – Grande Stevens, la giurisprudenza comunitaria sul divieto di punire più volte la medesima condotta”, *Rivista231*, pp. 43-52

SANTORIELLO, Ciro (2019): “Tutela dei terzi e rapporti con procedure concorsuali, in CASSIBBA, Fabio (a cura di): *Il codice antimafia riformato* (Torino, Giappichelli), pp. 247-264

SCARCELLA, Alessio (2020): “I reati tributari “entrano” nel decreto 231: luci ed ombre di una riforma attuata con decretazione d’urgenza”, *Rivista231*, pp. 45-54

SESTIERI, Marcello (2020): “La tutela dei terzi e i rapporti con le procedure concorsuali”, in MEZZETTI, Enrico, LUPARIA DONATI, Luca (diretto da): *La legislazione antimafia* (Bologna, Zanichelli), pp. 876-909

SGUBBI, Filippo (2020): “Nuova prescrizione e nuova confisca penale tributaria (un connubio che inquieta)”, *Discrimen*, pp. 1-9

SOANA, Gian Luca (2018): “I reati tributari” (Milano, Giuffré)

SOLDI, Giovanni Maria (2011): “Sequestro e confisca per equivalente: gli accertamenti sulla “pertinenzialità” del bene con il reato e sulla determinazione del valore “equivalente”, in MONTAGNA, Mariangela (a cura di): *Gli accertamenti complementari*

(Torino, Giappichelli), pp. 711-717

SPAGNOLO, Paola (2018): "Sequestro, confisca e diritti dei terzi: c'è un giudice a Berlino?", *Processo penale e giustizia*, pp. 277-285

TONA, Giovan Battista, VISCONTI, Costantino (2018): "Nuove pericolosità e nuove misure di prevenzione: percorsi contorti e prospettive aperte nella riforma del codice antimafia", *Legislazione penale*, pp. 1-37

TRINCHERA Tommaso (2020): "Confiscare senza punire? Uno studio sullo statuto di garanzia della confisca della ricchezza illecita" (Torino, Giappichelli)

TRIPICCIÓN, Debora (2018): "Relazione di orientamento dell'Ufficio del Massimario della Suprema Corte 7 marzo 2018, n. 3. Le misure di prevenzione personali: verso una interpretazione convenzionalmente e costituzionalmente conforme alla luce dei più recenti arresti della giurisprudenza nazionale ed europea", [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it)

VARRASO, Gianluca (2012): "Il procedimento per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato" (Milano, Giuffrè)

VARRASO, Gianluca (2016): "La confisca (e il sequestro) e i nuovi reati tributari", in GIARDA, Angelo, PERINI, Andrea, VARRASO, Gianluca (a cura di): *La nuova giustizia penale tributaria* (Padova, Wolters Kluwer-Cedam), pp. 395-434

VARRASO, Gianluca (2018): "Il sequestro a fini di confisca: dalle scelte del codice del 1988 al d. lgs. n. 21 del 2018", in DONINI, Massimo, FOFFANI, Luigi (a cura di): *La materia penale tra diritto nazionale ed europeo*, pp. 361-389

VARRASO, Gianluca (2019a): "Esecuzione del sequestro preventivo, amministrazione giudiziaria dei beni e tutela dei terzi. Una riforma "senza fine" dell'art. 104 bis disp. att. c.p.p.", *Diritto penale e processo*, pp. 1350-1361

VARRASO, Gianluca (2019b): "[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 578-bis c.p.p. in una disciplina "a termine"](#)", *Diritto penale contemporaneo*, 4 febbraio 2019, p. 1-12

VARRASO, Gianluca, ROMANELLI, Bartolomeo (2019): "Art. 104 e 104 bis disp. att. c.p.p.", in CASTRONOVO, Donato, DE SIMONE, Giulio, GINEVRA, Enrico, LIONZO, Andrea, NEGRI, Daniele, VARRASO, Gianluca (a cura di): *Compliance. Responsabilità da reato degli enti collettivi* (Milano, Wolters Kluwer), pp. 1343-1366

VARRASO, Gianluca, ROMANELLI, Bartolomeo, DE STASIO, Vincenzo (2019): "Art. 53. Profili penalistici e societari", in CASTRONOVO, Donato, DE SIMONE, Giulio, GINEVRA,

Enrico, LIONZO, Andrea, NEGRI, Daniele, VARRASO, Gianluca (a cura di): *Compliance. Responsabilità da reato degli enti collettivi* (Milano, Wolters Kluwer), pp. 1046-1095

VELANI, Luigi Gino (2020): "Reati tributari: con la novella introdotta dal d.l. 124/2019 conv. Con l. 157/2019 il legislatore "gioca la carta" della confisca per sporporzione", *Rivista231*, pp. 71-92

VERDOLIVA, Francesco (2019): "Artt. 63-65", in SPANGHER, Giorgio, MARANDOLA, Antonella (a cura di): *Commentario breve al codice antimafia e alle procedure di prevenzione* (Milano, Wolters Kluwer), pp. 336-345

VERGINE, Francesco (2012): *Il "contrasto" all'illegalità economica. Confisca e sequestro per equivalente* (Padova, Wolters Kluwer-Cedam)

VERZELLETTI, Stefano (2017): "[Appello ex art. 322 bis c.p.p. per il terzo proprietario del bene confiscato con sentenza non definitiva: una garanzia incomprimibile](#)", *Diritto penale contemporaneo*, 11, pp. 238-241

VIGANÒ, Francesco (2017): "[La Corte di Strasburgo assesta un duro colpo alla disciplina italiana delle misure di prevenzione personale](#)", *Diritto penale contemporaneo*