

LUISS 

Corso di laurea in Amministrazione Finanza e Controllo

Cattedra Diritto Processuale Tributario

Sequestro e confisca nei reati tributari

Prof. Giuseppe Napoli

RELATORE

Prof. Fabio Marchetti

CORRELATORE

Antonio Cetera 765811

CANDIDATO

Anno Accademico 2023/2024

INDICE TESI ANTONIO CETERA

TITOLO TESI: SEQUESTRO E CONFISCA NEI REATI TRIBUTARI

Sommario

Introduzione	5
Capitolo I: I reati tributari e l'evoluzione normativa	6
1.1 Definizione di "illecito tributario"	7
1.2 I delitti tributari previsti dal d.lgs. 74/2000 e le successive modifiche	8
1.3 Le tipologie di reati previsti dal d.lgs. 74/2000	11
1.3.1 Reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. 74/2000)	12
1.3.2 Reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	13
1.3.3 Reato di dichiarazione infedele	16
1.3.4 Reato di omessa dichiarazione	18
1.3.5 Reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	21
1.3.6 Reato di occultamento o distruzione di documenti contabili	23
1.3.7 Reato di omesso versamento di ritenute e iva e indebita compensazione	26
1.3.8 Reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte	29
Capitolo II: Il sequestro e la confisca in ambito penale	33
2.1 Profili e aspetti giuridici del sequestro in ambito penale	33
2.2 Profili e aspetti giuridici della confisca in ambito penale	41
2.3 La confisca per equivalente: art. 322-ter c.p.	46
2.4 La confisca allargata	49
2.5 Il rapporto tra sequestro e confisca nelle misure di prevenzione	51
2.5.1 Le misure di Prevenzione patrimoniali: fondamento e natura giuridica.	53
2.5.2 La confisca nelle Misure di Prevenzione: art 24 D. Lgs 159/2011	55
Capitolo III: Il sequestro e la confisca in ambito tributario	57

3.1 L'evoluzione delle misure ablative in ambito tributario.....	57
3.2 La regolamentazione della confisca penal-tributaria prevista dal Decreto legislativo 158/2015.....	60
3.3 La disciplina delle confische e dei sequestri a seguito del “Decreto Fiscale” n. 124 del 2019	67
3.3.1. L'amministrazione, la gestione e la destinazione dei beni produttivi sequestrati e confiscati nel contesto dei reati tributari.	73
3.4 Le modifiche apportate dal d.lgs. 150/2022, attuazione della Legge n.134 del 2021 in materia di sequestro e confisca	74
3.4.1 L'esecuzione della confisca per equivalente non preceduta da sequestro preventivo nel nuovo decreto di riforma.....	77
3.5 La confisca obbligatoria con esclusione di patteggiamento: Sentenza n. 25317 del 13 giugno 2023	79
Capitolo IV: Analisi “Caso studio”	81
4.1 Introduzione	81
4.2 Descrizione dei fatti.....	82
4.3 Descrizione dei capi di imputazione.....	84
4.4 I singoli reati-fine: riciclaggio / autoriciclaggio e reati tributari	88
4.5 Richiesta di applicazione delle misure cautelari patrimoniali.....	91
4.6 Disposizione del giudice.....	92
4.7 Breve accenno alla “Relazione dell'amministratore giudiziario e gestione delle aziende sequestrate ex artt. 36 e 41 del D.lgs. 159/2011”.....	93
4.8 Osservazioni conclusive e criticità rilevate	98
Considerazioni finali	100
Conclusioni.....	102
Bibliografia e sitografia	105

Introduzione

Il seguente elaborato si propone di fornire una panoramica aggiornata sull'applicazione dei due strumenti ablativi del sequestro della confisca, nel contesto dei reati tributari disciplinati dal Decreto legislativo 74/2000 agli articoli 2-11, tenendo in considerazione le più recenti modifiche normative che hanno di fatto causato un generale irrigidimento del sistema sanzionatorio applicabile.

Per un'analisi approfondita degli strumenti ablativi in esame, risultava necessario quindi comprendere nel dettaglio quali fossero le fattispecie criminose, previste dal legislatore, e valutate come presupposto oggettivo ai fini dell'applicazione del sequestro e della confisca. Suddetta trattazione, viene infatti approfondita nel primo capitolo dell'elaborato, dove è possibile individuare per ogni singolo delitto criminoso previsto e disciplinato dal D.lgs. 74/2000, le condotte illecite collegate agli stessi e le rispettive soglie di punibilità, il cui superamento ne comporta l'applicazione della sanzione massima prevista.

Risultava poi opportuno introdurre e descrivere la natura degli strumenti ablativi oggetto dell'intero elaborato. Pertanto, nel secondo capitolo viene fornita una trattazione sintetica di tutte le tipologie di sequestro e confisca previste e disciplinate dal Codice Penale e dal Codice di procedura penale, andandone a sottolineare i profili e gli aspetti giuridici delle misure stesse, e cercando di riportare per ognuna di esse, mediante i vari confronti teorici, l'obiettivo giuridico desunto.

Il capitolo si conclude con una breve e sintetica analisi degli stessi istituti giuridici in ambito di misure di prevenzione, disciplinati dal decreto legislativo n. 159 del 6 settembre 2011, nella quale viene elogiata l'importanza fondamentale rivestita dalle stesse per la lotta contro la criminalità organizzata.

Il terzo capitolo si incentra invece sull'evoluzione normativa del sequestro e della confisca nel penal-tributario, introdotti per la prima volta in tale ambito, con la Legge 244 del 2007.

Suddette misure sono poi state rese oggetto, negli anni a seguire, di ampi e complessi dibattiti di natura giurisprudenziale e dottrinale e di riforme proiettate, quasi sempre, ad un generale irrigidimento del sistema sanzionatorio, volto a contrastare e disincentivare la realizzazione di crimini di natura tributaria.

Fra tutte, merita una particolare attenzione, la disciplina insita nel D.lgs. 158/2015, che abrogando il comma 143 dell'art.1 della legge 244/2007 di cui sopra citata, ed introducendo l'art. 12 bis D.lgs. 74/2000, ha provveduto di fatto all'ampliamento del raggio di azione della confisca del prezzo, ovvero del profitto, estendendola a tutti i reati tributari, ivi compreso il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili.

Nella parte conclusiva del capitolo, viene poi sottolineata, l'importanza fondamentale rivestita dalla Amministrazione Giudiziaria, le cui sostanziali responsabilità vengono individuate, da un lato, nell'assoluta necessità di dover garantire una concreta forma di tutela verso tutti i soggetti terzi coinvolti, e dall'altro, qualora vi fossero i presupposti in termini di sostenibilità economico-finanziaria, nell'individuazione di un programma risolutivo volto alla prosecuzione aziendale.

L'elaborato si conclude con la trattazione di un caso studio relativo ad un sequestro penale di cui all'art. 321, comma 2, nella quale vengono approfondite, dopo una necessaria e breve descrizione dei fatti accaduti i cui presupposti soggettivi e oggettivi hanno di fatto legittimato la richiesta da parte dell'accusa di procedere all'applicazione della misura ablativa, le principali attività svolte dall'Amministratore Giudiziario e tutte le difficoltà riscontrate nel relativo operato.

Capitolo I: I reati tributari e l'evoluzione normativa

I reati tributari assumono un ruolo di primaria importanza nel panorama giuridico italiano, configurandosi come violazioni di norme volte a tutelare l'entrata fiscale e il corretto funzionamento del sistema tributario. In questo capitolo, si analizzerà la disciplina dei reati tributari in Italia, fornendo una breve descrizione dell'evoluzione normativa del diritto penale-tributario e ponendo particolare attenzione a quanto previsto e disciplinato dal legislatore nel Decreto Legislativo 74/2000, approfondendone le singole tipologie di delitti di cui agli articoli 2-11.

Infine, verrà fornita una specifica trattazione dei delitti tributari in esame, nel codice antimafia.

1.1 Definizione di “illecito tributario”

Il termine “illecito¹” viene utilizzato nel contesto giuridico per indicare tutto quello che è *contra ius*, ossia attività che si pongono in contrasto con l’ordinamento giuridico. Volendo contestualizzare la stessa definizione sopra descritta nel contesto del diritto tributario, è possibile affermare che siamo in presenza di un illecito tributario in tutte quelle fattispecie previste dalla legge, ovvero per le quali viene erogata una sanzione come conseguenza della violazione di norme poste a tutela di diritti o poteri spettanti allo Stato, o qualunque altro ente pubblico territoriale, per l’imposizione, l’accertamento e la riscossione di tributi.

Nell’ordinamento vigente è possibile individuare due tipologie di reati tributari: amministrativo e penale. Al di là della diversa disciplina sanzionatoria prevista dal legislatore e quindi applicabile alle due diverse tipologie di reati soprastanti, questi ultimi “*altro non sono che specie di un più ampio genus di illecito tributario che, in certo qual modo, ne costituisce il modello paradigmatico*”, in quanto presentano delle vere e proprie analogie sia in termine strutturali che di interesse da tutelare. Gli illeciti tributari sono riferibili esclusivamente a quella tipologia di soggetti, persone fisiche o giuridiche, che si trovano in una determinata situazione giuridica, tale da configurarli come contribuenti, ossia soggetti passivi di imposta e destinatari dell’obbligo di pagamento del tributo. Risulta opportuno sottolineare che la nozione tributaristica di soggetto passivo, non sempre tende a coincidere con la definizione di soggetto attivo di reati tributari, poiché, mentre il soggetto passivo di imposta può essere una società, un’associazione o un ente, il soggetto attivo di suddetti reati può essere in maniera esclusiva la persona fisica che ne detiene l’amministrazione o la rappresentanza legale o negoziale, come si evince rispettivamente dall’art. 1, comma 7, del d.P.R. n. 600/1973 e dall’art. 1, comma 4, del d.P.R. n. 322/1998.

La responsabilità penale dei rappresentanti legali, ovvero negoziali, dipende dal livello del controllo delle fonti di reddito del soggetto rappresentato. Risulta lecito affermare quindi, che nel caso di commissione di un determinato reato inerente alla dichiarazione di reddito, qualora suddetto controllo venga detenuto a pieno titolo dal soggetto rappresentante, quest’ultimo subirà in via esclusiva della responsabilità penale; fattispecie

¹ Cfr. A. TRAVERSI, *La difesa nel processo dei reati tributari*, Giuffrè, 2022, pag. 3;

opposta quella in cui, il rappresentante non gode a pieno titolo del controllo, e ciò comportato una responsabilità a titolo di concorso con il rappresentato. Ulteriore specificazione può essere fatta per il cosiddetto “soggetto passivo del reato²”, disciplinato dall’art. 120 del Codice penale, esplicito come il titolare dell’interesse direttamente tutelato dalla normativa penale, il quale coincide con la figura del “danneggiato dal reato” che subisce danni civilmente risarcibili, identificabile nell’Amministrazione finanziaria dello Stato.

1.2 I delitti tributari previsti dal d.lgs. 74/2000 e le successive modifiche

Il d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74³ ha segnato una vera e propria svolta epocale rispetto alla normativa precedente, ritenuta fin troppo “peronistica⁴” tanto da ingenerare nei contribuenti il fondato convincimento che le violazioni penali tributarie potessero, in una qualche maniera, considerarsi facilmente avallabili, ovvero prive di conseguenze definite e apprezzabili. Il legislatore del 2000, si è quindi trovato di fronte ad una situazione piuttosto complessa caratterizzata da una duplice natura: da un lato l’esigenza di fornire una risposta concreta e definitiva alla magistratura in termini di depenalizzazione in ambito dei reati tributari, e dall’altro, nella necessità di individuare una strategia di tipo repressivo atto alla tutela dell’interesse dell’Erario. Risulta evidente come, il *focus* dell’attenzione venga trasferito esclusivamente su tutte quelle fattispecie criminose atte a pregiudicare la corretta riscossione dei tributi, rimarcandone così il ruolo fondamentale insito nella dichiarazione fiscale, che ne diventa, di conseguenza, l’architrave del sistema di tutela penale-tributaria⁵. Secondo la dottrina prevalente, una delle novità più rilevanti introdotte dal decreto legislativo in commento, che presenta un mero risvolto pratico,

² Art. 120. c.p., comma 1 “Ogni persona offesa da un reato per cui non debba procedersi d’ufficio o dietro richiesta o istanza ha diritto di querela”;

³ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 - Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205. note: Entrata in vigore del decreto: 15-04-2000, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n.76 del 31 marzo 2000;

⁴ Cfr. F. CAGNOLA-L. SALVINI, *Cambio di rotta apportato con il d.lgs. n. 74/2000*”, par. 4, Manuale Professionale di Diritto Penale Tributario, Giappichelli 2022;

⁵ Cfr. F. CAGNOLA-L. SALVINI, *Cambio di rotta apportato con il d.lgs. n. 74/2000*”, par. 4, Manuale Professionale di Diritto Penale Tributario, Giappichelli 2022;

riguarda la disciplina dei rapporti tra procedimento penale e processo tributario, stabilendo che *“il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione”*⁶. La *ratio legis* che si celava dietro l’esclusione di qualsiasi forma di rapporto di pregiudizialità tra le due tipologie di procedimenti, riguardava da un lato, la volontà di realizzare un sistema repressivo idoneo a garantire una più efficace ed efficiente risposta sanzionatoria ai reati tributari attraverso una vera e propria compressione dei termini di intervento per la decisione; dall’altro, dalla volontà di voler opportunamente rispettare le differenti regole probatorie che caratterizzano le due categorie di processi. Volendo richiamare la definizione di “tributo” utilizzata dall’autore Traversi in *“La difesa nel processo dei reati tributari”* nella quale si richiamano d’altronde gli artt. 3 e 53 della Costituzione, *“il tributo altro non è che una prestazione patrimoniale imposta dallo Stato al contribuente – prestazione che si caratterizza, altresì, per la sua funzione solidaristica e redistributiva, secondo le previsioni di cui all’artt. 3 e 53 Cost.”*. Suddetta definizione lascia, quindi, intendere che l’oggetto di tutela della normativa tributaria, ovvero penale nella forma più estrema, è proprio l’interesse di natura patrimoniale dell’Erario insito nella pretesa delle imposte dovute dal contribuente, nonché soggetto passivo del tributo. Il momento essenziale dei comportamenti illeciti a ciò lesivi è quindi inevitabilmente il momento dichiarativo, dove il contribuente, attraverso una dichiarazione errata del proprio imponibile, sottrae parte della propria ricchezza, cagionando un danno economico all’Erario attraverso l’esborso di una somma in danaro inferiore rispetto a quella da corrispondere. Il nuovo impianto repressivo proposto dal d.lgs. 74/2000, come già precedentemente accennato, risulta essere rappresentato da figure delittuose, tutte incentrate sulla dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte sul reddito, ovvero sul valore aggiunto e di seguito riportati: *“la Dichiarazione fraudolenta (artt. 2-3), la Dichiarazione infedele (art. 4) e l’Omessa dichiarazione (art. 5)”*⁷. Il reato di *dichiarazione fraudolenta* risulta suddiviso in due ipotesi distinte corrispondenti alle diverse tipologie di condotta. Vengono individuate in tal senso la *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* esplicitata

⁶ Cfr. F. CAGNOLA-L. SALVINI, *Cambio di rotta apportato con il d.lgs. n. 74/2000*, par. 4, Manuale Professionale di Diritto Penale Tributario, Giappichelli 2022;

⁷ Cfr. A. TRAVERSI, *La difesa nel processo dei reati tributari*, Giuffrè, 2022, pag. 32;

all'art 2 del Decreto sopra citato, e la *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici* di cui all'art. 3 del medesimo Decreto. A queste fattispecie seguono poi altre tre distinte ipotesi di reato, individuabili al capo II e connotate anche queste ultime da rilevante attitudine lesiva: *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (art. 8), *Occultamento o distruzione di documenti contabili* (art. 10) e *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte* (art. 11). Al fine di rafforzare il sistema di riscossione delle imposte volto a garantire una maggiore tutela nei confronti dell'Erario, sono state poi contemplate, in aggiunta ai reati precedentemente descritti, ulteriori ipotesi di reato, che hanno così integrato la fattispecie esplicita dall' art. 10 del d.lgs. n. 74/2000, ossia: *l'Omesso versamento di ritenute certificate* (art. 10-bis, inserito dall'art. 1, comma 414, della legge 30 dicembre 2004, n. 311); *l'Omesso versamento di IVA* (art. 10-ter, inserito dall'art. 35, comma 7, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito successivamente nella legge 4 agosto 2006, n. 248); *l'Indebita compensazione* (art. 10-quater, inserito dall'art. 35, comma 7, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella legge 4 agosto 2006, n. 248); il *Falso nella documentazione presentata nell'ambito della transazione fiscale* (art. 11, comma 2, inserito dall'art. 29, comma 4, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito nella legge 30 luglio 2010, n. 122).

In ottemperanza della direttiva di identificare come obiettivo strategico quello limitare i casi di repressione penale alle sole fattispecie caratterizzate da una rilevante offensività per gli interessi dell'Erario e al fine di evasione, ciò nonostante è previsto che le suddette ipotesi sopra citate, qualora si concretizzino esclusivamente nel caso in cui l'ammontare dell'imposta evasa, o degli elementi attivi sottratti all'imposizione, siano superiori a determinate soglie previste e disciplinate dal legislatore, salvo quelle di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti o di distruzione delle scritture contabili.

Il d.lgs. n. 74/2000, ha subito una serie di riforme individuabili anzitutto, nella prima modifica avvenuta con il c.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito in legge 14 settembre 2011, n. 148, che, nell'intento di contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale, ha comportato un inasprimento delle sanzioni mediante una serie di limitazioni all'accesso al patteggiamento e soprattutto, una estensione dei termini di prescrizione previsti per le fattispecie di delitti tributari ritenuti più gravi.

Ulteriori modifiche sono state successivamente apportate dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, emanato in attuazione della legge delega n. 23/2014, e finalizzato a circoscrivere la repressione penale ai soli casi di frode o comunque ritenuti maggiormente gravi.

Il provvedimento prevedeva da un lato, l'innalzamento delle soglie di punibilità e l'ampliamento delle cause di esclusione della punibilità, dall'altro l'inserimento della confisca obbligatoria dei beni oggetto del profitto o del prezzo del reato.

Altra riforma è stata poi attuata con il d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito in legge il 19 dicembre 2019, n.157, con ancora il sostanziale obiettivo della lotta all'evasione fiscale.

Merita una particolare sottolineatura l'art 39 del citato d.l. n.124/2019⁸, che ha inciso notevolmente sul sistema tributario mediante un inasprimento delle sanzioni per le fattispecie di reati considerati più gravi, ma soprattutto attraverso il riconoscimento di uno strumento di confisca c.d. "per sproporzione", applicabile alle sole ipotesi di superamento di rilevanti soglie di elementi attivi o passivi, ovvero di imposta evasa, nonché l'inserimento di "reati tributari" come presupposto di reato della responsabilità amministrativa degli enti di cui al d.lgs. n. 231/2001.

Per una più completa descrizione del decreto in esame, si completa l'esplicazione delle riforme con l'ultima modifica rilevabile cronologicamente, il d.lgs. 14 luglio 2020, n.75, di attuazione della Direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017, "*relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'unione mediante diritto penale*"⁹.

1.3 Le tipologie di reati previsti dal d.lgs. 74/2000

Nel seguente sottoparagrafo verranno discussi, seppure sommariamente i singoli delitti tributari previsti dal d.lgs. 74/2000, fornendone per ognuno di essi una breve considerazione introduttiva ed esplicativa dei generali lineamenti, il bene oggetto della tutela della normativa, i soggetti attivi coinvolti ed infine l'oggetto del reato.

⁸ Art 39 "*Modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti*", in vigore dal 25/12/2019 – modificato da Legge del 19/12/2019 n. 157;

⁹Cfr. A. TRAVERSI, *La difesa nel processo dei reati tributari*, Giuffrè, 2022, pag. 33;

1.3.1 Reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. 74/2000)

L'art. 2 del d.lgs. n. 74/2000 statuisce che *“È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi¹⁰”*, disposizione completata dal comma 2 *“Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria”¹¹*, rappresenta, così come l'art 8 del medesimo Decreto, la fattispecie più grave tra quelle disciplinate dalla normativa in esame, prevedendo un periodo di reclusione minimo di quattro anni.

Come si evince dalla Relazione Governativa del d.lgs. 74/2000 in merito alla gravità della condotta punita dal reato sopra citato, quest'ultimo si verifica, non solo nei casi di dichiarazione non veritiera, ma anche in tutti quei casi in cui l'impianto contabile, ovvero documentale, ostacola il processo di ricostruzione e accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'emanazione della normativa ha permesso un restringimento dell'area di punibilità della condotta di utilizzo di fatturazione per operazioni inesistenti al solo caso in cui, suddette fatture, venissero utilizzate per dichiarare elementi passivi fittizi.

La dichiarazione fraudolenta risulta altresì qualificabile come un *“reato di pericolo e di mera condotta¹²”*, in quanto si perfeziona nel momento in cui il contribuente presenta la dichiarazione agli uffici finanziari, e come un *“reato proprio¹³”*, poiché essendo il sistema

¹⁰ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, art. 2 comma 1 – Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 – Entrata in vigore: 15/04/2000;

¹¹ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, art. 2 comma 2 – Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 – Entrata in vigore: 15/04/2000;

¹²Cfr. A. TRAVERSI, *La difesa nel processo dei reati tributari*, Giuffrè, 2022, pag. 223;

¹³ Come evidenziato da Cass. pen., Sez. III, 15 novembre 2019 (dep. 20 gennaio 2020), n. 1998, in www.iusexplorer.it, *«Soggetto responsabile è colui che sottoscrive la dichiarazione anche se lo stesso non ha partecipato alla fase antecedente di acquisizione e registrazione delle fatture relative ad operazioni inesistenti. Sia la dottrina che la giurisprudenza sono concordi nel ritenere il delitto in argomento un reato “proprio”: perché possa dirsi configurato è richiesto che il suo autore si trovi in una particolare posizione soggettiva, giuridica o di fatto, recte sia titolare dell'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi o ai fini IVA»*.

fiscale italiano improntato sul sistema di autodichiarazione¹⁴, ed essendo proprio il contribuente a procedere alla liquidazione delle imposte in sede di dichiarazione, non potrebbe essere un soggetto diverso da quest'ultimo a commettere il delitto in esame.

La Cassazione Penale, sez. III, con la sentenza n. 3163 del 22 novembre 2019, relativa all'omologa disposizione di cui all'art 8 comma 2-*bis*, ha introdotto il caso di ipotesi attenuata, nel momento in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi risulti inferiore a centomila euro, prevedendo pene editali meno elevate con una reclusione da sei mesi a sei anni.

Volendo descrivere brevemente il tipo di condotta posto in essere dal contribuente per il reato in esame, quest'ultimo prevede in un primo momento, all'organizzazione di fatture e documenti riferiti ad operazioni inesistenti mediante registrazione nelle scritture contabili; ed in un secondo momento, all'inserimento all'interno della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi o dell'imposta sul valore aggiunto, di elementi passivi fittizi quali potrebbero essere ad esempio costi, oneri o perdite, con l'obiettivo di ridurre il valore della base imponibile.

1.3.2 Reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

Il delitto di "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici" viene disciplinato dall'art. 3 del d.lgs. 74/2000 e consiste in una frode caratterizzata da un ambito applicativo di tipo residuale rispetto al reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 della medesima disciplina¹⁵.

Il primo comma dell'art. 3 del d.lgs. 74/2000 prevede come pena, una reclusione da tre a otto anni nei confronti del contribuente che "... *al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente*

¹⁴ Cfr. A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 338, si veda anche sul dovere di dichiarazione: A. MARTINI, *La tutela penale della "prestazione imposta"*, Torino, 2007, pag. 113-117;

¹⁵ L'art. 3 del d.lgs. 74/2000, è stato oggetto di importanti distinti interventi di riforma, tra cui quella riconducibile all'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 158 del 2015. A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., pag. 365, "*la fattispecie in esame è quella che ha subito le maggiori modifiche ad opera del d.lgs. 158/2015, che, in sostanza, l'ha integralmente riscritta, ampliandone la sfera applicativa, sia dal punto di vista dei soggetti attivi sia in relazione al fatto tipico, che, per un verso, risulta semplificato attraverso l'eliminazione di una parte della condotta precedentemente richiesta ("la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie") e, per l'altro verso, vede l'inserimento (oltre che del riferimento a "crediti e ritenute fittizi") di specifici comportamenti fraudolenti, che verosimilmente avrebbero potuto assumere rilevanza già in base alla formula di chiusura "altri mezzi fraudolenti"*.

Per effetto dell'eliminazione del sopracitato riferimento, diventano soggetti attivi del delitto tutta la categoria dei contribuenti, e quindi non solo quelli tenuti a tenere le scritture contabili obbligatoriamente.

ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizie¹⁶". Risulta necessario, quindi, che l'imposta evasa sia " ... superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila¹⁷", e che " ... l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila".

Così come l'art. 2, anche nel caso in esame, il reato si manifesta nel momento in cui il contribuente realizza una pluralità di atti scindibili in due fasi temporalmente distinte.

La prima consiste nel compimento di operazioni simulate (soggettive ed oggettive), ovvero nell'avvalersi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento indicendo in errore, di conseguenza, l'amministrazione finanziaria; la seconda, conclusiva del reato, si concretizza invece nel mero impiego della documentazione sopra citata, configurabile nella registrazione della stessa nelle scritture contabili obbligatorie e detenuta ai fini della prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

La condotta preparatoria, esplicabile come sopra citato, nel compimento di operazioni simulate, non è rilevabile penalmente, in quanto il reato non è punibile a titolo di tentativo¹⁸, come previsto dall'art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 74/2000.

Come per tutti gli altri delitti in materia di dichiarazione, soggetti attivi del reato di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74/2000, sono esclusivamente i contribuenti obbligati alla presentazione di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e sull'IVA.

¹⁶ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, art. 3 comma 1 - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205, in vigore 15/04/2000;

¹⁷ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, art. 3 comma 1, lettera a - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205, in vigore 15/04/2000. Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, art. 3 comma 1, lettera b - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205, in vigore 15/04/2000;

¹⁸ Cfr. A. TRAVERSI, *La difesa nel processo dei reati tributari*, Giuffrè, 2022, pag. 25;

In merito al bene giuridico tutelato, nonostante il legislatore della riforma del 2015 abbia introdotto rilevanti modifiche di natura strutturale del reato di dichiarazione fraudolenta, non vengono rilevati particolari effetti nell'ambito della "protezione" del bene giuridico¹⁹. La ricostruzione dell'interesse tutelato può essere quindi fatta analizzando le varie interpretazioni dottrinali che si sono sviluppate nel corso del tempo.

Secondo l'orientamento prevalente, l'interesse tutelato viene individuato nelle funzioni di verifica e controllo affidate all'Amministrazione finanziaria di fronte alla dichiarazione fraudolenta del contribuente.

La normativa in esame risulterebbe quindi costituita da un evento di danno, individuabile nell'evasione dell'imposta al di sopra delle soglie di punibilità previste dalla normativa stessa, ed un evento di pericolo, che fa riferimento al potenziale inganno subito dall'Amministrazione finanziaria, capace di alterare l'efficienza della funzione di controllo.

Per quanto concerne le disposizioni processuali²⁰, a norma dell'art. 18, comma 2, del d.lgs. n.74/2000 e dell'art. 33-ter, comma 2, c.p.p., la competenza del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, appartiene al tribunale in composizione monocratica del luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale. Qualora il domicilio fiscale ritrovarsi al di fuori dei confini nazionali, la competenza è detenuta dal giudice del luogo di accertamento del reato. Trattandosi di un reato che prevede una pena superiore nel massimo a quattro anni, viene prevista l'udienza preliminare e, in considerazione della pena edittale superiore ad anni cinque, come disciplinato dall'art. 266 c.p.p., vengono ammesse dal legislatore le intercettazioni di conversazioni, ovvero comunicazioni telefoniche, ovvero intercettazioni ambientali.

Ricorrendo alla disciplina prevista dall'art. 273 c.p.p., nonché dalle esigenze cautelari previste dall'art. 274 c.p.p., viene consentita l'applicazione di misure cautelari personali, sia interdittive che coercitive.

¹⁹ Cfr. F. CAGNOLA-L. SALVINI, *Cambio di rotta apportato con il d.lgs. n. 74/2000*, cap. 5, Manuale Professionale di Diritto Penale Tributario, Giappichelli 2022;

²⁰ Cfr. A. TRAVERSI, *La difesa nel processo dei reati tributari*, Giuffrè, 2022, pag. 266;

1.3.3 Reato di dichiarazione infedele

Il delitto di dichiarazione infedele, attualmente disciplinato dall'art. 4 del Decreto 74/2000, è stato oggetto di rilevanti modifiche nel corso degli anni, una fra tutte il d.lgs. n. 75 del 2020, che, introducendo all'interno dell'art. 25-*quiquiesdecies* il comma 1-*bis*, ha, infatti, ricondotto ai *predicate crimes* della responsabilità degli enti i delitti²¹ di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione e indebita compensazione, purché (a differenza di quanto previsto per il delitti espliciti nel primo comma) “*commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro*”.

Il delitto in esame prevede la reclusione da un minimo di due anni ad un massimo di quattro anni e sei mesi, nei confronti di tutti quei soggetti che, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indichi “*in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti*”²².

Come nel caso del precedente reato, disciplinato dall'art. 3 del medesimo Decreto, anche in tal caso sono previste soglie di punibilità. Pertanto, è necessario che l'imposta evasa sia superiore ad euro complessivi cento mila e che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti ad imposizione sia superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione ovvero a due milioni di euro.

Il delitto di dichiarazione infedele, a differenza dalle fattispecie incriminatrici fraudolente disciplinate dagli artt. 2 e 3, del d.lgs. 74/2000, risulta incentrato sull'elevato disvalore d'evento collegato agli effetti della presentazione di una dichiarazione non veritiera.²³

Risulta interessante sottolineare, sulla base di quanto previsto dall'art. 4, comma 1, combinato all'art. 3, comma 3 del d.lgs. 74/2000, come il nascondimento di redditi prodotti mediante mancata fatturazione ovvero sottofatturazione degli stessi, non può in alcun modo, essere punito a titolo di dichiarazione infedele, in quanto risulta necessario l'espletamento di comportamenti di natura artificiosa.

²¹ Fattispecie previste dall'art. 25-*quiquiesdecies*, così come introdotto nel d.lgs. n. 231 del 2001 dall'art. 39, comma 2, del d.l. n. 124 del 2019, come convertito, con modificazioni, dalla legge n. 157 del 2019;

²² Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, art. 4 comma 1, - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000;

²³ V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit., pag. 131; Ipsa 2000

Il bene giuridico tutelato dalla fattispecie qui sopra riportata è da individuarsi nell'integrale e tempestiva percezione dei tributi che devono essere versati da contribuente, da parte dell'Erario.

Parte della dottrina ritiene che suddetta fattispecie non sia esclusivamente volta a tutelare la pretesa impositiva dello Stato, ma garantisce, sebbene in maniera mediata, la trasparenza fiscale e l'ostensibilità della dichiarazione²⁴.

Per quanto concerne il risarcimento del danno, la Cassazione ha stabilito che l'Amministrazione finanziaria è tenuta obbligatoriamente a fornire la prova della mancata possibilità di recuperare, anche coattivamente, il credito vantato nei confronti del contribuente. Per tanto la rilevabilità del danno si manifesta esclusivamente nel momento in cui il credito diventa inesigibile per l'Erario.

Anche suddetta fattispecie può essere definita come un reato proprio, in quanto può essere commesso esclusivamente dal soggetto che è tenuto alla presentazione della dichiarazione annuale. Il legislatore ha inoltre specificato che rispondono del delitto in esame, anche coloro che hanno sottoscritto la dichiarazione di società, ovvero enti o persone fisiche anche nella veste di amministratore, liquidatore e rappresentante.

In conclusione, la competenza²⁵ del reato in esame, a norma dell'art. 18, comma 2, del d.lgs. n.74/2000 e dell'art. 33-ter, comma 2, c.p.p., appartiene al tribunale in composizione monocratica del luogo in cui il contribuente detiene il domicilio fiscale ovvero, se suddetto domicilio è all'estero, al giudice del luogo di accertamento del reato. trattandosi di un reato punto con pena superiore a quattro anni, è prevista l'udienza preliminare

Tenendo inoltre in considerazione quanto stabilito dall'art. 273 c.p.p., nonché taluna delle esigenze cautelari previste dall'art. 274 c.p.p., viene riconosciuta dal legislatore la possibilità di applicare misure cautelari personali di natura interdittiva e coercitiva.

²⁴ Cfr. F. CAGNOLA - L. SALVINI, *Reato di dichiarazione infedele*, cap.6, Manuale Professionale di Diritto Penale Tributario, Giappichelli, 2022; in tal senso, potrebbe concludersi valorizzando il comma 1-bis, il quale esclude la rilevanza penale ogni qual volta l'infedeltà derivi “*dalla non corretta classificazione, dalla valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali*”;

²⁵ Cfr. A. TRAVERSI, *La difesa nel processo dei reati tributari*, Giuffrè, 2022, pag. 288;

1.3.4 Reato di omessa dichiarazione

Il delitto di omessa dichiarazione, di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74/2000, assume rilevanza, esclusivamente nel caso i cui abbia dimensione transnazionale e venga commesso con il doloso intento di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo di almeno dieci milioni di euro.

La disciplina di cui sopra citata, prevede la reclusione da due a cinque anni per “*chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila*²⁶”.

La configurabilità del delitto di omessa dichiarazione risulta esclusa in tutte quelle fattispecie in cui la dichiarazione risulti presentata nei termini di legge ma priva di sottoscrizione, ovvero sia predisposta su stampati difformi²⁷ dal modello prescritto, nonché venga presentata entro novanta giorni²⁸ dalla scadenza del termine fiscale previsto dal legislatore.

La fattispecie di omessa dichiarazione costituisce l'ultima figura di delitto in materia di dichiarazione.

Il legislatore, sulla base dell'incriminazione, si pone quale obiettivo principale, non solo l'interesse finale dell'Erario al gettito derivante dell'autotassazione, ma anche quello strumentale dell'Amministrazione finanziaria all'individuazione di tutti quei soggetti possessori di reddito, tramite autodichiarazione, ed alla acquisizione di dati rilevanti per l'esercizio delle attività di accertamento e controllo.²⁹

Il delitto di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 d.lgs. 74/2000, posto a confronto con il precedente delitto esplicito di cui all'art. 4 del d.lgs. 74/2000, emerge che al primo, stando a quanto disciplinato dall'ultima riforma dell'art 39, comma 1, lettera g), h), i), d.l. 124/2019, convertito con modificazioni dalla legge 157/2019, venga attribuito una

²⁶ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, art. 5 comma 1, - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000;

²⁷ M. MOCCI, *I reati omissivi e le condotte penalmente rilevanti nel sistema penale tributario*, a cura di M. GARAVOGLIA, in *Scritti in onore di Ivo Caraccioli*, Milano, 2020, pag. 61;

²⁸ Termine prestabilito dalla disciplina esplicita dal Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, art. 5 comma 2, - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000;

²⁹ Cfr. A. TRAVERSI, *La difesa nel processo dei reati tributari*, Giuffrè, 2022, pag. 303;

rilevanza maggiore rispetto al secondo in relazione alla pena massima, individuata in cinque e quattro anni e sei mesi per il secondo.

Ulteriore differenziazione può essere fatta prendendo in considerazione le soglie di punibilità previste dal legislatore: imposta evasa pari a cinquanta mila euro per il reato di cui all'art. 5 e, imposta evasa superiore ad euro cento mila euro, ed elementi attivi sottratti ad imposizione superiori al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, ovvero due milioni di euro, per il reato di cui all'art. 4 del medesimo decreto.

Due, sono quindi le modalità attraverso le quali può configurarsi il reato di omessa dichiarazione: quella di omessa dichiarazione, consistente in una mera omissione totale, identificabile in una assoluta inerzia da parte del contribuente che assume in questo senso le vesti di evasore totale; quella di tardiva presentazione, che si verifica invece nella fattispecie in cui la dichiarazione viene presentata dal contribuente oltre il termine massimo di tolleranza riconosciuto e previsto dal legislatore (novanta giorni) dalla scadenza del termine prescritto.

Entrambi i casi sono riconducibili ad una condotta istantanea³⁰, in quanto mentre da un lato il reato non può realizzarsi fintanto che è possibile adempiere all'obbligo, dall'altro lato, una volta che il termine prestabilito dal legislatore risulti scaduto, il reato deve essere considerato oramai consumato.

Viene stabilito dalla stessa normativa, l'irrilevanza penale per tutti quei casi in cui la dichiarazione risulti affetta da vizi di natura formale, stabilendo lo stesso comma 2 dell'art. 5 d.lgs. 74/2000 *“ai fini della disposizione prevista dal comma 1 non si considera omessa la dichiarazione [...] non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto³¹”*.

Particolare attenzione va posta all'ex art. 25-*quinquiesdecies*, comma 1-*bis*, lett. b), d.lgs. n.231/2001, riferito all'ipotesi esteroinvestizione societaria e di stabile organizzazione occulta, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un ammontare non inferiore a dieci milioni di euro.

³⁰ Cfr. A. TRAVERSI, *La difesa nel processo dei reati tributari*, Giuffrè, 2022, pag. 308;

³¹ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, art. 5 comma 2, - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000;

In tal senso, risulta opportuno sottolineare che esterovestizione e stabile organizzazione occulta, sono due fenomeni incompatibili ma accomunate dall'attitudine a rappresentare, ai fini tributari la realtà di impresa in modo difforme dalla realtà.

In termini pratici, per stabile organizzazione è necessario che *“l'impresa non residente svolga una parte significativa della propria attività economica attraverso la sede stessa³²”* pertanto, *“L'acquisizione e/o la vendita di servizi in Italia da parte di una impresa estera non è di per sé sufficiente a configurare una stabile organizzazione italiana in assenza di una sede fissa di affari nel nostro Paese o quando tale attività si realizzi per il tramite di un agente, un commissionario o altro intermediario (ad esempio un'agenzia di viaggi) localizzato nel territorio italiano che goda di uno status Indipendente³³”*.

Si parla invece di esterovestizione, in tutte quelle fattispecie in cui una società simula la propria residenza all'estero con l'obiettivo di non essere assoggettato al regime fiscale italiano³⁴, ricorrendo così ad un comportamento artificioso che preveda la costituzione di una forma giuridica che non corrisponde alla mera realtà economica.

In conclusione, il giudice competente per il reato di omessa dichiarazione è il Tribunale in composizione monocratica del luogo ove il contribuente detiene il domicilio fiscale ex art. 18 comma 2 d.lgs. n. 74/2000.

Risulta opportuno sottolineare che l'azione penale non può essere esercitata mediante citazione diretta a giudizio ex art. 550 c.p.p., ma risulta quindi necessario che venga svolta preventivamente, un'udienza preliminare.

Viene inoltre consentito dal legislatore, la emissione di tutte le misure cautelari personali di natura interdittiva e coercitiva, ivi inclusa la custodia cautelare in carcere³⁵.

A differenza del reato sopra citato di cui all'art. 5 d.lgs. 74/2000, per il delitto di omessa dichiarazione non sono ancora consentite le intercettazioni, che sarebbero invece ammesse laddove, il legislatore non avesse emendato gli approdi del d.l. n. 24/2019, il quale prevedeva per l'art. 5, una pena massima di sei anni di reclusione.

³² Risposta interpello n. 96, del 19 gennaio 2023, Agenzia delle Entrate

³³ Ipsoa-Fisco-Redditi di impresa *“Stabile organizzazione: quali sono le caratteristiche”*

³⁴ Definizione di Esterovestizione fornita da Ipsoa-Fisco *“ESTEROVESTIZIONE”*;

³⁵ Cfr. F. CAGNOLA-L. SALVINI, *Reato di dichiarazione infedele*, cap.7, Manuale Professionale di Diritto Penale Tributario, Giappichelli, 2022;

1.3.5 Reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

Il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, viene disciplinato dal legislatore all'art. 8 del d.lgs. 74/2000, che prevede una pena di reclusione da quattro a otto anni, nei confronti di “*chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o su valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”³⁶.

Il comma 2 del medesimo articolo specifica che, l'emissione o il rilascio di più fatture, ovvero documenti, riferiti ad operazioni inesistenti che vengono realizzate nel medesimo periodo di imposta, vengono considerate come un unico reato³⁷

Viene prevista una circostanza attenuante, in tutte quelle fattispecie in cui l'importo non corrispondente al vero ed indicato nelle fatture o nei documenti, risulti inferiore ad euro centomila per singolo periodo d'imposta, applicando una reclusione inferiore rispetto a quella sopra citata che va da un minimo di un anno e sei mesi ad un massimo di sei anni come disciplinato dal comma 2-bis del medesimo articolo³⁸.

In merito alla nozione di “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” utilizzata dallo stesso legislatore nel comma 1 dell'art. 8, si precisa che per tali si intendono, tutta quella tipologia di fatture o documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle normative tributarie vigenti, che vengono emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate, totalmente ovvero parzialmente, che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, o che vengono intestate a soggetti diversi da quelli effettivi.³⁹

Come facilmente deducibile, il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti risulta del tutto speculare rispetto a quello di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, come

³⁶ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, art. 8 comma 1, - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000;

³⁷ ³⁷ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, art. 8 comma 2, - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000;

³⁸ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, art. 8 comma 2-bis, - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000;

³⁹ Cfr. A. TRAVERSI, *La difesa nel processo dei reati tributari*, Giuffrè, 2022, pag. 335;

disciplinato dall'art. 2, d.lgs. 74/2000. A tal riguardo si esprime la Corte di Cassazione sez. III, con la sentenza n. 28654, emessa in data 4 giugno 2009, ha stabilito che il reato di cui all'art. 8 del d.lgs. 74/2000: *“si configura come reato di pericolo astratto, in quanto mira a tutelare l'interesse dello Stato a non vedere ostacolata la propria funzione di accertamento fiscale, sicché è stata anticipata dal legislatore, nella configurazione della predetta fattispecie criminosa, la soglia dell'intervento punitivo rispetto al momento della dichiarazione. La configurabilità del reato è, pertanto, svincolata dal conseguimento di una effettiva evasione, venendo puniti comportamenti propedeutici connotati da potenzialità lesiva del citato interesse erariale⁴⁰”*.

La condotta posta in essere dal contribuente è di tipo omissivo, consistente proprio nell'emissione o rilascio di fatture o documenti a terzi di operazioni inesistenti; di pura condotta, poiché non è previsto dalla disciplina la superabilità di alcuna soglia di punibilità.

Il reato in esame può essere commesso da chiunque, e quindi non soltanto dal soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto, tenuto in quanto tale all'emissione della fattura o documento analogo, ma da chiunque emetta documenti equipollenti fiscalmente utilizzabili da ulteriori soggetti che hanno come fine l'evasione dell'imposta.

Alla sentenza di condanna definitiva, conseguono oltre alle pene principali, le pene accessorie previste dall'art. 12, comma 2-bis, del d.lgs. 74/2000, che fanno riferimento alla confisca anche per equivalente dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato, nel caso di applicazione della pena su richiesta delle parti ex art. 444 c.p.p., nonché l'interdizione dai pubblici uffici per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni.

Il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti rappresenta un delitto a dolo specifico, con l'obiettivo di favorire l'evasione delle imposte sui redditi, ovvero dell'imposta sul valore aggiunto da parte di terzi soggetti

È necessario sottolineare che, ai sensi dell'art. 1, lett. d), il fine di evasione comprende anche la fattispecie in cui si ottiene un indebito rimborso, ovvero il riconoscimento di un credito di imposta inesistente⁴¹.

⁴⁰ Sentenza n. 28654 del 4 giugno 2009, Cassazione pen., sez. III, depositata in data 14 luglio 2009, in www.onelegale.wolterskluwer.it;

⁴¹ Cfr. F. CAGNOLA-L. SALVINI, *Reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, cap. 8, Manuale Professionale di Diritto Penale Tributario, Giappichelli 2022;

Da un punto di vista processuale, analogamente a quanto già affermato per l'art. 2 d.lgs. 74/2000, il legislatore consente l'arresto facoltativo in flagranza di reato, misure cautelari personali, anche coercitive, ed infine l'utilizzo di intercettazioni.

Come per ogni delitto previsto dalla normativa sopra citata, è possibile procedere al sequestro preventivo finalizzato alla confisca, nel limite del prezzo del reato e non anche il profitto, che risulta invece in capo al solo utilizzatore delle fatture, ovvero dei documenti riferiti alle operazioni inesistenti.

In merito alla competenza, da un punto di vista di materia trattata, ad occuparsene è il tribunale in composizione monocratica. Quanto alla competenza territoriale invece, non trova applicazione il criterio del domicilio fiscale⁴² previsto dall'art. 18 comma 2 d.lgs.74/2000, dovendosi quindi basarsi su quanto previsto dal comma 1⁴³ del medesimo articolo e dall'art. 8 c.p.p.⁴⁴

Infine, quanto ai procedimenti speciali ed alla possibilità di accesso al patteggiamento concessa dal legislatore, la giurisprudenza si è espressa in maniera piuttosto rigorosa, affermando che il vincolo di accesso al patteggiamento sarebbe applicabile indistintamente a tutti i reati tributari, per i quali il pagamento del debito tributario non configura una causa di non punibilità.⁴⁵

1.3.6 Reato di occultamento o distruzione di documenti contabili

Il reato di occultamento o distruzione dei documenti contabili viene disciplinato dall'art. 10 d.lgs. 74/100, il quale commina la pena di reclusione da tre a sette anni nei confronti di *“chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di*

⁴² Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, art. 18 comma 2, - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000: *“Per i delitti previsti dal capo I del titolo II il reato si considera consumato nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale. Se il domicilio fiscale è all'estero è competente il giudice del luogo di accertamento del reato”*;

⁴³ ⁴³ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, art. 18 comma 1, - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000: *“Salvo quanto previsto dai commi 2 e 3, se la competenza per territorio per i delitti previsti dal presente decreto non può essere determinata a norma dell'articolo 8 del codice di procedura penale, è competente il giudice del luogo di accertamento del reato”*;

⁴⁴ Articolo 8 Codice di procedura penale, D.P.R 22 settembre 1988, n. 477: *“La competenza per territorio è determinata dal luogo in cui il reato è stato consumato”*;

⁴⁵ Cfr. F. CAGNOLA-L. SALVINI, *Reato di occultamento o distruzione di documenti contabili*, cap.10, Manuale Professionale di Diritto Penale Tributario, Giappichelli 2022;

*consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari*⁴⁶”.

Tale normativa è stata oggetto di un importante modifica apportata dal decreto-legge n. 124/2019, che ha inasprito la pena da tre a sette anni di reclusione e ha inserito il reato in esame fra i reati che, ai sensi dell'art. 25-*quinquedecies* d.lgs. n. 231/2001, costituiscono il presupposto per la responsabilità dell'Ente.

Così come per il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art 8 d.lgs.74/2000, anche per il reato in esame di cui all'art. 10 del medesimo decreto, il bene giuridico tutelato deve ravvisarsi nell'interesse fiscale dello Stato e come trasparenza intesa proprio come esigenza del Fisco di conoscere l'ammontare del credito vantato nei confronti del contribuente.

Parte della giurisprudenza, qualifica la natura giuridica del reato come reato di pericolo concreto, in quanto l'interesse tutelato dalla norma incriminatrice viene individuato nella completa ed esaustiva percezione dei tributi da parte dell'Erario, ed è quindi proprio per tale motivo che assumo rilevanza penale esclusivamente quelle tipologie di condotte che impediscono, ovvero ostacolano l'attività di accertamento fiscale.

La rimanente parte della giurisprudenza ritiene che il reato di cui all'art. 10 sia un reato di danno, poiché viene dato maggior *pathos* alla trasparenza fiscale del contribuente, il reato di cui all'art. 10, d.lgs. 74/2000 viene inoltre definito come un reato comune, inteso proprio come reato che può essere commesso da “*chiunque*” volendo sottolineare il sostantivo utilizzato dalla norma.

Risulta opportuno sottolineare che la norma, non si riferisce esclusivamente ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, contemplando la possibilità di utilizzo di documenti per i quali non è prevista alcuna disciplina contabile. Per tanto il reato potrebbe essere commesso da soggetti diversi dal contribuente nelle persone ad esempio dei consulenti fiscali, ovvero di un soggetto che per conto del contribuente è incaricato della conservazione dei documenti fiscali.⁴⁷

⁴⁶ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, art. 10, - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000;

⁴⁷ Cfr. F. CAGNOLA-L. SALVINI, *Reato di occultamento o distruzione di documenti contabili*, cap.10, Manuale Professionale di Diritto Penale Tributario, Giappichelli 2022;

Presupposto cardine per l'effettiva realizzazione del reato di occultamento o di distruzione dei documenti contabili, riguarda l'esistenza di soggetti che istituiscono la stessa documentazione, in caso contrario, non potrebbe essere applicata la disciplina di cui all'art. 10, bensì quella relativa alla sola violazione degli obblighi relativi alla contabilità di cui all'art. 9 comma 1 d.lgs. n. 471/1997⁴⁸.

Risulta necessario sottolineare, che generalmente, le condotte rilevanti per la realizzazione del reato presentano un carattere commissivo e possono ricadere anche su un singolo documento, non essendovi alcun riferimento "quantitativo" nella normativa.

Volendo focalizzare l'attenzione sui termini "distruzione" e "occultamento" utilizzati all'interno della normativa in esame, è chiaro che con il primo, il legislatore voglia proprio indicare l'eliminazione fisica del documento contabile, a cui deve inoltre essere ricollegata l'impossibilità di ricostruzione del volume di affari o di redditi; con il secondo si intende proprio il materiale nascondimento dei documenti, i quali risultano, seppur temporaneamente, irreperibili ed inutilizzabili per i verificatori.

Il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'art 10, d.lgs. 74/2000, si apre con una clausola "salvo *che il fatto costituisca più grave reato*"⁴⁹, che secondo la dottrina, induce ad impedire la configurabilità di un concorso fra il delitto in esame ed il delitto di bancarotta fraudolenta documentale⁵⁰.

Interpretazione diversa viene invece fornita dalla giurisprudenza, la quale esclude la possibilità che il delitto di bancarotta fraudolenta possa assorbire il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili.

⁴⁸ Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.471 – Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'art 3, comma 133, lettera q), dalla legge 23 dicembre 1996, n.662: "*Chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria, è punito con la sanzione amministrativa da euro 1.000 a euro 8.000*";

⁴⁹ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, art. 10, - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000;

⁵⁰ Cfr. A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit. pag. 450; G. L. SOANA, *I reati tributari*, cit., pag. 319-320;

1.3.7 Reato di omesso versamento di ritenute e iva e indebita compensazione

L'art 10-*bis* del d.lgs. 74/2000, n. 74, contempla il reato di omesso versamento di ritenute, sanzionando con la pena della reclusione da sei mesi a due anni “*chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta*”.⁵¹

I soggetti tenuti ad effettuare le ritenute sui redditi corrisposti sono i sostituti di imposta⁵², specificati ed elencati tassativamente dal Legislatore agli articoli 23-30 del d.P.R. del 29 settembre 1973, n.600.

Il reato di cui all'art. 10-*bis* sopracitato, viene considerato come un reato proprio, in quanto può essere commesso esclusivamente da un soggetto che funge da sostituto di imposta. Trattasi di una vera e propria peculiarità del reato, in quanto la sostituzione di imposta fa sì che sia il sostituto l'obbligato in proprio verso l'Amministrazione finanziaria, e non il percettore del reddito imponibile che, invece, non effettua lacuna ritenuta.

L'omesso versamento di ritenute dovute o certificate, può quindi essere configurato come un delitto tributario, se e soltanto se, rientra nelle fattispecie prevista e disciplinate dall'art. 10-*bis* del d.lgs. 74/2000⁵³.

La condotta del reato è di tipo omissivo istantaneo, consistente nel mancato versamento delle ritenute dovute in base alla dichiarazione annuale di sostituto d'imposta o risultanti dalla certificazione che viene rilasciata ai sostituti d'imposta per un ammontare, previsto dallo stesso legislatore, superiore alla soglia di punibilità prevista ad euro centocinquantamila per singolo periodo di imposta, entro il termine⁵⁴ di prescrizione

⁵¹ ⁵¹ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, art. 10-*bis*, - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000

⁵² “È chi (datore di lavoro, ente pensionistico eccetera) per legge sostituisce in tutto o in parte il contribuente (sostituito) nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, trattenendo le imposte dovute da compensi, salari, pensioni o altri redditi erogati, versando, successivamente, le stesse allo Stato. I sostituti di imposta sono tenuti a denunciare annualmente le ritenute operate tramite un'apposita dichiarazione (modello 770)”, da fiscooggi.it;

⁵³Cfr. A. TRAVERSI, *La difesa nel processo dei reati tributari*, Giuffrè, 2022, pag. 377;

⁵⁴ Il termine di prescrizione, ai sensi dell'art. 157 c.p., è di sei anni a decorrere dalla scadenza termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta, prolungabile fino ad anni sette e mesi 6 in caso di interruzione del corso della prescrizione, a norma degli articoli 160 e 161 del Codice penale – in tal senso A. TRAVERSI, *La difesa nel processo dei reati tributari*, Giuffrè, 2022, pag. 381;

previsto per la dichiarazione annuale di sostituto di imposta, ossia entro il 31 luglio dell'anno successivo a quello di erogazione delle somme che sono assoggettate a ritenuta. A contemplare invece l'omesso versamento di I.V.A., è l'art. 10-ter del d.lgs. 74/2000 che prevede una pena di reclusione da sei mesi a due anni per “...*chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta*⁵⁵”. Per tale fattispecie, assume un ruolo di fondamentale importanza il d.P.R. n. 633/1972, che fornisce, anzitutto, la definizione di operazione ai fini dell'IVA all'art. 1, stabilendo che “...*l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate*⁵⁶”, ed individua all'art. 17⁵⁷ del medesimo decreto, il soggetto a cui è dovuta l'imposta, nella persona del cosiddetto debitore d'imposta.

La fattispecie di omesso versamento di IVA di cui all'art. 10-ter del d.lgs. 74/2000, al pari di quanto di quanto già precedentemente affermato all'articolo 10-bis, è finalizzata a tutelare l'interesse dell'Erario attraverso una tempestiva ed effettiva riscossione delle imposte, ovvero a contrastare il fenomeno dell'omesso versamento dell'I.V.A., da parte di società fittizie, tipico delle cosiddette “frodi carosello⁵⁸”.

Anche in questo caso, siamo di fronte ad un reato di tipo proprio, i cui trasgressori possono essere identificati esclusivamente nei soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto, ossia coloro che, in base alla disciplina prevista dall'art. 17 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sono tenuti a versare suddetta imposta all'Erario.

⁵⁵ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, art. 10-ter; - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000

⁵⁶ Decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972 n. 633, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 292 del 11/11/1972;

⁵⁷ d.P.R. n. 633/1972 art. 17: “*Debitore d'imposta. L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo*”;

⁵⁸ “*Le frodi carosello sono dei comportamenti fraudolenti al fine di evadere l'Iva. Il meccanismo evasivo avviene attraverso una serie di passaggi di merce tra varie società appartenenti a Stati diversi. La frode avviene attraverso un'operazione fittizia o inesistente tra varie società UE appositamente create a questo scopo. Questo tipo di frode termina nella richiesta di rimborso dell'Iva assolta all'estero. Il problema è che l'operazione non è mai stata concretamente effettuata*”, in fiscomania.com/frodi-carosello-iva/;

Per quanto concerne la condotta del reato, viene definita di tipo omissivo istantaneo, in quanto il contribuente, non provvede al versamento dell'imposta dovuta sulla base della precedente dichiarazione, per un ammontare superiore ad euro duecentocinquantamila, entro il termine del ventisette dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale.

In conclusione, il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti, ovvero inesistenti, viene disciplinato dall'articolo 10-*quater*, comma 1 e comma 2.

Per quanto concerne l'indebita compensazione di crediti non spettanti, il legislatore prevede un periodo di reclusione da sei mesi a due anni per "*chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro*".⁵⁹

Suddetta fattispecie, può essere di tipo "verticale"⁶⁰, che si realizza nel momento in cui viene utilizzato un credito fiscale in compensazione con un debito della medesima natura, fino al raggiungimento dell'importo dell'imposta a debito.

Questa facoltà di estinzione dell'obbligazione tributaria con la suddetta modalità spetta a tutti i contribuenti e può avere ad oggetto qualsiasi credito d'imposta che risulta dalla dichiarazione annuale o spettante ad altro titolo; ovvero "orizzontale", che si realizza tra debiti e crediti afferenti tributi di diversa natura.

I soggetti attivi del reato possono essere tutti i contribuenti obbligati al pagamento delle imposte, contributi, ovvero altre somme in favore dello Stato o di tutti gli altri Enti territoriali, legittimati in quanto tali, ad effettuare versamenti unitari previa compensazione, con eventuali crediti vantati riferibili al medesimo periodo di imposta.

Parlando di tipologia di condotta, è possibile affermare che siamo di fronte ad una fattispecie ibrida di tipo commissivo ed omissivo, poiché il delitto si concretizza nella presentazione di un Mod. F24, mediante il quale vengono utilizzati in compensazione crediti non spettanti, ed è inoltre richiesto l'omesso versamento delle somme dovute.

⁵⁹ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, art. 10-*quater*, comma 1 - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000;

⁶⁰ Cfr. A. TRAVERSI, *La difesa nel processo dei reati tributari*, Giuffrè, 2022, pag. 409;

Il reato risulta consumato, nel momento in cui l'ammontare complessivo delle somme indebitamente compensate e non versate, superi la soglia di punibilità prevista per euro cinquantamila.

Il comma 2 del medesimo articolo, disciplina, invece, come precedentemente accennato, la fattispecie dell'indebita compensazione di crediti inesistenti, come di seguito riportato *“È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro”*⁶¹.

Anche nella suddetta fattispecie, è prevista la duplice distinzione in termini di compensazione verticale ovvero orizzontale, e le facoltà di estinzione sono le medesime della fattispecie precedentemente esplicita di cui all'art. 10-*quater* comma 1 d.lgs. 74/2000.

La fattispecie delittuosa in esame si differenzia dal delitto di indebita compensazione di crediti non spettanti per un grado più elevato di offensività, da cui consegue, inevitabilmente, un trattamento sanzionatorio più severo.

Anche nella fattispecie corrente, la condotta è di tipo commissivo ovvero omissivo per le medesime motivazioni sopra esplicate, e la soglia di punibilità è prevista per euro cinquantamila per ciascun periodo di imposta.

1.3.8 Reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

La fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte viene disciplinata dall'art. 11, d.lgs. 74/2000⁶², il quale oggi giorno prevede, per i trasgressori, una pena di

⁶¹ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-*quater*; comma 2 - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000;

⁶² Il delitto in esame vede una prima narrativizzazione nell'anno 1931, con la fattispecie previste allora dagli artt. 388 e 388-ter c.p., per poi essere successivamente riformato con l'art. 97 d.P.R. n. 602/1973 che puniva tutta quella tipologia di contribuenti che compivano una serie di atti fraudolenti sui propri beni o quelli di altrui tali da rendere in tutto o in parte inefficace l'esecuzione esattoriale;

L'art. 29 del d.l. 31 maggio 2010, n.78, convertito nella legge 30 luglio 2010n n. 122, nel disciplinare l'istituto della “concentrazione della riscossione nell'accertamento, stabilisce infine che gli avvisi di accertamento della Agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA ed i connessi provvedimenti di irrogazione di sanzioni, emessi a partire dall'1 ottobre 2011 e relativi ai periodi di imposta 2007 e successivi, diventano esecutivi decorsi sessanta giorni dalla notifica.

L'art. 29 del d.l. 31 maggio 2010, n.78, convertito nella legge 30 luglio 2010, n. 122 nel disciplinare

reclusione da sei mesi a quattro anni nei confronti di “...*chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni*⁶³”, come previsto dal comma 1 del medesimo articolo.

Lo stesso articolo commina la pena della reclusione da sei mesi a quattro anni nei confronti di “*chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni*⁶⁴”, come stabilito dal comma 2.

Al fine di superare la rigidità strutturale della previgente fattispecie criminosa, il delitto di cui all'art. 11 del d.lgs. 74/2000, viene costruito come reato di pericolo⁶⁵, in quanto non è necessario che per la sua configurabilità, debba verificarsi un danno effettivo per l'Erario, consistente proprio nella mancata riscossione del tributo, ma risulta sufficiente la mera idoneità della condotta a frustare la procedura esattoriale.⁶⁶

A ribadirlo è anche la Cassazione Penale, sez. III, che con la sentenza n. 36378 del 3 luglio 2015, configura la fattispecie di cui all'art. 11 comma 1, come reato di pericolo, stabilendo quanto segue “...*una linea di tutela prodromica delle pretese del Fisco, attraverso l'illiceità penale delle condotte che pongano a repentaglio l'obiettivo di realizzazione della pretesa tributaria*⁶⁷”.

⁶³ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, art. 11, comma 1 - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000;

⁶⁴ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, art. 11, comma 2 - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000;

⁶⁵ Cfr. V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, cit. pag. 195; si veda in tal senso, altresì, A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit. pag. 458;

⁶⁶ Cfr. A. TRAVERSI, *La difesa nel processo dei reati tributari*, Giuffrè, 2022, pag. 433;

⁶⁷ Cass. pen., sez. III, Sent., n. 36378 del 09 settembre 2015, (data ud.03/07/2015), in www.onelegale.wolterskluwer.it;

La condotta risulta essere di tipo commissivo, e consiste proprio nell'alienazione simultanea, ovvero nel compimento di atti di natura fraudolenta su beni propri o altrui, idonei a ridurre, in maniera fittizia, o ad occultare, la consistenza patrimoniale del debitore.

La soglia di punibilità prevista ad euro cinquanta mila, ha lo scopo di limitare il ricorso alla sanzione penale alle sole fattispecie che sono caratterizzate da una rilevante offensività, mentre la soglia di euro duecentomila è prevista per le ipotesi cosiddette aggravate.

Per quanto concerne i soggetti che pongono in essere la condotta criminosa di cui all'art. 11 del d.lgs. 74/2000, gli stessi vengono individuati nella tipologia di contribuenti tenuti al pagamento delle imposte sui redditi o dell'imposta sul valore aggiunto.

Sulla base delle regole ordinarie sul concorso di persone di cui all'art. 110 c.p., è possibile che venga a configurarsi una responsabilità concorsuale nei confronti di soggetti terzi, qualora venga accertato che questi ultimi, abbiano coadiuvato il contribuente nel compimento degli atti simulati o fraudolenti e sempre che gli stessi abbiano agito in mala fede, ai fini della sottrazione del pagamento delle imposte dell'autore del reato.

Per quanto concerne le disposizioni processuali previste per la trattazione della fattispecie in esame, la competenza appartiene al tribunale in composizione monocratica del luogo in cui il reato è stato consumato, come previsto dall'art. 8, comma 1, c.p.p. espressamente richiamato dall'art. 18,⁶⁸ comma 1 del d.lgs. 74/2000.

Nell'ipotesi base, viene prevista la citazione diretta a giudizio di cui all'art. 550⁶⁹, comma 1, c.p.p., mentre per l'ipotesi aggravata, essendo prevista come pena una reclusione superiore nel massimo a quattro anni, è prevista l'udienza preliminare.

Il Legislatore, in considerazione della pena edittale superiore nel massimo a cinque anni, prevede nell'ipotesi aggravata, come disciplinato dall'art. 266 c.p.p.⁷⁰, l'ammissione

⁶⁸ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, art. 18 comma 1, - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000: *“Salvo quanto previsto dai commi 2 e 3, se la competenza per territorio per i delitti previsti dal presente decreto non può essere determinata a norma dell'articolo 8 del codice di procedura penale, è competente il giudice del luogo di accertamento del reato”*;

⁶⁹ Articolo 550 Codice di procedura penale – D.P.R 22 settembre 1988, n.477: Il pubblico ministero esercita l'azione penale con la citazione diretta a giudizio quando si tratta di contravvenzioni ovvero di delitti puniti con la pena della reclusione non superiore nel massimo a quattro anni o con la multa, sola o congiunta alla predetta pena detentiva. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 415 bis. Per la determinazione della pena si osservano le disposizioni dell'articolo 4;

⁷⁰ Articolo 266 Codice di procedura penale – D.P.R 22 settembre 1988, n.477;

delle intercettazioni di conversazioni ovvero di comunicazioni telefoniche, ovvero di intercettazioni ambientali.

Viene consentita inoltre, l'applicazione delle misure cautelari sia coercitive che interdittive, come disciplinato dall'art. 274 c.p.p.⁷¹

⁷¹ Articolo 274 Codice di procedura penale – D.P.R 22 settembre 1988, n.477;

Capitolo II: Il sequestro e la confisca in ambito penale

2.1 Profili e aspetti giuridici del sequestro in ambito penale

L'istituto giuridico del sequestro costituisce un classico provvedimento cautelare che comporta la rimozione della disponibilità di un bene da parte di un soggetto, il quale viene affidato a un sequestratario, potenzialmente lo stesso titolare del bene. Derivato dai termini latini “*sequestrum*” (deposito di un oggetto contestato presso terzi) e “*sequester*”⁷² (depositario, mediatore), il sequestro è una misura cautelare che crea un vincolo di indisponibilità sui beni colpiti, mobili o immobili, con l'obiettivo di garantire una specifica situazione di fatto o di diritto.

In tutti i settori dell'ordinamento giuridico, il sequestro si configura come uno strumento versatile poiché, a seconda degli obiettivi, consente di mettere a disposizione dell'autorità giudiziaria beni di varia natura, evitandone la dispersione, l'alterazione o un ulteriore utilizzo. Le diverse fonti normative, tra cui il Codice di procedura civile, il Codice di procedura penale e le Leggi speciali, adattano questa caratteristica comune per imporre restrizioni sostanziali o formali al libero utilizzo del bene oggetto del sequestro, temporaneamente sottraendolo dalla disponibilità giuridica e materiale del proprietario, ovvero del possessore, ovvero del detentore⁷³.

In relazione alle diverse finalità che si intende perseguire, il codice di procedura penale identifica tre diverse ipotesi di sequestro mirate alla sottrazione di una determinata *res* al soggetto che la possiede, ponendo così il bene sotto un vincolo che può essere sia temporaneo che definitivo⁷⁴.

Le ipotesi previste sono le seguenti dal legislatore sono le seguenti:

- sequestro probatorio, di cui agli artt. 252 e seguenti del c.p.p.;
- sequestro conservativo, di cui agli artt. 316 e seguenti del c.p.p.;
- sequestro preventivo, di cui agli artt. 321 e seguenti del c.p.p.

⁷² *Sequester* è il depositario della cosa oggetto di controversia; deriva da “*sequor*”, riferimento interpretabile in due sensi: l'obbligo verso le parti; o la fiducia che gli accordano -Cordero “Procedura Penale, VII ed., 2003, 723 e 724, nt. 2 e 3”, in P. FLORIO, G. BOSCO, L. D'AMORE, *Amministratore Giudiziario: Sequestro – Confisca – Gestione dei beni – Coadiutore dell'ANBSC*, Wolters Kluwer, 2014, pag. 5;

⁷³ Cfr. P. FLORIO, G. BOSCO, L. D'AMORE, *Amministratore Giudiziario: Sequestro – Confisca – Gestione dei beni – Coadiutore dell'ANBSC*, Wolters Kluwer, 2014, pag. 5;

⁷⁴ Cfr. C. SANTORIELLO “Le misure cautelari reali nel processo penale. Considerazioni generali” in “Le Misure cautelari reali”, F. FIORENTIN, C. SANTORIELLO, G. SPANGHER, Giappichelli, 2009, pag. 13;

La distinzione primaria tra questi istituti risiede nella loro funzione: il sequestro probatorio è concepito per acquisire mezzi di prova, mentre il sequestro conservativo, così come quello preventivo, ha natura cautelare.

Se volessimo distinguere le varie finalità del sequestro, potremmo affermare che nel caso del sequestro probatorio, l'indisponibilità del bene mira a garantire apporti considerati cruciali per l'evidenza probatoria. Nel sequestro conservativo, si intende prevenire effetti dannosi derivanti dalla possibile perdita delle garanzie patrimoniali relative ai crediti emersi dal reato. Infine, nel sequestro preventivo, l'obiettivo è impedire che, durante il procedimento, la condotta illecita possa essere aggravata, protratta o ripetuta, o che beni soggetti a confisca possano essere rimossi dal processo.

Inoltre, mentre il sequestro probatorio funge da strumento di ricerca della prova, gli altri due istituti appartengono alla categoria delle misure cautelari sia in termini di struttura che di posizione sistemica. Essi dimostrano un carattere incidentale rispetto al procedimento principale, oltre a essere strumentali e temporanei.

La normativa sul sequestro probatorio è contenuta nel libro III, titolo III, capo III della sezione dedicata ai "Mezzi di ricerca della prova" del codice di procedura penale agli artt. 252 e seguenti e si distingue dalle altre forme di sequestro per alcune caratteristiche specifiche. Non essendo una misura cautelare ma piuttosto un mezzo di ricerca della prova, può essere attivato direttamente dall'autorità giudiziaria. Quest'ultima ha il potere di ordinare, con un decreto motivato, il sequestro del corpo del reato e dei beni pertinenti al reato necessari per l'accertamento dei fatti, senza richiedere una convalida da parte del giudice⁷⁵.

La motivazione intrinseca, affinché possa essere effettuato un sequestro di tipo probatorio, viene individuata proprio nella potenziale configurabilità di un'ipotesi di reato, non essendo necessario quindi, che vi siano già indizi di colpevolezza riguardanti

⁷⁵ Secondo talune pronunce della giurisprudenza di legittimità, per considerare i beni immateriali sequestrabili a fini probatori come "corpo del reato", è sufficiente che vi sia una materialità delle cose su cui o tramite cui il reato è stato commesso. Tuttavia, non è escluso che i beni immateriali possano essere soggetti a sequestro probatorio.

Nel caso dei titoli di credito, ad esempio, anche se mancano tali presupposti, il sequestro potrebbe essere disposto su beni immateriali quali "cose pertinenti al reato". Questo significa che elementi di prova utili per l'accertamento di determinati reati potrebbero essere ricavati dall'indagine sull'esistenza di un credito. Di conseguenza, un credito potrebbe essere sequestrato come "cosa pertinente al reato", non necessariamente come "corpo del reato". Si considera tale solo il documento che rappresenta il credito, non il credito stesso -, in P. FLORIO, G. BOSCO, L. D'AMORE, *Amministratore Giudiziario: Sequestro – Confisca – Gestione dei beni – Coadiutore dell'ANBSC*, Wolters Kluwer, 2014, pag. 19;

il soggetto coinvolto. Inoltre, il provvedimento di sequestro deve essere motivato e deve specificare almeno gli oggetti da sequestrare e gli episodi che hanno giustificato la ricerca del corpo del reato e delle prove pertinenti.

Risulta inoltre opportuno sottolineare che, suddetta motivazione, non costituisce una prova dell'illegalità, poiché la determinazione di ciò avviene nel contesto del processo penale e non determina quindi il fine principale del sequestro probatorio.

Nel contesto specifico, la rilevanza del sequestro riguarda la sua utilità come prova, piuttosto che il pericolo che potrebbe derivare se i beni restassero nella libera disponibilità dell'indagato.

Per quanto concerne la metodologia per l'esecuzione del sequestro di cui all'art. 252 c.p.p., quest'ultima, oltre ad essere logicamente un passo preliminare sul piano pratico, costituisce il mezzo ritenuto giuridicamente necessario al fine dell'individuazione dei beni da sottoporre alla misura, considerata la sua importanza nella ricerca di prove preesistenti. L'art. 252 del c.p.p. stabilisce infatti, che è necessario porre sotto sequestro le *“cose rinvenute a seguito della perquisizione”*⁷⁶.

La seconda misura cautelare prevista dal Codice penale è quella del sequestro conservativo, disciplinata dall'art. 316 c.p.p. Quest'ultima mira a tutelare, nel contesto del processo penale, i crediti dello Stato e della parte civile. Questa forma di sequestro ha lo scopo di impedire al soggetto titolare del diritto di disporre dei beni, preservando così gli interessi per i quali è stato disposto il sequestro conservativo, ossia la salvaguardia delle garanzie dei crediti.

Le disposizioni riguardanti il sequestro conservativo prevedono due distinte ipotesi della cautela reale: il primo comma disciplina il sequestro richiesto dal Pubblico Ministero per motivi di natura pubblica, specificamente indicati nella pena pecuniaria, nelle spese processuali e, infine, in qualsiasi altra somma dovuta all'Erario⁷⁷, il secondo comma, invece, riguarda la cautela conservativa richiesta dalla parte civile al fine di garantire il rispetto degli obblighi di restituzione e risarcimento legati all'esercizio dell'azione civile nel procedimento penale⁷⁸.

⁷⁶ Articolo 252 del Codice di procedura penale – D.P.R. 22 settembre 1988, n.477;

⁷⁷ Cfr. F. FIORENTIN, C. SANTORIELLO E G. SPANGHER, *Le misure cautelari reali*, Giappichelli, 2009, pag. 68;

⁷⁸ Le tre "ragioni di credito" indicate nell'articolo 316, comma 1, del codice di procedura penale possono essere analizzate in base a un'ampia gamma di interpretazioni fornite da pronunce giuridiche. È stato chiarito che l'espressione "pene pecuniarie, spese del procedimento e ogni altra somma dovuta all'erario

Per determinare il requisito del *fumus boni iuris*⁷⁹, è sufficiente accertare l'esistenza attuale del credito, senza che sia indispensabile la sua esigibilità. Per quanto riguarda la valutazione del requisito del *periculum in mora*⁸⁰, non è sufficiente il semplice rifiuto del creditore di adempiere per giustificare la richiesta di un sequestro conservativo. È necessario che vi siano indizi sul comportamento del debitore che suggeriscano il rischio di dissipare o sottrarre il proprio patrimonio all'azione esecutiva.

Il *periculum* indica qui un fondato timore di perdere la propria garanzia e deve essere valutato considerando sia elementi oggettivi, come ad esempio la situazione economica del debitore in relazione al credito da tutelare (non risulta sufficiente solo l'importo della pretesa), sia elementi soggettivi. Questi ultimi includono i comportamenti del debitore che potrebbero indicare un rischio legittimo di perdere il credito. Anche se tali comportamenti fossero precedenti alla pretesa, sarebbero comunque rilevanti. Ad esempio, l'esecuzione di atti di segregazione patrimoniale o una separazione pianificata tra coniugi sono entrambi segni che, dal punto di vista soggettivo, giustificano il *periculum*.

La revoca del sequestro conservativo può avvenire secondo quanto previsto dall'articolo 319 del Codice di Procedura Penale, qualora l'imputato o il responsabile civile presenti, in qualsiasi fase del processo, una cauzione adeguata al fine di garantire i crediti indicati nell'articolo 316 del medesimo codice. È compito del giudice valutare discrezionalmente l'adeguatezza dell'importo offerto come garanzia. È importante notare che sia l'imputato che un terzo possono richiedere una revisione del provvedimento che ha disposto la

dello Stato", presente anche negli articoli 189, numeri 1 e 2, e 191, numero 6, del Codice penale, si riferisce a tutti i crediti statali cosiddetti "endoprocessuali". Questi crediti pecuniari sorgono direttamente in favore dello Stato in virtù dell'esercizio della giurisdizione penale e includono le multe, le ammende, le spese processuali, i costi del mantenimento in carcere, le sanzioni pecuniarie destinate alla cassa delle ammende e, più recentemente, le sanzioni amministrative derivanti da reati applicate dal giudice penale a persone giuridiche, società e associazioni secondo il decreto legislativo del 8 giugno 2001, numero 231 - Cassazione Penale, Sez. III, 11 giugno 2004, n. 38710.

⁷⁹ Il "fumus" di una delle fattispecie criminose indicate nella citata norma, consistente nell'astratta configurabilità di una delle ipotesi previste, senza che rilevino né la sussistenza degli indizi di colpevolezza, né la loro gravità dovendo solo accertarsi l'astratta configurabilità del reato ipotizzato. È operato, dunque, un controllo di legalità nell'ambito delle indicazioni offerte dal pubblico ministero, senza però apprezzarne in punto di fatto la coincidenza con le reali risultanze processuali che vanno valutate così come esposte, al solo fine di verificare se consentono di fare rientrare l'ipotesi formulata in quella tipica – in www.archiviodpc.dirittopenaleuomo.org

⁸⁰ il "periculum in mora", vale a dire la presenza di seri indizi di esistenza delle medesime condizioni che legittimano la confisca, sia per ciò che riguarda la sproporzione del valore dei beni rispetto al reddito o alle attività economiche del soggetto, sia per ciò che attiene alla mancata giustificazione della lecita provenienza dei beni stessi;

misura conservativa. Tuttavia, qualora i presupposti che hanno giustificato l'emissione del provvedimento venissero meno, ciò non comporterebbe una revoca automatica in mancanza di tali presupposti originari, poiché la legge prevede una sola disposizione esplicita in merito alla revoca, ossia quella relativa all'offerta di una garanzia adeguata.

Quando il sequestro conservativo viene sostituito con un provvedimento definitivo, esso si trasforma in un pignoramento "*quando diventa irrevocabile la sentenza di condanna al pagamento di una pena pecuniaria o quando diventa esecutiva la sentenza che condanna l'imputato e il responsabile civile al risarcimento del danno a favore della parte civile*"⁸¹

A differenza del sequestro conservativo, che presenta poche affinità con la confisca, il sequestro preventivo rappresenta la tipologia di sequestro più simile alla confisca stessa. Spesso, la confisca viene anticipata ed è proprio il sequestro preventivo a costituire la base su cui si fonda.

La misura in esame viene disciplinata dal legislatore agli articoli 321-325 del c.p.p., e risulta collocato all'interno della macroarea della "Misure cautelari reali".

La dottrina prevalente tende a distinguere il sequestro preventivo in due categorie:

nel "sequestro preventivo in senso stretto" o obbligatorio, dove predomina l'obiettivo impeditivo delineato dall'articolo 321, comma 1⁸², del codice di procedura penale. Questo tipo di sequestro viene applicato ai beni correlati al reato per prevenire che il loro libero utilizzo possa peggiorare o prolungare le conseguenze del reato stesso, o addirittura facilitare la commissione di ulteriori reati; e nel sequestro strumentale alla confisca, comunemente noto come "facoltativo", regolato dall'articolo 321, comma 2, del codice di procedura penale. Questa forma di sequestro mira a temporaneamente interrompere il legame tra individui e beni, associato al rischio di attività criminali, che giustifica l'applicazione della confisca. Questa seconda ipotesi è stata introdotta dall'articolo 6 della Legge 27 marzo 2001, n. 97, il quale ha esteso il ricorso al sequestro preventivo a tutti i reati commessi da pubblici ufficiali contro la Pubblica Amministrazione.

In questi casi, come è noto, la legge prevede l'obbligatorietà della confisca sia del profitto che del prezzo, rendendo quindi il sequestro preventivo finalizzato alla confisca

⁸¹ Articolo 320 comma 1 Codice di procedura penale – D.P.R 22 settembre 1988, n. 477;

⁸² Articolo 321 comma 1 Codice di procedura penale – D.P.R 22 settembre 1988, n. 477 – "*Quando vi è pericolo che la libera disponibilità di una cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso ovvero agevolare la commissione di altri reati, a richiesta del pubblico ministero il giudice competente a pronunciarsi nel merito ne dispone il sequestro con decreto motivato. Prima dell'esercizio dell'azione penale provvede il giudice per le indagini preliminari*";

obbligatoria. Tuttavia, per questi reati, l'articolo 3 della Legge 300 del 2000 ha aperto la possibilità di ricorrere anche alla confisca per equivalente. Di conseguenza, si sono differenziate le tipologie di sequestro finalizzate alla confisca: la misura cautelare può essere orientata sia verso la confisca diretta che verso quella per equivalente.

Secondo quanto stabilito dall'articolo 125, terzo comma, del Codice di Procedura Penale, il soggetto autorizzato a richiedere l'applicazione del sequestro preventivo tramite decreto motivato, pena la nullità, è il pubblico ministero, che presenta la richiesta al giudice competente per la decisione. Solo in casi di urgenza, come appena menzionato, il pubblico ministero può procedere senza attendere la pronuncia del giudice. I beni che possono essere soggetti a sequestro preventivo sono quelli elencati nell'articolo 104, disposizioni attuative del codice di procedura penale, nella sua formulazione attuale modificata dall'articolo 2, comma 9, lettera a) della Legge 94 del 2009.

Così come per le altre misure cautelari precedentemente esplicate, la condizione per l'adozione del sequestro preventivo viene individuata nella presenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, a cui si aggiunge, nelle circostanze delle misure reali, il requisito del collegamento con il bene soggetto a sequestro.

Sono emerse molte perplessità riguardo al requisito del *fumus*, principalmente a causa della mancanza di chiarezza nel testo normativo dell'articolo 321 del codice di procedura penale. Tale articolo, infatti, stabilisce il requisito del *periculum* necessario per emettere il provvedimento cautelare reale, ma non menziona esplicitamente la necessità del *fumus*. Secondo l'orientamento prevalente della giurisprudenza, la soluzione più soddisfacente sembrerebbe essere quella della subordinazione dell'esercizio del potere cautelare all'esistenza di gravi indizi, specificamente legati alla commissione del reato oggetto del procedimento, alla relazione tra il bene da sottoporre a sequestro e il reato stesso, e infine al rischio che la disponibilità libera di tale bene possa contribuire al reato. Non è necessario estendere l'analisi all'autore materiale del reato, poiché in questa sede la sua identità risulta irrilevante⁸³.

La motivazione alla base della misura di cui all'art. 321 del c.p.p., deriverebbe quindi dalla pericolosità sociale del bene in questione, e non dalla colpevolezza di chi ne ha la disponibilità. Pertanto, il sequestro preventivo, pur essendo legato all'ipotesi di un reato,

⁸³ A. CAPUANO, *“Il sequestro penale preventivo e il rapporto con le procedure concorsuali”* in *Diritto Penale preventivo e il rapporto con le procedure concorsuali*, articoli 25 febbraio 2013;

non richiede l'identificazione del responsabile del reato né un'indagine sulla sua colpevolezza.

In riferimento al contesto del penal-tributario è possibile affermare che, il sequestro preventivo avente ad oggetto il prezzo, ovvero il profitto del reato, comprende anche le sanzioni e gli interessi, in termini sostanzialmente analoghi a quanto previsto dal legislatore per la confisca tributaria, nonostante i vari pareri contrastanti sollevati dalla dottrina.

A stabilirlo è la sentenza della Cassazione Penale Sez. III, del 9 gennaio 2018 n.267, sottolinea che *“Il giudice per le indagini preliminari ha erroneamente escluso dal profitto il valore corrispondente alle sanzioni per il mancato pagamento dell'i.v.a., in contrasto con l'orientamento costante della Corte di cassazione [...]. Nei reati tributari il profitto può consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi e sanzioni⁸⁴”*.

Sempre nel contesto dei reati tributari, la misura cautelare si pone come fine principale, quello di bloccare il vantaggio economico ottenuto illegalmente; tuttavia, qualora la pretesa fiscale venisse revocata, ciò inevitabilmente porterebbe alla cancellazione del sequestro, ovvero ad una sua riduzione, come nel caso di un pagamento rateale del debito tributario che riduce la misura in proporzione alla somma pagata rispetto al totale dovuto. L'ultima fattispecie da trattare riguarda il sequestro penale di tipo preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente.

A differenza del sequestro preventivo impeditivo, che richiede un legame diretto tra i beni soggetti a vincolo cautelare e l'ipotesi di reato, il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente non è soggetto a tale condizione. Sebbene trovi fondamento legale nell'articolo 321 del codice di procedura penale, paragrafi 2 e 2-bis, di fatto viene applicato in situazioni in cui è possibile procedere secondo quanto previsto dall'articolo 322-ter del Codice penale, che autorizza, come già accennato, la confisca per equivalente, ora estesa anche ai reati tributari commessi da persone fisiche.

⁸⁴ Cass. pen., sez. III, sent. 9 gennaio 2018 n. 267 in www.onelegale.wolterskluwer.it;

Il sequestro per equivalente, a differenza del sequestro preventivo di cui all'art. 321 comma 1 c.p.p., può cadere esclusivamente su beni che si trovano sotto l'attuale disponibilità dell'indagato, e non potrà rivolgersi quindi a beni indeterminati o futuri⁸⁵.

Per lungo tempo ci si è chiesti se fosse legittimo o addirittura se fosse anticostituzionale, procedere al sequestro di beni appartenenti alla sfera patrimoniale del soggetto indiziato e non del soggetto condannato. Il dibattito sulla necessità di gravi indizi assume un'importanza ancora maggiore in questo contesto, poiché, considerando la natura giuridica della confisca per equivalente come una pena, la possibilità di procedere al sequestro in previsione della futura confisca senza prove concrete, ma basandosi esclusivamente su un'ipotesi astratta di reato, potrebbe essere valutata come un modo per anticipare la pena stessa⁸⁶.

Affinché sia possibile disporre un sequestro preventivo per equivalente, è necessario che, nell'ambito giuridico-patrimoniale dell'indagato, non siano presenti, ovvero disponibili i beni che costituiscono il prezzo o il profitto del reato. Risulta inoltre fondamentale che quest'ultimo, faccia parte dei reati per il quale si può procedere per legge alla misura per equivalente ed inoltre, che sia stato commesso dopo l'entrata in vigore della normativa che autorizza la confisca per equivalente, non avendo la stessa effetto retroattivo.

Il soggetto deve inoltre, aver ottenuto un qualche tipo di vantaggio economico, la cui evidenza lo qualifichi come un profitto, ovvero un prezzo, ovvero un prodotto, per cui la mancanza di rinvenimento è prevista da una specifica disposizione per procedere per equivalente. Infine, è necessario che il soggetto non debba aver restituito al danneggiato il beneficio ottenuto illegalmente.

⁸⁵ A stabilirlo è la sentenza della Corte di cassazione penale sez. III, del 27 febbraio 2013 n.23649 che afferma che il sequestro per equivalente: " *ha natura prettamente sanzionatoria e non è suscettibile di proiezione sul futuro* " - in www.onelegale.wolterskluwer.it;

⁸⁶ Cfr. A. TORRI, " *La valutazione del fumus delicti nel contesto del sequestro preventivo ai sensi degli articoli 19 e 53 del Decreto Legislativo n. 231/2001. Commento alla sentenza della Corte di cassazione, Sezione III, del 14 novembre 2012, numero 11029* ", pag. 15, in www.penalecontemporaneo.it, 2012;

2.2 Profili e aspetti giuridici della confisca in ambito penale

Le disposizioni sulla confisca penale sono contenute nel Libro I ("Dei reati in generale"), Titolo VII ("delle misure amministrative di sicurezza"), Capo II ("delle misure di sicurezza patrimoniali"), agli articoli 236 e 240 del Codice penale.

Risulta opportuno sottolineare che la misura in esame, rispetto a quanto disposto dal legislatore all'art. 240⁸⁷ c.p., non è considerata una sanzione penale, ma rientra nel quadro delle misure di sicurezza, le quali possono essere di natura personale o patrimoniale. Le prime influiscono direttamente sulla libertà personale del soggetto coinvolto, che può subire restrizioni più o meno severe a seconda che si tratti di misure detentive o non detentive. Queste misure richiedono la commissione di un atto considerato reato dalla legge e la pericolosità sociale dell'individuo che ha commesso tale atto; possono essere aggiunte alla pena principale o persino sostituirsi ad essa, poiché possono essere applicate anche alle persone non imputabili. Inoltre, a differenza della pena, la legge stabilisce una durata minima per queste misure ma non una massima, che dipende dalla persistenza del requisito soggettivo della pericolosità sociale. Le misure di sicurezza di tipo patrimoniale, invece, interessano il patrimonio del condannato. Per entrambe le categorie, è prevista una "riserva di legge", il che significa che solo la legge può determinare i casi in cui queste misure di sicurezza possono essere applicate.

La giurisprudenza e la dottrina hanno consolidato un orientamento nel riconoscere la natura giuridica della confisca come una funzione "polivalente", la cui definizione dipende dall'ambito legislativo in cui viene disciplinata. La Corte costituzionale ha ripetutamente richiamato l'istituto della confisca, definendolo una figura di natura variegata, essendo un *mixtum compositum*⁸⁸, difficile da definire, poiché mira a diverse

⁸⁷ Articolo 240 del Codice penale – R.D 19 ottobre 1930, n.1398 – “[...] nel caso di condanna, il giudice può ordinare la confisca delle cose che servono o furono destinate a commettere il reato, e delle cose, che ne sono il prodotto o il profitto. E sempre ordinata la confisca: 1) delle cose che costituiscono il prezzo del reato; 2) delle cose, la fabbricazione, l'uso, il porto, la detenzione o l'alienazione delle quali costituisce reato, anche se non è stata pronunciata condanna. Le disposizioni della prima parte e del n. 1 del capoverso precedente non si applicano se la cosa appartiene a persona estranea al reato. La disposizione del n. 2 non si applica se la cosa appartiene a persona estranea al reato e la fabbricazione, l'uso, il porto, la detenzione o l'alienazione possono essere consentiti mediante autorizzazione amministrativa [...]”.

⁸⁸ Cass. pen., sez. V, Sent., n. 33425 del 13 agosto 2008, (c.c. 8 luglio 2008) – “[...] chiarivano come la confisca avesse natura varia e spesso difficilmente definibile, trattandosi in effetti di un *mixtum compositum* di non - sempre - agevole inquadramento. L'ablazione di beni economici, invero, può esser disposta per diversi motivi e può essere indirizzata a finalità varie; in tal maniera, essa assume, di volta, in volta, funzione di pena o di misura di sicurezza, ovvero quella di un mero provvedimento di carattere amministrativo [...]”, in www.onegale.wolterskluwer.it;

finalità. Di conseguenza, la confisca può assumere di volta in volta la funzione di "pena", di "misura di sicurezza" o anche di "misure di carattere amministrativo".

I beni soggetti a confisca possono essere classificati in tre categorie, identificabili nel "prodotto del reato", ossia il risultato diretto o il frutto che il colpevole ottiene dalla sua illecita attività, nel "profitto", inteso come il guadagno, ovvero il vantaggio economico ottenuto a seguito della commissione del reato, e nel "prezzo", che rappresenta il compenso, sia esso dato o promesso, per influenzare, istigare o indurre un altro individuo a commettere il reato, incidendo quindi esclusivamente sui motivi che hanno spinto il soggetto a compiere l'atto illecito⁸⁹.

Tuttavia, non è chiaro cosa sia esattamente compreso in queste categorie. Anche se la legge si riferisce genericamente a "cose", il termine non è ripreso in altre forme di confisca che saranno esaminate successivamente, dove si parla invece di "beni" o "utilità". Pertanto, nonostante la mancanza di precise indicazioni normative, generalmente si accetta che possano essere soggetti a confisca qualsiasi categoria di beni inanimati valutabili economicamente, che siano mobili o immobili⁹⁰.

La normativa suggerisce inoltre che la misura di cui agli artt. 236-240 c.p., viene distinta in "confisca facoltativa" e "confisca obbligatoria".

Nel primo caso, è richiesto l'intervento del giudice, che può ordinare la misura sui beni che sono stati utilizzati per commettere il reato o che ne rappresentino il risultato o il profitto.

Questo implica l'esercizio di un potere discrezionale da parte dell'organo giurisdizionale, chiamato a determinare quali beni costituiscono effettivamente il prodotto, il profitto o lo strumento del reato.

La confisca facoltativa viene quindi applicata ogni qual volta che il giudice ritiene che vi sia un legame stretto tra il possesso del bene, su quale si potrebbe applicare la misura stessa, e la possibilità che l'autore del reato ripeta il comportamento criminale, che ne rappresenta d'altronde, la *ratio legis* della misura in esame.

La seconda forma di confisca prevista dall'articolo 240 del Codice penale è la cosiddetta "confisca obbligatoria". Ciò che la contraddistingue è che, a differenza di quanto stabilito per la confisca facoltativa di cui al primo comma dello stesso articolo, in questo caso,

⁸⁹ Sentenza Cassazione SS.UU. n. 9149, 3 luglio 1996;

⁹⁰ In particolare, la normativa utilizza il termine "beni" nella regolamentazione della confisca per equivalente e si riferisce alle "utilità" nella confisca ai sensi dell'articolo 12-sexies della legge 356/92;

quando c'è una sentenza di condanna, non è necessaria alcuna valutazione soggettiva da parte del giudice poiché la pericolosità è intrinseca nei beni soggetti alla misura stessa.

Per confiscare il prezzo, è necessario soddisfare almeno due dei requisiti precedentemente esaminati per la confisca facoltativa identificabili nella presenza di un nesso di pertinenza, ovvero una condanna per uno dei reati previsti dalla legge.

Inoltre, è sempre ordinata la confisca di quei beni che la dottrina definisce comunemente "intrinsecamente criminali"⁹¹. Questi beni rientrano nella categoria di cui al secondo comma, numero 2, dell'articolo 240 del Codice penale, ossia beni il cui semplice utilizzo, possesso, vendita, detenzione o produzione è considerato grave dall'ordinamento giuridico. In questo caso, tutti i requisiti precedenti per la confisca obbligatoria del prezzo del reato e per la confisca facoltativa non sono applicabili: questi beni possono essere sottoposti a confisca anche in assenza di una condanna definitiva, come nel caso di un'assoluzione o di un proscioglimento.

In conclusione, merita un particolare sottolineatura quanto stabilito dal numero 1-bis del secondo comma dell'art. 240, introdotto dalla Legge 15 febbraio 2012, n. 12, con l'obiettivo di estendere l'applicazione della confisca obbligatoria anche agli strumenti utilizzati nei reati telematico-informatici. La seconda parte del numero 1-bis "*nonché dei beni che ne costituiscono il prodotto o il profitto[...]*" è stata successivamente aggiunta, più precisamente dal Decreto Legislativo 29 ottobre 2016, n. 202, in ottemperanza alla direttiva UE 2014/42, al fine di ampliare la portata della confisca. È importante ricordare che il numero 1-bis si applica anche nei casi in cui viene applicata una pena su richiesta delle parti, conformemente all'articolo⁹² 444 del codice di procedura penale. Questa disposizione regola il cosiddetto "patteggiamento", che consente all'imputato e al pubblico ministero di richiedere l'applicazione di una sanzione penale sostitutiva di una pena pecuniaria o detentiva, previa soddisfazione di determinati requisiti. Tale istituto

⁹¹ La definizione menzionata è attribuita a G. Grasso ed è presente nel commento sub.240 nel "Commentario sistematico al Codice penale", curato da M. ROMANO, G. GRASSO, e T. PADOVANI, pubblicato a Milano nel 1994.

⁹² Articolo 444 comma 1 Codice di procedura penale – D.P.R 22 settembre 1988, n.477 – "*L'imputato e il pubblico ministero possono chiedere al giudice l'applicazione, nella specie e nella misura indicata, di una ((pena)) sostitutiva o di una pena pecuniaria, diminuita fino a un terzo, ovvero di una pena detentiva quando questa, tenuto conto delle circostanze e diminuita fino a un terzo, non supera cinque anni soli o congiunti a pena pecuniaria. ((L'imputato e il pubblico ministero possono altresì chiedere al giudice di non applicare le pene accessorie o di applicarle per una durata determinata, salvo quanto previsto dal comma 3-bis, e di non ordinare la confisca facoltativa o di ordinarla con riferimento a specifici beni o a un importo determinato.))*"

mira a chiudere anticipatamente il processo attraverso un accordo vincolante, evitando così un esito dibattimentale.

Una volta esaminate le varie tipologie e i requisiti applicativi, diventa essenziale chiarire la natura giuridica della confisca. In base all'articolo 236 del Codice penale, essa viene definita come una misura di sicurezza patrimoniale, con tutte le implicazioni del caso. Questa misura ha un carattere principalmente preventivo e mira a privare il colpevole dei beni che potrebbero mantenere vivo in lui l'attrattiva del reato. Tuttavia, è importante notare che la confisca ha un impatto significativo sulla sfera patrimoniale di chi ne è soggetto, e per questo motivo nel dibattito dottrinale sono state sollevate diverse obiezioni riguardo alla sua definizione come mera misura di sicurezza.

In questa prospettiva, si sostiene che la confisca abbia principalmente una natura riparatoria, poiché mira a privare il colpevole del profitto illecito e a ripristinare lo stato delle cose precedente all'illegalità. Alcuni ritengono che la confisca non possa prescindere dalla pericolosità dei beni confiscati, anche nei casi in cui non siano intrinsecamente criminali, poiché potrebbero costituire un incentivo per la commissione di ulteriori reati. Di conseguenza, la pericolosità dei beni dovrebbe essere valutata in relazione al loro possessore, ad eccezione dei casi di pericolosità assoluta stabiliti dalla legge.

Un'altra possibile interpretazione della confisca penale è quella di una misura di prevenzione. Queste misure condividono con le misure di sicurezza la funzione preventiva e di protezione sociale, ma non richiedono necessariamente la commissione di un reato come presupposto per l'applicazione. Possono essere adottate sulla base di indizi di pericolosità individuati da leggi speciali, e la legge 646/1982⁹³ identifica il sequestro e la confisca come misure di prevenzione patrimoniale. Tuttavia, questa classificazione è controversa, poiché è generalmente accettato che la confisca penale non possa essere applicata in assenza del presupposto oggettivo di un reato.

Un'ulteriore ipotesi di confisca di notevole rilevanza è regolata dall'articolo 416⁹⁴-bis del Codice penale, che mira a contrastare la criminalità organizzata di stampo mafioso,

⁹³ LEGGE 13 settembre 1982, n.646 - Disposizioni in materia di misure di prevenzione di carattere patrimoniale ed integrazioni alle leggi 27 dicembre 1956, n. 1423, 10 febbraio 1962, n. 57 e 31 maggio 1965, n. 575. Istituzione di una commissione parlamentare sul fenomeno della mafia.

⁹⁴ Articolo 416-bis, comma 1 Codice penale – LEGGE 5 dicembre 2005, n. 251 - Modifiche al Codice penale e alla legge 26 luglio 1975, n. 354, in materia di attenuanti generiche, di recidiva, di giudizio di comparazione delle circostanze di reato per i recidivi, di usura e di prescrizione – “*Chiunque fa parte di un'associazione di tipo mafioso formata da tre o più persone, è punito con la reclusione da cinque a dieci*”

riconducendo questo tipo di attività criminale alla fattispecie dell'associazione per delinquere disciplinata dall'articolo 416 del Codice penale. In particolare, al settimo comma di questa norma, viene stabilito che "nei confronti del condannato è sempre obbligatoria la confisca delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono il prezzo, il prodotto, il profitto o che ne costituiscono l'impiego". In questa disposizione, non viene fatta alcuna distinzione tra confisca obbligatoria e facoltativa, poiché è sempre prevista la confisca penale anche per quei beni che sono stati utilizzati o destinati a commettere il reato, tipicamente rientranti nell'ambito delle ipotesi di confisca facoltativa. La dottrina concorda nel ritenere che, essendo obbligatoria la confisca anche per beni che non sono intrinsecamente criminali né rappresentano il profitto del reato, questa disposizione accentui sia la finalità preventiva attribuita alla confisca, sia il suo carattere afflittivo, tanto da spingere alcuni studiosi a paragonarla a una pena accessoria.

Il requisito fondamentale per l'applicazione di questa forma di confisca è la condanna definitiva per associazione di stampo mafioso, come disciplinato dall'articolo 416-bis del Codice penale. Ciò che rende questa misura significativa è la possibilità di confiscare non solo il prezzo, il prodotto o il profitto del reato, ma anche gli impieghi di tali beni, con l'obiettivo di contrastare il fenomeno del cosiddetto "riciclaggio". A questa innovazione si aggiunge la disposizione del sesto comma⁹⁵, che considera come circostanza aggravante l'utilizzo, anche parziale, del prezzo, del profitto o del prodotto dei reati per assumere il controllo di attività economiche. Grazie a questa disposizione, è possibile confiscare anche quei vantaggi economici per i quali risulta difficile dimostrare il legame strumentale, poiché sono oggetto di reimpiego o trasformazione.

anni. Coloro che promuovono, dirigono o organizzano l'associazione sono puniti, per ciò solo, con la reclusione da sette a dodici anni".

⁹⁵ Articolo 416-bis, comma 6, Codice penale – LEGGE 5 dicembre 2005, n. 251 - Modifiche al Codice penale e alla legge 26 luglio 1975, n. 354, in materia di attenuanti generiche, di recidiva, di giudizio di comparazione delle circostanze di reato per i recidivi, di usura e di prescrizione – “*Se le attività economiche di cui gli associati intendono assumere o mantenere il controllo sono finanziate in tutto o in parte con il prezzo, il prodotto, o il profitto di delitti, le pene stabilite nei commi precedenti sono aumentate da un terzo alla metà*”.

2.3 La confisca per equivalente: art. 322-ter c.p.

La cosiddetta "confisca per equivalente" è stata introdotta nel nostro sistema giuridico attraverso la Legge⁹⁶ 29 settembre 2000, n. 300, che riguarda i reati contro la Pubblica Amministrazione (come il peculato, la corruzione, la concussione, ecc.) e altri reati (come la truffa, ecc.). Questa forma di confisca è regolamentata dall'articolo 322-ter del Codice penale, il quale stabilisce che *“1[...] è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto [...]”*.

La disposizione ha esteso il campo di applicazione della confisca obbligatoria, includendo anche i casi di sentenza di patteggiamento. Questa nuova disposizione si applica non solo ai beni che costituivano il prezzo del reato, come previsto dall'articolo 240, comma 2, del Codice penale, ma anche ai beni che costituivano il profitto del reato, precedentemente soggetti a confisca facoltativa ai sensi dell'articolo 240, comma 1, del Codice penale. Di conseguenza, si è creata un'ipotesi di confisca atipica, con una funzione chiaramente sanzionatoria anziché preventiva, che prevede che, quando non sia possibile, per qualsiasi motivo, confiscare i beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato, vengano confiscati beni di valore equivalente di cui il reo abbia la disponibilità (noto come sequestro per equivalente).

Con l'introduzione dell'articolo 322-ter del Codice penale, non è più necessario che vi sia un legame di pertinenza con il reato per consentire la confisca dei beni nella disponibilità del reo, per un valore equivalente al profitto, indipendentemente dalla loro connessione con il reato stesso. Per l'applicazione della confisca per equivalente, sono richiesti i seguenti presupposti:

⁹⁶ Legge 29 settembre 2000, n. 300 - Ratifica ed esecuzione dei seguenti Atti internazionali elaborati in base all'articolo K. 3 del Trattato dell'Unione europea: Convenzione sulla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, fatta a Bruxelles il 26 luglio 1995, del suo primo Protocollo fatto a Dublino il 27 settembre 1996, del Protocollo concernente l'interpretazione in via pregiudiziale, da parte della Corte di Giustizia delle Comunità europee, di detta Convenzione, con annessa dichiarazione, fatto a Bruxelles il 29 novembre 1996, nonché della Convenzione relativa alla lotta contro la corruzione nella quale sono coinvolti funzionari delle Comunità europee o degli Stati membri dell'Unione europea, fatta a Bruxelles il 26 maggio 1997 e della Convenzione OCSE sulla lotta alla corruzione di pubblici ufficiali stranieri nelle operazioni economiche internazionali, con annesso, fatta a Parigi il 17 dicembre 1997. Delega al Governo per la disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche e degli enti privi di personalità giuridica.

Ai fini dell'applicazione della misura in esame, risulta opportuno che la persona colpita, abbia preventivamente subito una condanna per uno dei reati per i quali è prevista la confisca per equivalente (senza il passaggio in giudicato, la confisca non può essere applicata); che nella sfera giuridico-patrimoniale deve essere impossibile identificare i beni che costituiscono direttamente il prezzo o il profitto del reato commesso: il principio di sussidiarietà che regola il rapporto tra la confisca "qualificata" e quella "per equivalente" impone che quest'ultima sia applicabile solo dopo che sia stato tentato senza successo di individuare nella sfera giuridico-patrimoniale del responsabile il prezzo o il profitto originario del reato, purché ne sia accertata l'esistenza, che può essere stato distratto, occultato, distrutto, consumato o materialmente inapprensibile perché consistente in un'utilità immateriale o in un risparmio di spesa; ed infine che i beni sequestrati non devono appartenere a persone estranee dal reato.

La finalità dell'istituto, quindi, risulta essere quella di prevenire qualsiasi vantaggio economico derivante dall'impiego e dal riutilizzo di beni di provenienza illecita, al fine di privare il reo di qualsiasi beneficio economico derivante dall'attività criminosa. La confisca per equivalente mira a ripristinare l'equilibrio originario che è stato compromesso dalla commissione del reato, garantendo che il reo non tragga alcun vantaggio economico dalle sue azioni illecite⁹⁷.

La peculiarità fondamentale di questo istituto giuridico risiede nel fatto che, per la sua attuazione, non è necessario dimostrare il cosiddetto "nesso di pertinenza" tra il reato e i beni soggetti alla misura di confisca. Questi beni possono essere, quindi, ciò che viene definito in gergo forense come "scollegati" dal reato stesso. Di conseguenza, l'autorità giudiziaria può acquisire coercitivamente anche beni legittimamente posseduti dal reo, anche se non correlati al reato commesso, purché siano sotto il suo controllo e abbiano un valore corrispondente al prezzo o al profitto derivante dal reato.

Un altro aspetto significativo riguarda la portata di applicazione di questo strumento, cioè se debba riguardare solo le condanne emesse dopo la sua entrata in vigore o includere anche fatti commessi precedentemente. La giurisprudenza, in merito all'articolo 322-ter del Codice penale, ha già chiarito che tale strumento può essere utilizzato anche in caso

⁹⁷ P. FLORIO, G. BOSCO, L. D'AMORE, *Amministratore Giudiziario: Sequestro – Confisca – Gestione dei beni – Coadiutore dell'ANBSC*, Wolters Kluwer, 2014, pag. 93

di condanna per fatti commessi prima dell'entrata in vigore della Legge⁹⁸ n. 300/2000. Questa interpretazione trova fondamento nella disposizione generale dell'articolo⁹⁹ 200, comma 2, del Codice penale, che riguarda l'applicabilità delle misure di sicurezza nel tempo. Secondo tale disposizione, se la legge vigente al momento dell'esecuzione della misura di sicurezza è diversa, si applica la legge in vigore al momento dell'esecuzione stessa.

Nel contesto delle misure di sicurezza, tra cui rientra la confisca come misura di sicurezza di natura patrimoniale, non si applica il principio generale dell'irretroattività delle leggi penali (articolo 2 del Codice penale), bensì il principio della possibile retroattività, sempre con la condizione che il fatto, per il quale viene applicata la misura, fosse considerato reato al momento della sua commissione. La retroattività può riguardare solo la durata e le modalità di applicazione della misura di sicurezza, ma non il presupposto del reato stesso. La confisca per equivalente, strutturata come una modalità di applicazione della confisca in generale, non è da considerarsi come una nuova tipologia di misura introdotta dal legislatore, ma piuttosto come una semplice modalità applicativa della stessa; pertanto, soggetta alla regola stabilita dall'articolo 200 del Codice penale.

Come misura preliminare alla confisca, è previsto il sequestro preventivo di cui all'articolo 321 del codice di procedura penale, a condizione che siano soddisfatti i requisiti richiesti¹⁰⁰.

⁹⁸ Legge 29 settembre 2000, n. 300 – pubblicata in Gazzetta Ufficiale n.250 del 25 ottobre 2000 - Ratifica ed esecuzione dei seguenti Atti internazionali elaborati in base all'articolo K. 3 del Trattato dell'Unione europea: Convenzione sulla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, fatta a Bruxelles il 26 luglio 1995, del suo primo Protocollo fatto a Dublino il 27 settembre 1996, del Protocollo concernente l'interpretazione in via pregiudiziale, da parte della Corte di Giustizia delle Comunità europee, di detta Convenzione, con annessa dichiarazione, fatto a Bruxelles il 29 novembre 1996, nonché della Convenzione relativa alla lotta contro la corruzione nella quale sono coinvolti funzionari delle Comunità europee o degli Stati membri dell'Unione europea, fatta a Bruxelles il 26 maggio 1997 e della Convenzione OCSE sulla lotta alla corruzione di pubblici ufficiali stranieri nelle operazioni economiche internazionali, con annesso, fatta a Parigi il 17 dicembre 1997. Delega al Governo per la disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche e degli enti privi di personalità giuridica.

⁹⁹ Articolo 200, comma 2, Codice penale, R.D. 10 ottobre 1930, n.1398 – “*Se la legge del tempo in cui deve eseguirsi la misura di sicurezza è diversa, si applica la legge in vigore al tempo della esecuzione*”.

¹⁰⁰ I. CARACCIOLI, *La confisca per equivalente ed il sequestro preventivo nei reati tributari*, in *Guida ai controlli Fiscali*, Sistema Frizzera - Il Sole 24 Ore S.p.A., n. 3, 2008;

2.4 La confisca allargata

La confisca ex articolo 12-sexies della legge¹⁰¹ n. 356/1992 rappresenta uno strumento ablativo che si distingue principalmente per l'assenza di un legame diretto o di fatto tra il bene in questione e il reato commesso, né dal punto di vista economico né temporale. Al contrario, è caratterizzata da un collegamento normativo con il reato astratto per il quale il soggetto è stato definitivamente condannato. Questa forma di confisca consente la confisca di tutti i beni che eccedono rispetto ai redditi o ai proventi derivanti dall'attività economica del soggetto, a condizione che non vi sia una giustificazione legittima per la loro proprietà. Il reato presupposto non rappresenta direttamente l'origine del patrimonio illecito, ma piuttosto costituisce un segnale normativo di uno stile di vita criminale che ha portato all'accumulo di un patrimonio sproporzionato. In questo contesto, si può parlare di una sanzione che non è strettamente legata al reato commesso, poiché non è richiesto un accertamento specifico sull'origine illecita dei beni del condannato. Tuttavia, questa presunzione può essere confutata, ponendo l'onere di dimostrare la legittima provenienza dell'acquisto e la vera appartenenza del bene. È da notare che la confisca ex articolo 12-sexies richiede la commissione di un reato tipico accertato da una sentenza di condanna, anche se il provvedimento di confisca non dipende necessariamente da un collegamento diretto tra il bene e il reato.

Quanto ai presupposti di attuazione del sequestro e della confisca, è utile distinguere tra i requisiti soggettivi e quelli oggettivi.

Dal punto di vista soggettivo, il presupposto fondamentale è che l'azione della persona possa essere ricondotta ad una delle tipologie di reato espressamente previste dalla legge. Tuttavia, vi è una differenza nel grado di attribuzione della fattispecie di reato tra la fase cautelare e quella della confisca. Nella fase cautelare, il sequestro preventivo può essere adottato sulla base del "*fumus commissi delicti*", ossia l'indicazione di indizi consistenti sulla commissione del reato, in particolare quando sono coinvolte cose soggette a confisca. Questa fase si basa anche sul "periculum in mora", ovvero l'urgente necessità di evitare la dispersione del bene. In questa fase, gli accertamenti soggettivi e oggettivi si basano sugli elementi forniti dall'autorità che richiede il sequestro, senza un contraddittorio preventivo. Diversamente, nella fase della confisca, è necessaria una

¹⁰¹ Decreto-legge 8 giugno 1992, n. 306 - Modifiche urgenti al nuovo codice di procedura penale e provvedimenti di contrasto alla criminalità mafiosa;

condanna definitiva, con un accertamento della responsabilità penale al di là di ogni ragionevole dubbio. Inoltre, le condizioni del provvedimento ablativo devono essere valutate complessivamente durante le diverse fasi del procedimento, consentendo il contraddittorio e la presentazione di difese che possano giustificare la provenienza legittima del bene fino alla pronuncia di condanna o all'applicazione della pena.

Per quanto riguarda i requisiti oggettivi, essi coincidono per il sequestro e la confisca e riguardano le caratteristiche del bene in relazione alla persona coinvolta. Questi requisiti includono la disponibilità diretta o indiretta del bene da parte dell'indagato o del condannato, oltre alla sproporzione tra il valore dei beni e i redditi dichiarati o l'attività economica svolta.

Per procedere con la confisca allargata, è necessario dimostrare la disponibilità indiretta del bene da parte dell'indagato, dell'imputato o del condannato. Nel caso in cui il bene sia formalmente intestato a un terzo, occorre fornire prove concrete che suggeriscano una discrepanza tra la titolarità formale e la reale disponibilità del bene. È fondamentale dimostrare che il terzo intestatario abbia agito come prestanome al solo scopo di proteggere il bene dalla confisca e di mantenere effettivamente il controllo su di esso a nome del condannato.

In questa situazione, il giudice ha il compito di spiegare le ragioni che lo hanno portato a concludere che si tratta di un'interposizione fittizia. Questa spiegazione deve essere supportata non solo da circostanze indicative, ma anche da elementi di fatto che siano gravi, precisi e convergenti, in modo tale da costituire una prova indiretta del fatto che la titolarità formale e la reale disponibilità del bene non coincidono.

La confisca interviene quando denaro, beni o altre utilità si trovano nelle mani del condannato in un valore sproporzionato rispetto al suo reddito dichiarato per le imposte sul reddito o alla sua attività economica. Questa disposizione, sebbene parzialmente sovrapponibile agli articoli 20, comma 2, e 24, comma 1, del decreto legislativo n. 159/11, richiama alcuni principi consolidati in materia di misure di prevenzione.

L'articolo 12-sexies richiede esplicitamente come unico requisito per il sequestro e la confisca la sproporzione tra reddito o attività economica e beni. Questa scelta legislativa deriva dall'identificazione di reati particolarmente gravi, capaci di generare un accumulo di ricchezza che può essere utilizzato per commettere ulteriori illeciti. Si tratta di una presunzione relativa all'origine illecita del patrimonio "sproporzionato" in mano al

condannato per tali reati. Non è necessario dimostrare la provenienza illecita specifica del bene, ma piuttosto che il condannato non possieda un reddito che giustifichi il valore del bene.

Una volta individuata la sproporzione tra il valore dei beni e il reddito dichiarato o l'attività economica dell'imputato, non spetta al giudice cercare alternative per spiegare lo squilibrio, ma deve tenere conto della dimostrazione fornita dall'imputato riguardo all'esistenza di un'attività economica che superi le prime evidenze dell'indagine patrimoniale. Tuttavia, se viene individuata un'interposizione fittizia, la sproporzione riguarda il reddito dichiarato o l'attività economica del reale titolare, non del sostituto.

2.5 Il rapporto tra sequestro e confisca nelle misure di prevenzione

Un'efficace azione di prevenzione e di contrasto alla criminalità legata al profitto, soprattutto quella di stampo mafioso, corruzione ed economica, richiede non solo interventi repressivi tradizionali basati su sanzioni, ma anche azioni dirette sul patrimonio per sottrarre i profitti accumulati illegalmente a coloro che ne sono in possesso e che potrebbero commettere o hanno commesso reati per tale motivo.

Il decreto¹⁰² legislativo n. 159 del 6 settembre 2011 è stato emanato in attuazione di una delle poche leggi adottate all'unanimità dal Parlamento in questa legislatura: la Legge n. 136 del 13 agosto 2010, intitolata "Piano straordinario contro le mafie, nonché delega al Governo in materia di normativa antimafia". La creazione di questo quadro normativo rappresenta il risultato di una serie di intense e feconde stagioni di dialogo tra la politica e la giurisdizione, che hanno caratterizzato la storia sociale e politica del paese.

L'evoluzione della legislazione italiana e del quadro normativo internazionale, che comprende quello dell'Unione Europea e le risoluzioni e convenzioni promosse dalle Nazioni Unite, evidenzia che il contrasto e la prevenzione del crimine attraverso misure patrimoniali rappresentano attualmente una tendenza predominante negli ordinamenti giuridici. Questa tendenza si manifesta attraverso un progressivo aumento e un'armonizzazione delle normative, pur considerando le diverse esperienze nazionali.¹⁰³

¹⁰² Decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 - Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 13 agosto 2010, n. 136. (11G0201);

¹⁰³ F. MENDITTO, *Le confische di prevenzione e penali – La tutela di terzi*, Giuffrè, 2015, pag. 1;

La materia in esame ha subito nel corso del tempo differenti ed importanti cambiamenti, condizionati soprattutto dai vari episodi di terrorismo politico che hanno caratterizzato la storia del nostro paese dalla fine degli anni 70 alla metà del decennio successivo, ma è con il Decreto Legislativo n. 159/2011, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 28 settembre 2011 è entrato in vigore il 13 ottobre 2011, che la materia ha subito una significativa riorganizzazione.

Attraverso la suddetta disposizione legislativa, è stato creato il "Codice delle Leggi Antimafia", un corpus normativo che raccoglie, in una struttura unitaria, tutte le disposizioni sulle misure di prevenzione adottate nel corso di oltre cinquant'anni.

Il legislatore distingue le misure di prevenzione in base alla tipologia di diritti coinvolti. In tal senso, vengono individuate una prima tipologia di “misure di prevenzione personali”, che limitano i diritti di libertà e presentano caratteristiche generali unificanti. Le stesse possono essere distinte tenendo in considerazione l’ambito normativo che ne detta la disciplina, in misure previste dalle “leggi fondamentali”, ovvero da “leggi speciali”

La seconda tipologia di misure di prevenzione prevista dal legislatore, fa riferimento alle “misure di prevenzione patrimoniali” che, pur presentando ciascuna caratteri propri, possono essere distinte in differenti categorie secondo gli effetti che derivano dal patrimonio della persona. Le principali misure di prevenzione di natura patrimoniale fanno riferimento al sequestro e la confisca ma vengono previste dal legislatore “altre misure di prevenzione patrimoniale”, nella quale è possibile individuare la cauzione e le garanzie reali, l’amministrazione giudiziaria di beni personali, ovvero l’amministrazione giudiziaria dei beni connessi ad attività economiche.

Le misure di prevenzione patrimoniali sono strettamente correlate a determinate misure cautelari reali penali, specialmente il sequestro e la confisca disciplinati dall'articolo 12-sexies del Decreto-legge n. 306 del 1992, successivamente convertito nella Legge n. 356 del 1992. Le procedure di amministrazione e destinazione dei beni seguono principalmente le disposizioni relative al sequestro e alla confisca di prevenzione.¹⁰⁴

¹⁰⁴ F. MENDITTO, *Le Misure di Prevenzione personali e patrimoniali – La confisca ex art. 12-sexies l. n. 356/92*, Giuffrè, 2012, pag. 11;

2.5.1 Le misure di Prevenzione patrimoniali: fondamento e natura giuridica.

Le misure di prevenzione patrimoniali sono strumenti volti a contrastare l'accumulo di beni di provenienza illecita, basandosi sul legame tra tali beni e individui considerati socialmente pericolosi, che possono disporre. È importante notare che questa pericolosità può essere presente anche se la misura personale non è attiva o applicabile al momento, poiché la persona, o il suo successore a titolo particolare o universale, continuerebbe a trarre vantaggio da beni acquisiti in modo illecito.

La Corte europea ha definito le misure di prevenzione patrimoniale come strumenti volti a impedire un utilizzo pericoloso per la società di beni la cui provenienza legittima non è stata dimostrata¹⁰⁵. Da questa funzione preventiva deriva ciò che viene definito "pericolosità intrinseca del bene", intesa come una caratteristica derivante dall'acquisto effettuato da una persona pericolosa, il cui carattere illecito persiste anche se la pericolosità stessa diminuisce o viene meno, influenzando comunque il bene.

La natura e il fondamento delle misure di prevenzione patrimoniale sono complessi da individuare, considerando l'evoluzione che hanno subito nel tempo. Queste misure includono diverse tipologie, ciascuna con obiettivi specifici o modificate nel tempo dal legislatore. Ad esempio, la cauzione mira a garantire il rispetto delle prescrizioni imposte al destinatario delle misure personali, mentre il sequestro e la confisca, inizialmente strumenti per contrastare la criminalità organizzata, sono diventati mezzi per attaccare i patrimoni acquisiti illegalmente da qualsiasi persona pericolosa.

Nel sistema delle misure di prevenzione patrimoniale non è richiesta né la commissione pregressa del reato né la condanna del responsabile. Queste misure sono adottate nei confronti di individui pericolosi per prevenire la commissione di reati, anche senza un'accusa specifica, pertanto non hanno natura sanzionatoria, penale o amministrativa. La loro natura preventiva consiste nel prevenire ulteriori comportamenti pericolosi, sottraendo al soggetto i beni illecitamente accumulati, che potrebbero essere utilizzati per attività criminose future.

In sintesi, la funzione preventiva delle misure di prevenzione patrimoniale, che le distingue dalle misure di sicurezza tipiche o atipiche del sistema penale, è quella di prevenire ulteriori attività pericolose da parte del soggetto, impedendo il possesso di beni illecitamente accumulati che potrebbero agevolare la commissione di reati futuri.

¹⁰⁵ CEDU 5 luglio 2001, Arcuri e altri c. Italia, n. 52024/99 – in www.onegale.wolterskluwer.it;

Gli articoli¹⁰⁶ 16 e 17 del Codice antimafia delineano i soggetti per i quali può essere avanzata una proposta di misura di prevenzione patrimoniale. Il destinatario di tale proposta, quando il Tribunale, in composizione collegiale, sezione misure di prevenzione, emette il decreto di sequestro, viene definito "proposto".

È cruciale sottolineare che, secondo quanto stabilito dall'articolo 18, comma 3, il procedimento di prevenzione patrimoniale può essere avviato anche in caso di decesso del soggetto destinatario della confisca. In questo caso, può coinvolgere i successori a titolo universale o particolare, a condizione che la richiesta venga avanzata entro cinque anni dalla morte. È per questo motivo che, nella prassi, il sequestro di prevenzione previsto dal codice antimafia viene spesso affiancato al sequestro contemplato dall'art. 12-sexies del D.L. 356/1992, il quale non prevede questa possibilità.

¹⁰⁶ Decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 13 agosto 2010, n. 136. (11G0201).

L'art. 16 disciplina i soggetti destinatari: *“Le disposizioni contenute nel presente titolo si applicano:*

a) ai soggetti di cui all'articolo 4;

b) alle persone fisiche e giuridiche segnalate al Comitato per le sanzioni delle Nazioni Unite, o ad altro organismo internazionale competente per disporre il congelamento di fondi o di risorse economiche, quando vi sono fondati elementi per ritenere che i fondi o le risorse possano essere dispersi, occultati o utilizzati per il finanziamento di organizzazioni o attività terroristiche, anche internazionali.

2. Nei confronti dei soggetti di cui all'articolo 4, comma 1, lettera i), la misura di prevenzione patrimoniale della confisca può essere applicata relativamente ai beni, nella disponibilità dei medesimi soggetti, che possono agevolare, in qualsiasi modo, le attività di chi prende parte attiva a fatti di violenza in occasione o a causa di manifestazioni sportive. Il sequestro effettuato nel corso di operazioni di polizia dirette alla prevenzione delle predette manifestazioni di violenza è convalidato a norma dell'articolo 22, comma 2.

L'art 17 invece, si focalizza sulla “Titolarità della proposta” e recita ai primi due commi: *“Nei confronti delle persone indicate all'articolo 16 possono essere proposte dal procuratore della Repubblica presso il tribunale del capoluogo del distretto ove dimora la persona, dal procuratore nazionale antimafia e antiterrorismo, dal questore o dal direttore della Direzione investigativa antimafia le misure di prevenzione patrimoniali di cui al presente titolo.*

2. Nei casi previsti dall'articolo 4, comma 1, lettere c), i), i-bis) e i-ter), le funzioni e le competenze spettanti al procuratore della Repubblica presso il tribunale del capoluogo del distretto sono attribuite anche al procuratore della Repubblica presso il tribunale nel cui circondario dimora la persona, previo coordinamento con il procuratore della Repubblica presso il tribunale del capoluogo del distretto. Nei medesimi casi, nelle udienze relative ai procedimenti per l'applicazione delle misure di prevenzione, le funzioni di pubblico ministero possono essere esercitate anche dal procuratore della Repubblica presso il tribunale competente.

2.5.2 La confisca nelle Misure di Prevenzione: art 24 D. Lgs 159/2011

L'articolo 24¹⁰⁷ del Codice Antimafia stabilisce che il tribunale può ordinare la confisca dei beni sequestrati quando la persona coinvolta nel procedimento non può giustificare la provenienza legittima dei beni stessi. Questa disposizione si applica anche se i beni sono detenuti o controllati da un'altra persona, fisica o giuridica, e se il valore dei beni è sproporzionato rispetto al reddito dichiarato o all'attività economica dell'interessato. Inoltre, la confisca può essere disposta anche per i beni che risultano essere il frutto di attività illegali o il loro riutilizzo.

Il decreto di confisca può essere emesso entro un anno e sei mesi dalla data in cui l'amministratore giudiziario assume il possesso dei beni. Tuttavia, in casi di indagini complesse o patrimoni rilevanti, questo termine può essere prorogato per sei mesi, per non più di due volte, con un decreto motivato del tribunale.

Per riassumere, i presupposti per la confisca di prevenzione includono:

L'applicazione di una misura di prevenzione personale a un soggetto considerato socialmente pericoloso in quanto "indiziato" di determinati reati stabiliti per legge.

La disponibilità diretta o indiretta dei beni da parte del soggetto indiziato.

La sproporzione tra il valore dei beni e il reddito dichiarato o l'attività svolta dall'interessato, o la presunzione che i beni siano il frutto di attività illegali o il loro riutilizzo.

Anche in questo caso, si prescinde dall'accertamento del nesso di pertinenza tra l'accumulo dei singoli elementi del patrimonio illecito e l'attività criminosa presupposta.

La confisca di prevenzione si basa sulla presunzione iuris tantum che un soggetto solitamente coinvolto in reati particolarmente "redditizi" possa aver reinvestito, anche attraverso intermediari, i proventi accumulati nell'acquisto di beni, che quindi vanno sottratti per la loro presunta origine illecita. Questo approccio differisce dalla confisca ex

¹⁰⁷ Decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 - Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 13 agosto 2010, n. 136. (11G0201) – art. 24 comma 1: *"Il tribunale dispone la confisca dei beni sequestrati di cui la persona nei cui confronti è instaurato il procedimento non possa giustificare la legittima provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulti essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica, nonché dei beni che risultino essere frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego. In ogni caso il proposto non può giustificare la legittima provenienza dei beni adducendo che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale. Se il tribunale non dispone la confisca, può applicare anche d'ufficio le misure di cui agli articoli 34 e 34-bis ove ricorrano i presupposti ivi previsti".*

art. 12-sexies c.p.p., che richiede l'accertamento della responsabilità penale dell'imputato per uno dei delitti contemplati dalla normativa.

Sul piano soggettivo, la confisca di prevenzione presuppone una valutazione positiva, all'interno di un procedimento di prevenzione, della pericolosità sociale della persona a cui è associato il patrimonio. Al contrario, per l'applicazione della confisca ex art. 12-sexies c.p.p., è necessario un accertamento di responsabilità penale all'interno di un procedimento penale.

Inoltre, nel procedimento di prevenzione non si applicano le regole di prova specifiche previste per il procedimento penale, poiché l'accertamento della pericolosità sociale avviene principalmente su basi indiziarie. Questo significa che anche un singolo elemento indiziaro potrebbe essere sufficiente per giustificare l'applicazione di una misura di prevenzione, se considerato attendibile dal giudice.

Capitolo III: Il sequestro e la confisca in ambito tributario

3.1 L'evoluzione delle misure ablativo in ambito tributario

Nel corso degli anni, le misure ablativo hanno acquisito un ruolo sempre più significativo nella repressione dei reati, in modo particolare nell'ambito della disciplina del diritto penale-tributario.

Fra i primi interventi legislativi in materia di confisca nei reati tributari, spicca l'emanazione della legge 108/1996¹⁰⁸, che ha riformato l'art. 644 del Codice penale, introducendo la possibilità di applicare la misura in esame al prezzo e al profitto derivante dall'attuazione di reati di usura, estendendo inoltre la stessa anche alle somme di denaro, ovvero ai beni, ovvero a tutte le utilità di cui il soggetto ritenuto colpevole ne detenga disponibilità diretta o indiretta, per un ammontare equivalente al valore degli interessi o di altri vantaggi illeciti ottenuti mediante la condotta illegale¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Legge 7 marzo 1996, n.108 – Disposizione in materia di usura – GU Serie Generale n.58 del 09-03-1996 – Suppl. Ordinario n. 44 – “ART. 644. - (Usura). -*Chiunque, fuori dei casi previsti dall'articolo 643, si fa dare o promettere, sotto qualsiasi forma, per sé o per altri, in corrispettivo di una prestazione di denaro o di altre utilità, interessi o altri vantaggi usurari, è punito con la reclusione da uno a sei anni e con la multa da lire sei milioni a lire trenta milioni.*

Alla stessa pena soggiace chi, fuori del caso di concorso nel delitto previsto dal primo comma procura a taluno una somma di denaro od altre utilità facendo dare o promettere, a sé o ad altri, per la mediazione, un compenso usurario.

La legge stabilisce il limite oltre il quale gli interessi sono sempre usurari. Sono altresì usurari gli interessi, anche se inferiori a tale limite, e gli altri vantaggi o compensi che, avuto riguardo alle concrete modalità del fatto e al tasso medio praticato per operazioni similari, risultano comunque sproporzionati rispetto alla prestazione di denaro o di altre utilità, ovvero all'opera di mediazione, quando chi li ha dati o promessi si trova in condizioni di difficoltà economica o finanziaria.

Per la determinazione del tasso di interesse usurario si tiene conto delle commissioni, remunerazioni qualsiasi titolo e delle spese, escluse quelle per imposte e tasse, collegate alla erogazione del credito.

Le pene per i fatti di cui al primo e secondo comma sono aumentate da un terzo alla metà:

1) se il colpevole ha agito nell'esercizio di una attività professionale, bancaria o di intermediazione finanziaria mobiliare;

2) se il colpevole ha richiesto in garanzia partecipazioni o quote societarie o aziendali o proprietà immobiliari;

3) se il reato è commesso in danno di chi si trova in stato di bisogno;

4) se il reato è commesso in danno di chi svolge attività imprenditoriale, professionale o artigianale;

5) se il reato è commesso da persona sottoposta con provvedimento definitivo alla misura di prevenzione della sorveglianza speciale durante il periodo previsto di applicazione e fino a tre anni dal momento in cui è cessata l'esecuzione.

Nel caso di condanna, o di applicazione di pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per uno dei delitti di cui al presente articolo, è sempre ordinata la confisca dei beni che costituiscono prezzo o profitto del reato ovvero di somme di denaro, beni ed utilità di cui il reo ha la disponibilità anche per interposta persona per un importo pari al valore degli interessi o degli altri vantaggi o compensi usurari, salvi i diritti della persona offesa dal reato alle restituzioni e al risarcimento dei danni".

2. L'articolo 644-bis del Codice penale è abrogato.

¹⁰⁹ Cfr. “L'evoluzione della confisca nel diritto penale tributario – Dalla misura ablativo per equivalente alla confisca per sproporzione: le novelle dal 2019 in poi” - in www.altalex.com pag. 1

Il legislatore, attraverso questa nuova forma di conquista, supera l'ostacolo del collegamento diretto o indiretto tra il reato e i beni confiscati, che dovrebbe invece sussistere ai fini dell'applicazione dell'art. 240¹¹⁰ del Codice penale. Non risulta necessario quindi, dimostrare il legame specifico sussistente tra il reato e i beni confiscati, come precedentemente affermato, ma è sufficiente che il reato sia stato effettivamente commesso.

Trattasi di una particolare forma di confisca che colpisce direttamente i beni che si ritrovano nella disponibilità del soggetto colpevole, ove non sia possibile procedere alla confisca del prezzo, ovvero del profitto ottenuto indebitamente dal reato, attuando quindi una vera e propria forma di intervento complementare

La misura introdotta che prende il nome di confisca per equivalente ha trovato poi ulteriori applicazioni attraverso nuovi interventi legislativi; uno fra tutti l'art 322-ter¹¹¹ del Codice penale, introdotto dall'art. 3 della legge 300/2000.

La prima vera e propria introduzione della misura ablativa in esame, in materia tributaria, avvenne attraverso la promulgazione della legge 244/2007¹¹², conosciuta con il nome di "Finanziaria 2008", che al comma 143¹¹³ del suo primo articolo dispone l'applicazione del sopracitato articolo 322-ter del Codice penale, per tutti i delitti disciplinati dagli artt. 2,3,4,5,8,10-bis, 10-ter, 10-quater, e 11 del d.lgs. 74/2000.

¹¹⁰ Art. 240 Codice penale – R.D. 19 ottobre 1930, n.1398 – “*Nel caso di condanna, il giudice può ordinare la confisca delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato, e delle cose che ne sono il prodotto o il profitto [c.p.p. 676, 733, 316 ss., 321 ss., 86 disp. att. c.p.p.] (1) [...]*”.

¹¹¹ Art. 322-ter - Codice Penale – R.D. 19 ottobre 1930, n.1398 – “*Nel caso di condanna, o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per uno dei delitti previsti dagli articoli da 314 a 320, anche se commessi dai soggetti indicati nell'articolo 322 bis, primo comma, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo(2), salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto(3).*

Nel caso di condanna, o di applicazione della pena a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per il delitto previsto dall'articolo 321, anche se commesso ai sensi dell'articolo 322 bis, secondo comma, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a quello di detto profitto e, comunque, non inferiore a quello del denaro o delle altre utilità date o promesse al pubblico ufficiale o all'incaricato di pubblico servizio o agli altri soggetti indicati nell'articolo 322 bis, secondo comma(4).

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

¹¹² LEGGE 24 dicembre 2007, n. 244 - Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008) (GU Serie Generale n.300 del 28-12-2007 - Suppl. Ordinario n. 285)

¹¹³ Articolo 1 comma 143 – “Finanziaria 2008” – “*Nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del Codice penale*”.

Tuttavia, la collocazione della normativa sopra citata, all'interno del codice tributario, aveva sollevato critiche da parte della dottrina, per la sua posizione estranea al nucleo normativo dei reati tributari e soprattutto per le problematiche di chiarezza generate dalla tecnica del rinvio normativo¹¹⁴, tanto da spingere il legislatore ad introdurre una disciplina *ad hoc* in tema di confisca nei reati esclusivamente tributari, individuabile nella legge 158/2015¹¹⁵.

Questa nuova normativa, abrogando il comma 143 dell'art.1 della legge 244/2007 di cui sopra citata, ha provveduto all'ampliamento del raggio di azione della confisca del prezzo, ovvero del profitto, estendendola a tutti i reati tributari previsti e disciplinati dal decreto legislativo 74/2000, ivi compreso il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili.

Ad apportare ulteriori significative modifiche al D.lgs. 74/2000, è il decreto-legge del 26 ottobre 2019 n. 124, convertito in legge 19 dicembre 2019, n.157.

Con suddetto decreto, i reati tributari entrano nel novero dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti ex D.lgs. 231/2001, e si assiste inoltre ad un inasprimento delle pene detentive e delle sanzioni patrimoniali di diverse fattispecie incriminatrici, sino a prevedere, in alcuni casi, l'applicazione dell'istituto della confisca allargata.

Sempre in termini di confisca, assume un ruolo di fondamentale importanza il decreto legislativo 150/2022, meglio conosciuto con il nome di "Riforma Cartabia", il quale, in materia di reati tributari, da un lato conferma l'obbligatorietà della misura ablativa vietandone la possibilità che la stessa possa essere oggetto di patteggiamento, dall'altro, con l'introduzione dell'art. 86, comma 1-*bis*, legittima l'esecuzione della confisca per equivalente senza che vi sia alcuna necessità di un sequestro di tipo preventivo.

In conclusione, l'ultima riforma attuata dal legislatore, che merita di essere trattata nel seguente capitolo, viene individuata nel decreto legislativo n.144/2024 che rende esecutivo quanto già previsto nella legge delega 111/2023, il quale prevedeva una revisione sostanziale dell'intero sistema sanzionatorio tributario e penal-tributario.

¹¹⁴“L'evoluzione della confisca nel diritto penale tributario” –06/06/2021- in <https://www.altalex.com/documents/news/2021/06/06/evoluzione-della-confisca-nel-diritto-penale-tributario> pag. 2

¹¹⁵ Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 - Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23. (15G00169) (GU Serie Generale n.233 del 07-10-2015 - Suppl. Ordinario n. 55)

In modo particolare il D.lgs. 144/2024, si focalizza perlopiù sulle innovazioni che il nuovo sistema introduce nella disciplina delle cause di non punibilità dei reati di natura tributaria.

3.2 La regolamentazione della confisca penal-tributaria prevista dal Decreto legislativo 158/2015

Prima dell'introduzione dell'art. 12-*bis*, la confisca era obbligatoria solo in caso di condanna per specifici reati fiscali individuabili rispettivamente nella dichiarazione fraudolenta, ovvero l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, ovvero l'omesso versamento e la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, come previsto e disciplinato dal Decreto 74/2000.

Con l'introduzione dell'art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000, inserito dall'art.10 comma 1 del d.lgs. 158/2015, sembrerebbe che l'obbligo di confisca sia stato esteso anche al delitto di distruzione o occultamento delle scritture contabili, di cui all'art.10 del medesimo Decreto. Questo ampliamento dell'obbligo di confisca evidenzia un'attenzione più ampia, da parte del legislatore, verso una tipologia di reati tributari più diversificata, ponendo una maggiore attenzione e un maggior *pathos* nel tentativo di contrasto della frode fiscale attraverso l'impiego di misure punitive ritenute maggiormente incisive¹¹⁶.

Il legislatore penale tributario ha previsto come tipologia di confisca quella diretta, o in forma equivalente, fornendo alle autorità competenti, una tipologia di strumenti ritenuti più incisivi per contrastare i reati fiscali. Questo significa che, oltre alla confisca dei beni illecitamente ottenuti, è possibile confiscare beni di valore comparabile a quelli acquisiti attraverso l'attuazione di attività criminose.

L'art 12-*bis*, il quale prevede che *«1. Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto. 2. La confisca non opera per la*

¹¹⁶ Cfr. M. GARAVOGLIA, Commento sull'art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000 mod. d.lgs. 158/2015, a cura di I. CARACCIOLI, , *I nuovi reati tributari*, Milano, 2016, p. 253 ss.;

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».

La confisca, nel contesto delle condanne per reati tributari di cui all'articolo 12-bis, si articola in due aspetti distinti. Innanzitutto, al primo comma, viene stabilita l'applicazione di una forma di confisca obbligatoria, anche per equivalente, per i reati fiscali. Dall'altro lato, al secondo comma, viene specificato che tale confisca non si applica alla parte dell'importo che il contribuente si impegna a versare nelle casse dell'erario.

Questo secondo comma è di particolare interesse poiché rappresenta un intervento legislativo innovativo nel rapporto tra confisca e recupero dell'imposta evasa. Questa disposizione caratterizza la confisca come una misura ablativa definitiva, anticipata dal sequestro preventivo, che può incidere sulla stessa ricchezza soggetta a recupero fiscale. È importante sottolineare che, anche prima della riforma attuata con il decreto legislativo n. 158 del 24 settembre 2015, il sistema penal-tributario italiano prevedeva una prima forma di confisca per equivalente¹¹⁷.

La riforma ha introdotto specifiche disposizioni in merito alla confisca obbligatoria del profitto derivante dai reati tributari, andando a definire chiaramente il suo ruolo all'interno del nuovo contesto normativo delineato dal decreto legislativo 74/2000¹¹⁸.

Secondo l'art. 12-bis, il giudice che emana la sentenza di condanna per un reato tributario, come definito dal decreto legislativo n. 74/2000, deve prima valutare la possibilità di procedere con la confisca diretta dei beni ottenuti illecitamente. Qualora risultasse impossibile recuperare direttamente il profitto (perché non identificabile o appartenente a un soggetto estraneo al reato), il giudice è tenuto a ordinare la confisca per equivalente, basandosi sul valore corrispondente all'importo accertato come profitto di provenienza illecita¹¹⁹.

¹¹⁷ L'articolo 1, comma 143, della Legge n. 244 del 2007 NOCERINO e S. PUTINATI, edito a Torino nel 2015, pagina 288;

¹¹⁸ È da notare che il primo comma dell'art. 12-bis ripropone la stessa formulazione dell'art. 322-ter del Codice penale. La riforma ha esteso l'applicazione di questa misura a tutti i reati tributari previsti dal decreto legislativo n. 74/2000, mentre l'art. 1, comma 143, della legge n. 244/2007 enumerava specificamente i reati ai quali la confisca si applicava. Questo ampliamento della portata della confisca ha sollevato dubbi riguardo a un possibile eccesso di delega da parte del Governo, oltrepassando i limiti stabiliti dalla delega legislativa;

¹¹⁹ Cfr. Le “confische” come strumenti di contrasto ai reati tributari nello scenario nazionale ed europeo – Dottorato di ricerca in diritto tributario europeo – di STEFANIA LA BELLA pag. 84

Nella versione finale del Decreto Legislativo n. 158/2015, l'art. 12-*bis* ha subito una leggera modifica testuale, attraverso l'introduzione di un secondo comma¹²⁰, volto a garantire, in maniera prioritaria, i diritti creditizi dell'Agenzia delle Entrate, rispetto alle perdite patrimoniali conseguenti alla confisca stessa.

Questo principio stabilisce che la regolarizzazione delle obbligazioni fiscali con l'Amministrazione finanziaria, annulla l'obiettivo principale della confisca e di conseguenza del sequestro preventivo ad essa collegato, attraverso la restituzione del profitto derivante dal reato all'Erario, ovvero all'eliminazione dello stesso oggetto sul quale dovrebbe incidere la medesima misura ablativa.

Inizialmente, la disciplina dello strumento ablativo di cui sopra indicato, regolato dall'art. 322-*ter* del Codice penale, non esplicava, ovvero chiariva il rapporto tra la confisca del profitto derivante dal reato tributario e il debito fiscale nei confronti dell'Erario.

Tuttavia, l'odierna giurisprudenza ha stabilito che, qualora il contribuente pagasse l'imposta, anche dilazionata nel tempo, qualsiasi vantaggio indebito soggetto a confisca verrebbe automaticamente eliminato, in virtù del fatto che il profitto oggetto di confisca coinciderebbe con l'ammontare dell'imposta evasa.

Questo implica che i beni sottoposti a sequestro, dovrebbero essere restituiti per un importo pari a quanto versato dall'agente, e che tale somma venga detratta successivamente dall'importo effettivo oggetto di confisca, sino alla sua completa esclusione.

Il principio implicito che giustifica quanto sopra esplicito, sembra suggerire che la logica della confisca, nel contesto penal-tributario, si focalizzi meno sulla sua natura di strumento ablatorio quanto sull'effettiva importanza del recupero del debito fiscale.

L'opzione di rateizzazione delle somme non versate in precedenza non comporta la sospensione del sequestro preventivo, ma riserva comunque all'imputato la possibilità di richiedere una riduzione della misura adottata in base a quanto già versato attraverso il pagamento delle rate¹²¹.

¹²⁰ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, art. 12-*bis*, comma 2 - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000: “*La confisca non opera per la parte che il contribuente s’impegna a versare all’erario in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta*”;

¹²¹ Cfr. Le “confische” come strumenti di contrasto ai reati tributari nello scenario nazionale ed europeo – Dottorato di ricerca in diritto tributario europeo – di STEFANIA LA BELLA pag. 86

Di conseguenza, il piano di rateazione amministrativo crea una finestra temporale durante la quale la confisca, sebbene presente nel quadro giuridico, non può essere messa in atto materialmente, poiché risulta subordinata a un evento futuro e incerto come il mancato pagamento del tributo¹²².

L'art 12-*bis* stabilisce che la mancata applicazione della misura ablativa in esame, viene estesa anche per la parte di tributo non pagata ma per la quale il contribuente si impegna a versare all'Erario e non solo quindi, per la parte del tributo già versata

A sostegno di quanto sopra detto, la Cassazione sez. III, con la sentenza¹²³ n. 24614 del 2020, relativa ad un caso di dichiarazione fraudolenta per operazione inesistenti di cui all'art. 8 d.lgs. 74/2000, ha stabilito che, in presenza di un accordo di rateazione concordato con l'Agenzia delle Entrate, la confisca del profitto del reato tributario, pur essendo stata disposta, non può essere attuata e produce effetti solo se il debito verso l'Erario rimane insoluto.

Risulta importante sottolineare il significato che si cela dietro “*l'impegno a versare*”, individuato al secondo comma dell'art. 12-*bis*

Secondo la Giurisprudenza, è ormai pacifico considerare che con suddetta locuzione, il legislatore voglia intendere un impegno formalmente assunto dal contribuente con l'Amministrazione finanziaria e non semplicemente un'intenzione unilaterale da parte di quest'ultimo, attraverso quello che potrebbe essere un accertamento con adesione, una transazione fiscale di cui all'art. 182-*ter* della Legge Finanziaria, ovvero altri tipi di accordi previsti dall'ordinamento vigente.

Pertanto, l'impegno richiesto al contribuente oggi giorno riguarda anche la formalizzazione dell'intenzione di pagare il debito tributario al fine di evitare o ridurre l'applicazione della confisca.

Il contribuente deve indicare l'importo esatto che, se inferiore al profitto confiscabile, determinerà una riduzione della misura ablativa, mentre se risulta pari a zero, la confisca

¹²² G. ANTICO, C. PETRALIA, *Istanza di rateizzazione amministrativa: effetti sul sequestro preventivo in Il fisco*, n. 14, 2010, pp. 1-1340.

¹²³ Cassazione Penale, sez. III, sentenza n. 24614 del 15 luglio 2020 – massima “*In tema di reati tributari, la disposizione di cui al comma 2° dell'art. 12-bis del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, secondo cui la confisca diretta o di valore dei beni costituenti profitto o prodotto del reato, non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro, deve essere intesa nel senso che la confisca, così come il sequestro preventivo ad essa preordinato può essere adottata anche a fronte dell'impegno di pagamento assunto, producendo tuttavia effetti solo ove si verifichi l'evento futuro ed incerto costituito dal mancato pagamento del debito*”, in www.onelegale.wolterskluwer.it;

non avrà luogo. Con l'espressione "impegno a versare", il legislatore ha chiaramente fatto riferimento a un accordo formale con l'Agenzia delle Entrate, nel rispetto del principio di leale collaborazione tra cittadino e Amministrazione finanziaria¹²⁴.

Questo "impegno a versare" sembra potersi realizzare attraverso gli attuali moduli procedurali e processuali, dai quali emerge l'intenzione giuridicamente vincolante del contribuente a versare l'importo dovuto, sulla base di definizioni consensuali o comportamenti inequivocabili. Se tale "impegno" non è facilmente individuabile, sarà il pagamento effettivo del debito tributario a determinare la mancanza dei presupposti per la confisca (e il sequestro preventivo associato).

La disposizione identifica nel pagamento del tributo il momento in cui si perfeziona l'esigenza sistematica di coordinare le diverse reazioni ablativo, con un effetto "ostativo" rispetto alla confisca e al sequestro preventivo, che si attua già con l'impegno assunto dal contribuente e in relazione alle somme interessate. L'estinzione del debito tributario, pertanto, non è da sola sufficiente a far venir meno i presupposti per la confisca (e per il sequestro preventivo) in relazione alla parte del debito tributario soggetta a procedimento penale.

Da un'attenta analisi della normativa in esame, è possibile identificare quelle che potrebbero essere le potenziali fasi, individuate dal legislatore, entro la quale l'obbligo al pagamento deve necessariamente essere espletato.

Il primo termine previsto fa riferimento al termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, e comunque prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche, ovvero dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali; il secondo termine, individuato dalla normativa, fa riferimento all'arco temporale che precede l'apertura del dibattito di primo grado; il terzo ed ultimo termine previsto viene rinviato al periodo che precede la pronuncia definitiva della sentenza di condanna.

Qualora l'obbligo di adempimento non venisse rispettato, è necessario far riferimento all'ultimo capoverso dell'art. 12-bis, che con la proposizione "*Nel caso di mancato*

¹²⁴ Cfr. Le "confische" come strumenti di contrasto ai reati tributari nello scenario nazionale ed europeo – Dottorato di ricerca in diritto tributario europeo – di STEFANIA LA BELLA pag. 88

versamento la confisca è sempre disposta”¹²⁵, lascia intendere che, per procedere all’esecuzione dello strumento ablativo della confisca, è inequivocabilmente necessario il mancato pagamento pattuito.

In altri termini, la confisca può essere facilmente e immediatamente applicata se la sentenza di condanna non è ancora definitiva o se è stata impugnata, poiché il giudice di secondo grado ha l'autorità per disporla per la parte non versata. Tuttavia, questa procedura non si applica se la sentenza è diventata definitiva nel frattempo. In tal caso, è necessario determinare se spetta al giudice della cognizione o dell'esecuzione decidere sulla confisca e provvedere all'esecuzione della misura ablatoria in caso di mancato pagamento.

Prescindendo dal giudice della cognizione, il cui potere risulta ormai completamente espletato, e il pubblico ministero, che non detiene il potere di eseguire misure senza un provvedimento giurisdizionale, poiché manca il titolo esecutivo per eseguire la confisca, rimane il giudice dell'esecuzione. Quest'ultimo ha una competenza generica in materia di confisca secondo l'articolo 676 del codice di procedura penale, il quale stabilisce che il giudice dell'esecuzione è competente a decidere riguardo alla confisca o alla restituzione dei beni sequestrati. In questi casi, il giudice dell'esecuzione procede direttamente in conformità a quanto previsto dall'articolo 667, comma 4¹²⁶.

Una volta che l’Amministrazione finanziaria ha rilevato l’inadempimento del contribuente, fattispecie che potrebbe coincidere con il mancato versamento del pagamento dovuto alla scadenza indicata nell’impegno assunto, ovvero interruzione del versamento delle rate pattuite, la stessa provvede a fornire immediata comunicazione al giudice dell’esecuzione, richiedendo l’attuazione della misura ablativa della confisca per un valore coincidente con l’ammontare non corrisposto.

L’Amministrazione finanziaria potrebbe inoltre informare il pubblico ministero competente per la fase esecutiva, il quale potrebbe a sua volta presentare la richiesta di confisca delle somme omesse al giudice dell’esecuzione¹²⁷.

¹²⁵ Decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, art. 12-*bis*, comma 2 - Nuova disciplina dei reati di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’art 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205 – Entrata in vigore 15/04/2000

¹²⁶ ¹²⁶ Cfr. Le “confische” come strumenti di contrasto ai reati tributari nello scenario nazionale ed europeo – Dottorato di ricerca in diritto tributario europeo – di Stefania La Bella pag. 92

¹²⁷ S. FINOCCHIARO, *L'impegno a pagare*, citazione p. 170.

La dottrina si è spesso interrogata, se la presenza di un accordo formale con l'Amministrazione finanziaria, stipulato dopo la sentenza definitiva di condanna che ha disposto la misura ablativa, abbia un qualche tipo di effetto, poiché non viene rilevato nella disposizione in esame, alcuna indicazione relativa al termine entro cui il contribuente sia tenuto alla formalizzazione dell'impegno a versare di cui sopra indicato¹²⁸.

Per rispondere a suddetto interrogativo può risultare utile citare la sentenza n. 28225/2016, in cui la Suprema Corte, ha ritenuto che la presenza di un qualsiasi accordo di tipo formale previsto dall'ordinamento vigente, assume la sua effettiva validità, se e soltanto se, viene stipulato nei "termini riconosciuti e ammessi dalla legislazione tributaria di settore"¹²⁹. Inoltre, proseguendo sempre in questi termini, la Cassazione, con la pronuncia n. 5728/2016, ha stabilito che, in presenza di un accordo rateale, la confisca non può essere ritenuta operativa, con una conseguenziale obliterazione del sequestro imposto per suddetto motivo, per il solo caso di pagamento integrale del debito tributario¹³⁰.

Risulta opportuno quindi, escludere qualsiasi tipo di possibilità di "rinegoziazione" della misura ablativa, in modo tale da evitare il rischio che il contribuente possa in qualche modo posticipare la mera esecuzione della confisca a propria discrezione.

Pertanto, in presenza di una sentenza di confisca definitiva, non risulta possibile la formalizzazione di un accordo tardivo da parte del contribuente, il cui fine ultimo risulti proprio la revoca, ovvero la sospensione, della misura da parte del giudice dell'esecuzione.

Sempre in questi termini, la Suprema Corte stabilisce che, qualora il condannato si impegnasse nell'adempimento dell'obbligazione tributaria assunta, ovvero si impegnasse nei termini previsti dal legislatore tributario ad individuare e stipulare una tipologia di accordi di cui sopra citati, il giudice applicherebbe la confisca, senza però renderla esecutiva, riservandosi la possibilità di applicare un sequestro di tipo preventivo qualora

¹²⁸ La relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di cassazione sulla riforma dei reati tributari, in *Diritto penale contemporaneo*, Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di cassazione, n. III/05/2015, 6 novembre 2015, p. 42.

¹²⁹ Cfr. *Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell'Economia*, n. 3-4, 1° luglio 2016, p. 877 – in www.onelegale.wolterskluwer.it/

¹³⁰ Cfr. *Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell'Economia*, n. 3-4, 1° luglio 2016, p. 877 – in www.onelegale.wolterskluwer.it/

vi fossero dei potenziali rischi di dispersione patrimoniale, che rimarrebbe in vigore fino al completo pagamento del debito¹³¹.

Secondo quanto disciplinato dall'art. 321¹³², comma 3 del c.p.p., il condannato è legittimato a richiedere il dissequestro per la parte che ha versato, ovvero di richiedere la restituzione delle cose sequestrate previa esecuzione di determinate condizioni, ai sensi dell'art. 85 del medesimo codice.

3.3 La disciplina delle confische e dei sequestri a seguito del “Decreto Fiscale” n. 124 del 2019

Si pensava che con la stagione delle riforme susseguitesì sino al decreto legislativo n.158 del 2015, che come già precedentemente affermato nel sottoparagrafo precedente, aveva portato all'introduzione dell'art 12-*bis* d.lgs. 74/2000, proseguendo sulla stessa linea di quanto già disciplinato dallo stesso legislatore all'art.1 comma 143 della Legge finanziaria del 2008, l'evoluzione della disciplina delle misure ablativo nel diritto tributario, avesse già raggiunto il suo massimo livello di chiarezza ed efficienza.

In realtà, come vedremo da qua breve, l'anno 2019 è da considerarsi come il punto di partenza di una nuova e seconda stagione di riforme nell'ambito delle misure ablativo nel contesto tributario.

In modo particolare, nel seguente sottoparagrafo verranno analizzate e riportate le principali nuove sanzioni patrimoniali e con esse le nuove forme di cautele reali, individuabili nel nuovo articolo 12-*ter* d.lgs. 74/20000, due fra tutte, l'introduzione di una nuova forma di confisca allargata o anche definita per sproporzione ex art. 240 *bis* del Codice penale, e del nuovo articolo 25 quinquiesdecies d.lgs. n.231/2001 in termini di

¹³¹ Cfr. G. VARRASO, *Le confische e i sequestri relativi ai reati tributari dopo l'entrata in vigore del decreto fiscale n. 124 del 2019*, in https://www.sistemapenale.it/pdf_contenuti/1599485992_varraso-2020a-confische-sequestri-tributari-decreto-fiscale-124-2019.pdf.

¹³² Articolo 321- comma 3 - Codice di procedura penale (D.P.R. 22 settembre 1988, n. 477) – “*Il sequestro è immediatamente revocato a richiesta del pubblico ministero o dell'interessato quando risultano mancanti, anche per fatti sopravvenuti, le condizioni di applicabilità previste dal comma 1. Nel corso delle indagini preliminari provvede il pubblico ministero con decreto motivato, che è notificato a coloro che hanno diritto di proporre impugnazione. Se vi è richiesta di revoca dell'interessato, il pubblico ministero, quando ritiene che essa vada anche in parte respinta, la trasmette al giudice, cui presenta richieste specifiche nonché gli elementi sui quali fonda le sue valutazioni. La richiesta è trasmessa non oltre il giorno successivo a quello del deposito nella segreteria*”.

responsabilità degli enti per alcuni reati di natura tributaria con conseguente applicazione della confisca.¹³³

Lo stesso autore Varraso, evidenzia come la nuova disciplina apportata dall'introduzione dei due articoli sopra citati, amplifichi inevitabilmente il rischio di una 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 [...]"¹³⁴.

Con l'introduzione della nuova misura ablativa della confisca allargata di cui sopra accennata, ex art. 12-ter d.lgs. 74/2000, si assiste ad un vero e proprio inasprimento delle sanzioni patrimoniali applicabili in sede di condanna o di patteggiamento nei confronti dell'imputato soggetto fisico, prevedendo inoltre la possibilità di disporre le stesse, in maniera anticipata sin dalla prima fase delle indagini preliminari, attraverso l'applicazione di un sequestro di tipo preventivo ex art. 321 comma 2 c.p.p.

La novità sostanziale, discussa ampiamente dalla dottrina riguarda proprio la possibilità che, il gip., su mera richiesta dell'accusa, individuabile nella persona del pubblico ministero, e della guardia di finanza, potrà disporre nei confronti dell'imputato, non solo il sequestro preventivo finalizzato alla conquista di cui all'art. 12 bis d.lgs. 74/2000, ma addirittura il nuovo sequestro preventivo finalizzato alla confisca allargata introdotto dal

¹³³ Cfr. G. VARRASO, *Le confische e i sequestri relativi ai reati tributari dopo l'entrata in vigore del decreto fiscale n. 124 del 2019*, in https://www.sistemapenale.it/pdf_contenuti/1599485992_varraso-2020a-confische-sequestri-tributari-decreto-fiscale-124-2019.pdf - pag 2

¹³⁴ Cfr. G. VARRASO, *Le confische e i sequestri relativi ai reati tributari dopo l'entrata in vigore del decreto fiscale n. 124 del 2019*, in https://www.sistemapenale.it/pdf_contenuti/1599485992_varraso-2020a-confische-sequestri-tributari-decreto-fiscale-124-2019.pdf - pag 2 e seguenti

decreto 124 del 2019 per i reati tributari di cui agli artt. 2,3,8 e 11 del d. lgs. 74/2000 entro i limiti¹³⁵ previsti dall'art. 240 bis del Codice penale¹³⁶

Volendo entrare nel pratico della questione, qualora venissero a manifestarsi durante la fase di investigazione da parte della guardia di finanza, potenziali indizi di commissione di uno dei reati tributari previsti dal legislatore, da parte di un contribuente persona fisica, è possibile procedere al sequestro preventivo ai fini della confisca diretta delle somme giacenti sui conti correnti direttamente riferibili alla società con cui l'indagato ha commesso l'illecito tributario, nei limiti dell'imposta evasa comprendente gli interessi e non le sanzioni.

Qualora gli stessi conti dovessero risultare incapienti o vi sia qualsiasi tipo di impossibilità a procedere, è prevista la confisca per equivalente dei beni rientranti nella sfera patrimoniale dell'indiziato. A supporto di quanto appena detto, può risultare utile riportare quanto stabilito dalla sentenza della Cassazione penale sez. III, del 29 maggio 2023 n. 23299, in cui la Suprema Corte ha sancito quanto segue, *“in materia di reati tributari commessi dal legale rappresentante di una persona giuridica l'onere motivazionale del giudice che dispone la confisca di valore di beni dell'imputato attesa la natura obbligatoria di detto provvedimento (nel caso di condanna l'articolo 12-bis del d.lgs. 10 marzo 2000, n.74 infatti impone la confisca diretta del profitto e quando non sia possibile la confisca per equivalente dei beni di cui il reo ha la disponibilità per un valore corrispondente) è limitato alla sussistenza dei presupposti legali della sua applicazione consistenti nell'impossibilità di disporre la confisca diretta del profitto o del prezzo del reato nel patrimonio della persona giuridica, nella disponibilità del bene*

¹³⁵ Lo stesso autore Varraso riporta nell'articolo “Le confische e i sequestri in materia di reati tributari dopo il “decreto fiscale” n. 124 del 2019” i limiti entro il quale può essere applicata la confisca allargata:

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”.

¹³⁶ Cfr. “Le confische e i sequestri in materia di reati tributari dopo il “decreto fiscale” n. 124 del 2019” – di G. VARRASO– in Sistema Penale pag. 4

*oggetto di confisca per equivalente da parte dell'autore materiale del reato e nella corrispondenza del valore del bene al profitto o al prezzo del reato*¹³⁷”

Si procede invece all'applicazione della nuova misura ablativa della confisca allargata quando, viene provata da parte del pubblico ministero, la sussistenza di una sproporzione tra il reddito dichiarato e l'effettivo valore dei beni, e non vi sia alcuna giustificazione legittima tale da indebolire quanto presupposto dall'accusa

Come già precedentemente accennato, l'introduzione della confisca allargata o per sproporzione, ha sollevato non poche discussioni di carattere dottrinale, tutte incentrate sull'interrogativo se la stessa misura ablativa sarebbe da considerarsi troppo rigida, tanto da poter incorrere in un non assoluto rispetto della Costituzione in termini di diritto di proprietà e di libera iniziativa economica privata.

La Suprema Corte in tal senso rimarca l'assoluta necessità di dover applicare i principi di proporzionalità, adeguatezza e gradualità di cui all'art. 275 c.p.p., in tutte le misure cautelari personali e reali, ivi compreso il sequestro preventivo¹³⁸.

Il presupposto implicito per l'applicazione della confisca allargata viene individuato nel fatto che l'indagato, oltre ad aver commesso il crimine tributario per cui si procede, abbia commesso ulteriori reati che renderebbero illegittima la provenienza di alcuni beni, sulla grave verrebbe poi a gravarsi la confisca allargata.

Risulta necessario che questa presunzione di illegittima acquisizione dei beni, venga sostenuta da documenti e prove apportati dal pubblico ministero dimostranti proprio l'effettivo squilibrio fra reddito e patrimonio, e soprattutto che il momento dell'acquisizione illegittima del bene, non sia temporalmente distante da quello in cui è stato commesso il reato spia.

Il legislatore prevede inoltre, una fattispecie in cui, la confisca allargata diviene “non operativa”, cioè nel caso in cui è previsto un accordo fra contribuente ed Erario, ed il primo abbia già provveduto ai primi pagamenti rateali previsti dall'accordo, ma non vi sia alcun impegno a versare per la parte di debito rimanente.

In questo particolare caso, la confisca può in ogni caso essere adottata, nonostante la sussistenza di un accordo formale, ma risulta inesequibile, producendo gli effetti giuridici esclusivamente nel caso in cui non viene a maturarsi l'effettivo pagamento.

¹³⁷ Cit. G. TURRI in Diritto e Pratica Tributaria, n. 1, 1° gennaio 2024, p. 296 - Commento alla normativa

¹³⁸ Cfr. “Le confische e i sequestri in materia di reati tributari dopo il “decreto fiscale” n. 124 del 2019” – di G. VARRASO – in Sistema Penale pag. 6

L'altra sostanziale novità apportata dal decreto-legge n 124 del 2019, e ampliata in sede di conversione con la legge n. 157 del 2019, riguarda l'introduzione dell'art 25 *quinquiesdecies*, la quale ha inserito nella sfera dei reati presupposto della responsabilità degli enti ex d.lgs. 231/2001, anche i reati tributari disciplinati dal decreto legislativo 74/2000.

In modo particolare, il comma 1 dell'art. 25 *quinquiesdecies*, prevede un ampliamento della responsabilità dei vertici aziendali e più in generale dei dipendenti di una determinata organizzazione ex art. 1 d.lgs. n.231, assoggettando agli stessi la responsabilità dell'organizzazione stessa per la commissione dei delitti tributari di cui agli artt. 2 comma 1 e 2 *bis*, 3, 8 comma 1 e 2 *bis*, 10 e 11 del d.lgs. 74/2000.

Il trasferimento della responsabilità, si attua anche nel caso dei reati di dichiarazione infedele ex art. 4 del d.lgs. 74/2000, omessa dichiarazione ex. Art. 5 del medesimo decreto, ed indebita compensazione ex art. 10 quater sempre del medesimo decreto, quando questi ultimi vengono inseriti all'interno di uno schema fraudolento transfrontaliero il cui obiettivo ultimo risulti l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto per un importo non inferiore ad euro dieci milioni.¹³⁹

Da un punto di vista procedimentale, ai sensi degli artt. 34 e 35 d.lgs. n. 231 del 2001, il processo penale dovrà in primis accertare la responsabilità del rappresentante legale della società, nonché degli eventuali dirigenti, complici del reato tributario, per poi procedere in un secondo momento, alla ricostruzione della fattispecie che costituisce l'illecito amministrativo derivante da tale reato come previsto dagli artt. 5, 6 e 7 del medesimo decreto.

L'accertamento del reato, con la conseguenziale sentenza di condanna dell'ente, comporterà l'applicazione della confisca obbligatoria diretta o per equivalente, sempre nella misura del prezzo ovvero del profitto derivante dal reato tributario per la quale è stata mossa l'accusa, fermo restando la tutela dei diritti dei terzi in buona fede, e al netto di quanti già versato dal colpevole.

Come già più volte affermato, viene seguito lo stesso *modus operandi*, anche in presenza di un accordo formale fra l'Erario ed il contribuente.

¹³⁹ Cfr. G. VARRASO, *Le confische e i sequestri relativi ai reati tributari dopo l'entrata in vigore del decreto fiscale n. 124 del 2019*, in https://www.sistemapenale.it/pdf_contenuti/1599485992_varraso-2020a-confische-sequestri-tributari-decreto-fiscale-124-2019.pdf - pag 9

La nuova disciplina dettata dal decreto-legge 124 del 2019 ha sollevato una questione molta discussa in ambito dottrinale e giurisprudenziale, secondo la quale, stando a quanto riportato dalla nuova disciplina, sarebbe possibile applicare la confisca e il profitto per l'intero ammontare, su ciascuna persona fisica e giuridica coinvolta nel procedimento penale, ed addirittura su più enti ritenuti colpevoli di un medesimo reato.

Nel caso specifico dei reati tributari, disciplinati dall'art. 25 *quiquiesdecies*, comma 1 e comma 1 *bis* del d.lgs. n. 231 del 2001, può essere richiesto il sequestro di tutti i beni nella disponibilità dell'organizzazione da parte del pubblico ministero, analogamente alla persona fisica, nella fattispecie specifica in cui i beni siano nell'interesse o a vantaggio della stessa organizzazione coinvolta nel reato tributario, anche se non strettamente correlati al medesimo reato.

Risulta facilmente deducibile che l'ente non può più non essere considerato responsabile del reato e “*non si dovrà più valutare se la società sia o meno un semplice schermo per commettere illeciti fiscali*”¹⁴⁰, anche se in ogni caso, rimane saldo il principio per la quale, le misure ablativo preventive previste dal procedimento devono essere obbligatoriamente correlate e proporzionate all'importo dell'imposta evasa oggetto del reato contestato.

Così facendo, la confisca ed il sequestro per equivalente, può essere esclusivamente applicata nei confronti della persona fisica, sia quest'ultima sotto indagine o direttamente imputata, quando i conti correnti dell'ente di riferimento risultano incipienti o vi sia qualsiasi altro tipo di impossibilità a procedere.

In conclusione, il legislatore, attraverso l'introduzione del nuovo art. 25 *quiquiesdecies*, comma 3, prevede per l'ente incolpato, la sola applicazione delle misure cautelari che vietano di contrarre con la pubblica amministrazione eventuali accordi formali, l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi, con la possibile revoca di quelli già concessi, ed infine il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Lo stesso Varraso, considera questa limitazione “effimera”¹⁴¹, in quanto già con il sequestro preventivo ex artt. 53 e 19 del d.lgs. 231/2011, l'attività dell'ente, risulta il più delle volte ostacolata proprio a causa della sottrazione della disponibilità dei beni

¹⁴⁰ Cfr. G. VARRASO, *Le confische e i sequestri relativi ai reati tributari dopo l'entrata in vigore del decreto fiscale n. 124 del 2019*, in https://www.sistemapenale.it/pdf_contenuti/1599485992_varraso-2020a-confische-sequestri-tributari-decreto-fiscale-124-2019.pdf - pag 11

¹⁴¹ Cfr. G. VARRASO, *Le confische e i sequestri relativi ai reati tributari dopo l'entrata in vigore del decreto fiscale n. 124 del 2019*, in https://www.sistemapenale.it/pdf_contenuti/1599485992_varraso-2020a-confische-sequestri-tributari-decreto-fiscale-124-2019.pdf - pag 11

produttivi, effetto che si produrrebbe in egual modo se venisse applicata una misura interdittiva ex artt. 9 lettera a e b, 13 e 45 del d.lgs. 231/2001.¹⁴²

3.3.1. L'amministrazione, la gestione e la destinazione dei beni produttivi sequestrati e confiscati nel contesto dei reati tributari.

La complessa disciplina inerente all'amministrazione, gestione e destinazione dei beni, individuabile negli artt. 321 comma 2 del codice di procedura penale, 12 *bis* e 12 *ter* del d.lgs. 74/2000, ha subito nel corso degli anni differenti modifiche.

La disciplina di riferimento contenuta all'interno dell'art. 104 *bis* disp. att. c.p.p., la quale prevedeva l'applicazione di regimi differenti a seconda della tipologia di fattispecie trattata dagli artt. 12 *bis* e 12 *ter* d.lgs. 74/2000, viene superata da una nuova disciplina prevista dal legislatore al d.lgs. n. 14 del 2019 nel nuovo Codice della crisi di impresa.

Nonostante l'evidente aleatorietà della materia, è possibile individuare alcune disposizioni che risultano essere comuni a tutti i sequestri preventivi finalizzati alla confisca.

La tesi prevalente sostiene che, nei casi di sequestro di beni produttivi o aziende, di cui all'art. 321 comma 2 c.p.p., la disciplina da tenere in considerazione, sarebbe quella dettata dal Codice antimafia capo I e capo II del titolo III del d.lgs. n.159/2011, la quale prevede la nomina di un amministratore giudiziario delegato alla gestione dei beni, da parte del giudice che dispone la misura in esame

In controbattuta, da un'attenta analisi dell'art. 104, comma 1 *quater*, del decreto attuativo del codice di procedura penale, viene individuato, un regime differenziato riguardo la destinazione finale dei beni, in alcuni casi di sequestro e confisca in circostanze particolari.

L'autore Varraso fornisce un quadro esplicativo che permette di comprendere, in maniera semplificata, le sostanziali discipline da applicare alle differenti fattispecie giuridiche.

In questo senso, la destinazione dei beni definitivamente confiscati ai sensi dell'art. 12 *bis* del d.lgs. n. 74/2000, dovrebbe rimanere disciplinata dall'art. 86 disp. att. c.p.p.,

¹⁴² Cfr. G. VARRASO, *Le confische e i sequestri relativi ai reati tributari dopo l'entrata in vigore del decreto fiscale n. 124 del 2019*, in https://www.sistemapenale.it/pdf_contenuti/1599485992_varraso-2020a-confische-sequestri-tributari-decreto-fiscale-124-2019.pdf - pagg 9-11

normativa che non risulta modificata dai recenti interventi legislativi e la quale prevede la vendita degli stessi beni a cura della cancelleria del giudice dell'esecuzione.

Per quanto concerne invece la destinazione dei beni definitivamente confiscati ai sensi dell'art. 12 *ter* del d.lgs. 74/2000, verrebbe applicato l'articolato regime di prioritaria destinazione del bene ai fini sociali, attraverso un provvedimento dell'Agenzia Nazionale, mediante acquisizione degli stessi beni al patrimonio dello Stato e degli Enti territoriali. Volendo quindi in conclusione riassumere brevemente il ruolo rivestito in questi termini dall'Agenzia Nazionale dei Beni Sequestrati e Confiscati, è possibile constatare che, quest'ultima sia chiamata a svolgere le sue funzioni di ausilio all'autorità giudiziaria fino alla confisca di secondo grado e di amministrazione e destinazione dei beni a seguito della sentenza di confisca definitiva, per i soli sequestri e confische di cui agli artt. 12-*ter* d.lgs. 74/2000 e 240 c.p., come confermato dall'art. 110, comma 2 lettere c) ed è) del decreto legislativo 159/2011. Sembrerebbe invece che per i sequestri e le confische di cui all'art. 12 bis del d.lgs. 74/2000, si sia voluto escludere qualsiasi tipo di competenza in materia dei reati tributari da parte della stessa Agenzia Nazionale¹⁴³.

3.4 Le modifiche apportate dal d.lgs. 150/2022, attuazione della Legge n.134 del 2021 in materia di sequestro e confisca

Con l'emanazione della legge n. 134/2021, attuato dal d.lgs. 150/2022 "*recante delega al Governo per l'efficienza del processo penale, nonché in materia di giustizia riparativa e disposizioni per la celere definizione dei procedimenti giudiziari*¹⁴⁴", il processo penale viene reso oggetto di una profonda riforma molto articolata, nella quale è possibile costatare diversi aspetti migliorativi in termini di efficientamento del sistema procedurale penale, ma anche alcuni interventi che lasciano qualche dubbio e perplessità.

L'intervento di riforma nasce proprio dall'urgente necessità di adempiere agli impegni europei individuabili nel P.N.R.R. entro la fine del 2022, al fine di accedere ai finanziamenti previsti nell'ambito del Piano nazionale di Ripresa e Resilienza previsto dall'Unione stessa.

¹⁴³ Cfr. G. VARRASO, *Le confische e i sequestri relativi ai reati tributari dopo l'entrata in vigore del decreto fiscale n. 124 del 2019*, in https://www.sistemapenale.it/pdf_contenuti/1599485992_varraso-2020a-confische-sequestri-tributari-decreto-fiscale-124-2019.pdf - pag 11

¹⁴⁴ Cit. in <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2022/10/17/22G00159/sg>.

La riforma si colloca all'interno di un maestoso progetto volto ad una generale riorganizzazione del sistema giudiziario con il fine di ridurre le tempistiche procedurali dei processi penali.

Seconda la nuova disciplina, l'obiettivo verrebbe perseguito mediante l'introduzione di nuovi modelli organizzativi che prevedono un aumento del numero di occupati all'interno delle risorse umane, con la creazione di un Ufficio del processo, e l'introduzione di nuovi strumenti tecnologici volti ad una effettiva transizione digitale del procedimento penale.

Volendo entrare nel dettaglio della riforma, tra le molteplici deleghe previste dall'art. 1 della Legge, alcune riguardano proprio la complessa materia delle confische e dell'amministrazione dei beni sequestrati. In modo particolare, come specificato dall'autore Menditto¹⁴⁵, la nuova disciplina in esame prevede:

- la possibilità di stipulare un accordo tra soggetto imputato e pubblico ministero, in tutti i casi di applicazione della pena su richiesta, anche per quanto concerne la confisca facoltativa, con determinazione di oggetto e ammontare di cui all'art. 1, comma 10, lett a), n.1;
- l'esecuzione della confisca per equivalente quando non riguarda beni mobili o immobili già sottoposti alla misura ablativa del sequestro di cui all'art. 1, comma 14, lettera a), prima parte;
- la vendita dei beni confiscati in qualsiasi forma, durante il processo penale di cui all'art.1, comma 14, seconda parte;
- l'amministrazione e gestione dei beni sottoposti a sequestro e di quelli confiscati di cui all'art. 1, comma 14, lettera a), seconda parte;
- l'improcedibilità dell'azione penale per il superamento dei termini massimi di durata del giudizio di impugnazione e la confisca disposta con la sentenza impugnata di cui all'art.1, comma 13, lettera d.

A prevedere la stipulazione di un accordo sull'applicazione della pena, è l'art 25 dello schema di decreto delegato, che aggiunge un secondo periodo all'art. 444, comma 1 del codice di procedura penale, il quale prevede la possibilità di non ordinare la confisca facoltativa, ovvero imporla su determinati beni specifici e a determinati ammontare, e intervenendo sul secondo comma del medesimo articolo, stabilendo che il giudice deve

¹⁴⁵ Cfr. F. MENDITTO in *“La riforma penale (l. n. 134/2021): le disposizioni in materia di sequestro e confisca dello schema di decreto delegato presentato dal governo”* - in *Rivista Penale* – 2022 pag. 65 e seguenti

valutare correttamente “determinate decisioni¹⁴⁶” inerenti alla confisca e non solo la correttezza della qualificazione giuridica del reato e l’applicazione e la comparazione delle circostanze.

Volendo sintetizzare, in ogni ipotesi di confisca facoltativa prevista dall’art. 240 comma 1 c.p., è possibile la stipulazione di un accordo tra il pubblico ministero e l’imputato, il cui oggetto potrebbe riguardare l’individuazione dell’oggetto, ovvero la tipologia ed il numero di beni da confiscare, persino il *quantum*.

In riferimento alla seconda fattispecie che riguarda l’esecuzione della confisca per equivalente, il giudice competente che valuta la richiesta, solitamente il gip durante le indagini preliminari, può richiedere l’esecuzione del sequestro fino all’ammontare corrispondente al profitto ovvero al valore del reato, senza che vi sia alcuna necessità di specificare i singoli beni da confiscare, che verranno indicati successivamente, durante la fase esecutiva, al pubblico ministero.

Pertanto, il giudice della cognizione, all’esito del processo dovrà:

- nel caso di beni sequestrati, disporre la confisca sino al valore corrispondente al *quantum* riconosciuto, aggiungendone il valore mancante nella fattispecie in cui i beni appartenenti alla sfera patrimoniale dell’imputato risultano essere insufficienti;
- in assenza di previo sequestro, dovrà indicare esclusivamente l’importo complessivo da apprendere, lasciando al pubblico ministero il compito di individuare i beni da sottoporre alla misura, dopo la sentenza di confisca definitiva;

Il giudice dell’esecuzione invece, procederà a disporre la misura ablativa, qualora il giudice della cognizione non lo abbia già fatto preventivamente.¹⁴⁷

Secondo lo stesso autore Menditto¹⁴⁸, la scelta di regolamentare dettagliatamente l’esecuzione della confisca per equivalente, quando non abbia ad oggetto beni mobili o immobili già sottoposti al sequestro, utilizzando la stessa modalità prevista per

¹⁴⁶ Cit. F. MENDITTO in “*La riforma penale (l. n. 134/2021): le disposizioni in materia di sequestro e confisca dello schema di decreto delegato presentato dal governo*” - in Rivista Penale – 2022 pag. 84

¹⁴⁷ Cfr. F. MENDITTO in “*La riforma penale (l. n. 134/2021): le disposizioni in materia di sequestro e confisca dello schema di decreto delegato presentato dal governo*” - in Rivista Penale – 2022 pag. 85 e seguenti

¹⁴⁸ Cfr. F. MENDITTO in “*La riforma penale (l. n. 134/2021): le disposizioni in materia di sequestro e confisca dello schema di decreto delegato presentato dal governo*” - in Rivista Penale – 2022 pag. 87

l'applicazione delle condanne di tipo pecuniario, sembrerebbe piuttosto corretto, poiché entrambi gli istituti imporrebbero al contribuente di corrispondere un importo pecuniario, e permetterebbero allo stato di vantare un titolo esecutivo in misura del medesimo importo.

Altro tema cruciale trattato brevemente dalla riforma riguarda l'amministrazione e la vendita dei beni oggetto delle misure ablativo in esame.

La disciplina dettata dall'art. 86, comma 1, disp. att. c.p.p., prevede che la vendita dei beni oggetto di confisca, qualora non sia stata prevista alcun tipo di destinazione specifica, spetta alla cancelleria, ad un istituto autorizzato, ovvero uno dei professionisti indicati negli artt. 534 bis e 591 bis del c.p.p.

3.4.1 L'esecuzione della confisca per equivalente non preceduta da sequestro preventivo nel nuovo decreto di riforma

Così come sottolineato dall'autore Pestelli¹⁴⁹, tra le disposizioni suscettibili di particolari critiche, viene individuata quella relativa al nuovo articolo 578-ter¹⁵⁰ del codice di procedura penale, valutata negativamente in quanto rappresentativa di un rischio per utilizzo distorto delle misure preventive, utilizzate come sostituto dello strumento di confisca penale.

La normativa stabilisce che nel caso di inammissibilità dell'azione penale, a causa del superamento dei termini massimi di durata del procedimento di impugnazione, la confisca disposta mediante sentenza impugnata è soggetta a revoca, salvi i provvedimenti di sequestro e confisca di prevenzione.

¹⁴⁹ Cfr. G. PESTELLI – “Brevi note critiche sull'esecuzione della confisca per equivalente non preceduta da sequestro preventivo nel nuovo decreto delegato di riforma del processo penale” – in Rivista Sistema Penale – pag. 2

¹⁵⁰ Articolo 578-ter- Codice di procedura penale - (D.P.R. 22 settembre 1988, n. 477) – comma 1,2,3

“1. La mancata definizione del giudizio di appello entro il termine di due anni costituisce causa di improcedibilità dell'azione penale.

2. La mancata definizione del giudizio di cassazione entro il termine di un anno costituisce causa di improcedibilità dell'azione penale.

3. I termini di cui ai commi 1 e 2 del presente articolo decorrono dal novantesimo giorno successivo alla scadenza del termine previsto dall'articolo 544, come eventualmente prorogato ai sensi dell'articolo 154 delle norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del presente codice, per il deposito della motivazione della sentenza”

Sebbene il nuovo art. 86, comma 1-*bis*¹⁵¹, si ponga, rispetto alla normativa sopra citata, in maniera piuttosto marginale, è stato comunque oggetto di critica, poiché effettivamente produce conseguenze di carattere pratico molto rilevanti; con questa nuova disciplina, il legislatore equipara l'esecuzione delle confische per equivalenti alle sanzioni pecuniarie, accostando in maniera errata i due istituti.

Come correttamente riportato dall'autore Pestelli, la misura ablativa della confisca, sia nella sua applicazione diretta che per equivalente, può essere preceduta o meno da un provvedimento di sequestro preventivo, finalizzato a contrastare i potenziali casi di dispersione dei beni oggetto di confisca, che produce completamente e per via anticipata, tutti gli effetti di un eventuale decisione definitiva da parte del giudice.

Nel caso specifico della confisca per equivalente, come già specificato nel precedente paragrafo, spetta al pubblico ministero, durante la fase di esecuzione, l'individuazione dei beni oggetto della misura ablativa e la conseguenziale verifica di valore ai fini del raggiungimento del *quantum* da confiscare.

La normativa è volta a tutelare il contribuente, in quanto quest'ultimo potrebbe in secondo momento rivolgersi al giudice dell'esecuzione, qualora ritenesse che la potenziale sottrazione dei beni individuati *ex ante* da parte del pubblico ministero, possa arrecargli un grave danno.

Il legame stretto che l'autore lascia presagire accostando i due istituti della confisca per equivalente e quella dell'esecuzione delle pene pecuniarie ad una simile, quasi uguale trattazione, presenta secondo l'autore criticità logiche e rischi concreti ai fini di una più efficiente ed efficace lotta contro la criminalità finanziaria.

Anzitutto, da un punto di vista concettuale, la confisca, a differenza della pena pecuniaria, non comporta la genesi di un'obbligazione di natura monetaria da estinguere, né tanto meno fa sorgere alcun titolo esecutivo da parte dello Stato; la misura ablativa comporta perlopiù un effettivo trasferimento di un bene al patrimonio dello Stato con una conseguenziale privazione dei proventi illeciti frutto del reato commesso nei confronti del condannato.

¹⁵¹Articolo 86 Disposizioni di attuazione del codice di procedura penale - comma 1-*bis*. - “*Qualora sia stata disposta una confisca per equivalente di beni non sottoposti a sequestro o, comunque, non specificamente individuati nel provvedimento che dispone la confisca, l'esecuzione si svolge con le modalità previste per l'esecuzione delle pene pecuniarie, ferma la possibilità per il pubblico ministero di dare esecuzione al provvedimento su beni individuati successivamente*”

Inoltre, sebbene i due istituti possano essere accomunati da una medesima funzione punitiva, in realtà gli stessi si differiscono per i propri requisiti applicativi e per il proprio contenuto intrinseco: la confisca per equivalente priva il condannato dei profitti ottenuti illecitamente attraverso la sottrazione del bene, la pena pecuniaria ha principalmente una funzione sanzionatoria.

Da un punto di vista meramente operativo, prevedere la stessa tipologia di trattamento per i due istituti implicherebbe, nel caso della confisca per equivalente non preceduta da sequestro, ovvero nel caso in cui beni non venissero individuati ex ante, concedere una pericolosa finestra temporale nella quale il condannato, temendo la potenziale sottrazione dei beni, potrebbe provvedere ad un'alienazione, rendendo così assolutamente inefficace e facilmente eludibile la misura stessa.

In questo senso risulta quindi fondamentale assicurare e tutelare il potere del pubblico ministero, per procedere, senza alcun dubbio di tipo interpretativo, all'aggressione dei patrimoni illecitamente accumulati attraverso il comportamento illecito da parte del contribuente.¹⁵²

3.5 La confisca obbligatoria con esclusione di patteggiamento: Sentenza n. 25317 del 13 giugno 2023

Sebbene, la modifica apportata all'art 444 del codice di procedura penale mediante il Decreto Legislativo n.150/2022, potesse destare qualche dubbio o incertezza in termini di patteggiamento sulle condizioni della misura ablativa della confisca in materia di reati tributari, la sentenza n. 25317 del 13 giugno 2023, emanata dalla terza sezione penale della Corte di cassazione, ha risolto la questione stabilendo che, nel contesto specifico in esame, la confisca rimane obbligatoria e non può essere soggetta a nessuna tipologia di patteggiamento.

Volendo entrare nel dettaglio del caso partico esaminato dalla Corte, in un primo momento, il Giudice preliminare aveva applicato all'imputato una pena concordata ai sensi delle disposizioni in termini di patteggiamento di cui agli articoli 2 e 8 del Decreto

¹⁵² Cfr. G. PESTELLI, *Brevi note critiche sull'esecuzione della confisca per equivalente non preceduta da sequestro preventivo nel nuovo decreto delegato di riforma del processo penale*, in *Rivista Sistema Penale* – pag. 3-9;

legislativo 74/2000, disponendo una confisca dei beni sequestrati, come disciplinato dagli articoli 240 del Codice penale e 12 *bis* del d.lgs. 74/2000.

L'imputato aveva in un secondo momento impugnato la sentenza mediante ricorso, contestando tra l'altro la decisione del giudice di disporre la misura ablativa della confisca dei beni sequestrati, nonostante nell'accordo stipulato fra le parti, venisse specificato, che tali beni dovevano essere esclusi dalla misura, in quanto estranei dal reato.

Ritornando alla disciplina in esame, il nuovo articolo 444 del codice di procedura penale, stabilisce che *“l'imputato e il pubblico ministero possono chiedere al giudice l'applicazione, nella specie e nella misura indicata, di una pena sostitutiva o di una pena pecuniaria, diminuita fino a un terzo, ovvero di una pena detentiva quando questa, tenuto conto delle circostanze e diminuita fino a un terzo, non supera cinque anni soli o congiunti a pena pecuniaria... L'imputato e il pubblico ministero possono inoltre chiedere al giudice di non applicare le pene accessorie o di applicarle per una durata determinata, salvo quanto previsto dal comma 3-bis, e di non ordinare la confisca facoltativa o di ordinarla con riferimento a specifici beni o a un importo determinato¹⁵³”*.

Nella sentenza in esame, la Cassazione specifica, che per i reati di natura tributaria di cui all'art. 12 *bis* d.lgs. 74/2000, è sempre prevista l'applicazione della confisca obbligatoria dei beni che costituiscono il profitto del reato.

Pertanto, poiché l'art. 444, comma 1 del c.p.p., legittima la richiesta proposta dalle parti, al solo caso di confisca facoltativa, è possibile affermare che gli stessi effetti non possono essere estesi anche nel caso di una disposizione di confisca obbligatoria.

L'imputato, essendo accusato di aver commesso la tipologia di reati di cui agli articoli 2 e 8 del decreto legislativo 74/2000, dovrà essere assoggettato alla confisca obbligatoria di cui all'art. 12 *bis* del d.lgs. 74/2000, con la specifica individuazione dei beni che costituiscono il prezzo ovvero il profitto del reato, e non potrà quindi essere legittimato ad alcuna richiesta di stipulazione di accordi formali.

¹⁵³ Cfr. G. IACOBELLI, *Reati fiscali: confisca obbligatoria con esclusione di patteggiamento*, in *Fisco Oggi* – www.fiscooggi.it - pag. 1;

Capitolo IV: Analisi “Caso studio”

4.1 Introduzione

Il seguente capitolo propone un'analisi dettagliata di un caso pratico relativo ad un sequestro penale di cui all'art. 321, comma 2, nella quale verranno approfondite, dopo una necessaria e breve descrizione dei fatti accaduti, i cui presupposti soggettivi e oggettivi hanno di fatto legittimato la richiesta da parte dell'accusa di procedere all'applicazione della misura ablativa di cui sopra, le attività svolte dall'Amministratore Giudiziario, successive alla sua nomina, e tutte le difficoltà riscontrate per la valutazione e l'individuazione di concrete possibilità per una potenziale continuità aziendale, al netto dei vantaggi e dei profitti illecitamente ottenuti dalla commissione dei delitti.

Come si vedrà nel proseguo del capitolo, l'obiettivo dell'Amministrazione giudiziaria, nella suddetta fattispecie, non è esclusivamente volta all'individuazione di un programma di risanamento, ma anche ad un previo raggiungimento di un giudizio in merito all'eventuale e possibile prosecuzione delle attività operativa delle società sottoposte al provvedimento cautelare, le cui stesse hanno di fatto rappresentato il mezzo attraverso il quale sono stati adempiuti gli illeciti.

Nella parte conclusiva invece, viene riportata la relazione 41 redatta dallo stesso Amministratore Giudiziario, nella quale lo stesso, indica la procedura di liquidazione come l'unica strada sostenibile e percorribile finanziariamente, in quanto qualsiasi altro tipo di soluzione avrebbe comunque richiesto apporti di capitale e nuova forza lavoro.

Il seguente caso è volto a dimostrare come il profitto economico, fittiziamente accumulato dall'organizzazione criminale, mediante l'esecuzione di una condotta criminosa ai danni dello Stato, sia poi stato impiegato come fonte di finanziamento per introdurre la stessa organizzazione in contesti commerciali già presenti sul mercato e finanziariamente stabili. L'acquisizione delle quote societarie, sebbene legittimamente avvenuta, ha decretato la morte delle stesse società che alla fine dell'intero procedimento cautelare, si sono ritrovate sottoposte ad una procedura di liquidazione, poiché ritenute ormai troppo “marce” e irrisanabili.

4.2 Descrizione dei fatti

Prima di addentrarci nell'analisi e nella contestualizzazione del caso studio in esame relativo ai due strumenti ablativi oggetto dell'intero elaborato di tesi, risulta opportuno fornire una breve e sintetica descrizione dei fatti, inerente all'esecuzione di una condotta delittuosa posta in essere a danno dello Stato da un gruppo criminale organizzato e capeggiato dal Sig. D.C.A, attivo nel commercio dell'ingrosso alimentare, alla quale si è affiancato, mediante l'acquisizione di imprese attive sul mercato del trasporto merci su strada.

Il sistema adoperato dal Sig. D.C.A, insieme ad un numero consistente di "collaboratori", prevedeva l'impiego di diverse società, formalmente esistenti ed intestate, ovvero amministrate da soggetti terzi, che nella realtà dei fatti risultavano fittizie e riconducibili ad una vera e propria organizzazione criminale, nonché ad una società avente concreta operatività imprenditoriale.

Le società cartiere acquistavano beni e servizi da fornitori primari, senza procedere ad alcun tipo di versamento dell'imposta sul valore aggiunto, e dopo una prima fase finalizzata all'acquisizione di un rapporto di fiducia con il fornitore stesso mediante il totale rispetto degli accordi contrattuali, passavano a non pagare neppure gli ordini di acquisto. Pertanto, la merce oggetto della truffa e delle frodi fiscali, veniva ricevuta direttamente dalla società operativa e rivenduta sul mercato a prezzi falsati dall'illecita e preventiva acquisizione.

L'intestazione fittizia delle società cartiere a terzi, risultava necessaria sia per realizzare la condotta fraudolenta, sia per eludere le disposizioni di legge in materia di misure di prevenzione patrimoniali, a cui il Sig. D.C.A era stato già sottoposto in passato per aver commesso gravi reati.

La fattispecie in esame quindi, presentava, come facilmente deducibile, tutte le caratteristiche per essere declinata come una vera e propria "frode carosello".

Il Sig. D.C.A, aveva costruito la sua squadra di collaboratori con l'obiettivo di acquisire società sane e storicamente presenti sul mercato del trasporto su strada, attraverso modalità "truffaldine", ritenute a seguito di attente indagini, non in sé delittuose, ma per nulla chiare e definite.

In un secondo momento, attraverso il nuovo sistema societario progressivamente strutturato, caratterizzato quindi dalla presenza di una società effettivamente operativa, e

da altre società fittiziamente costituite, il capo “di fatto” dell’intera organizzazione, nella persona di D.C.A, pur non comparando formalmente in alcuna intestazione societaria, procedeva all’esecuzione di una nuova frode carosello, abbandonando l’ormai superato primo punto del piano criminoso attuato ai danni dei fornitori.¹⁵⁴

La truffa avveniva sfruttando, nelle cessioni di merci, il principio della sospensione dell’IVA ai sensi dell’art. 8 comma 1 del DPR 633/72, la quale prevedeva l’applicazione di un regime più favorevole nei confronti di soggetti ritenuti esportatori abituali.

La normativa consentiva, a tutti i soggetti muniti di un documento di autocertificazione attestante la propria qualità di esportatore abituale, di acquistare ed importare beni senza la necessità di provvedere all’applicazione dell’IVA, in modo da evitare un sovraccaricamento della stessa imposta a credito.

Era possibile individuarsi all’interno della categoria sopracitata, se e soltanto se, il soggetto vantava un rilevante *plafond* di cessioni all’esportazione.

Il Sig. D.C.A, aveva dato via ad una intensa fittizia interposizione di società prive di reale consistenza, con il solo fine di procedere alla produzione di fatture e lettere di intenti, comprando senza IVA, e non procedendo ad alcun versamento della stessa.

Tutte le società dell’intera organizzazione che si qualificavano come esportatori abituali, nella realtà dei fatti erano società “*missing trader*”.

I trasporti delle merci, effettivamente acquistate, non dalle società cartiere ma da quelle effettivamente operative, venivano curate dalla società di trasporto dello stesso gruppo criminale.

All’intera cerchia degli indagati veniva dunque contestata l’associazione a delinquere volta a commettere i reati fine e dunque le false lettere di intenti, la truffa ai danni dello Stato, le intestazioni fittizie della società volte a proteggere il capo dell’organizzazione ed in generale per celare la reale titolarità delle società presenti in maniera apparente sul mercato ed i connessi e conseguenti reati di natura tributaria, relativi alle omesse dichiarazioni e al mancato versamento dell’IVA, ed all’emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

¹⁵⁴ Documentazione acquisita durante la stesura dell’elaborato di tesi;

4.3 Descrizione dei capi di imputazione

Al fine di comprendere la fattispecie relativa al caso studio in esame, è possibile analizzare il documento relativo alla “ORDINANZA APPLICATIVA DI MISURE CAUTELARI PERSONALI E REALI¹⁵⁵” ex art. 272 e seguenti c.p.p., la quale prevedeva la richiesta da parte del Pubblico Ministero, in data 15/03/2022 (integrata in data 09/05/2022), di conseguire l’applicazione di distinte misure di natura cautelare e/o interdittive, nonché di misure cautelari reali nei confronti di tutti e trenta gli indagati.

In particolare, veniva richiesto:

- per D.C.A e P.M, la misura della custodia in carcere;
- per M.N. la misura degli arresti domiciliari e misure interdittive;
- per D.C.P, D.C.V, D.C.T, N.A, G.F, V.G, R.K, V.F, I.S, S.M, P.B, le congiunte misure cautelari dell’obbligo di dimora e presentazione alla Polizia Giudiziaria;
- per D.C.A, P.M, D.C.V, D.C.P, S.F, M.E, S.G, S.D, R.R, B.G, F.L, V.L, N.I, V.C, S.D, P.G, L.G, R.R e F.S, la misura interdittiva del divieto di ricoprire uffici direttivi delle persone giuridiche.

I fatti sottostanti a suddetta richiesta riguardano le seguenti imputazioni:

associazione a delinquere, intestazioni fittizie, falsità ideologica, truffa aggravata ai danni dello Stato, indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato.

I Signori D.C.A, P.M, D.C.P, D.C.V, D.C.T, N.A, S.F, G.F, M.E, S.G, S.D, R.R, B.G, F.L, V.L, N.I, V.C, S.D, M.N, F.S, P.G, R.C, L.G, V.G, R.R, venivano accusati del delitto p. e p. degli articoli 61 n. 2, 61-*bis* e 416, commi 1, 2, 3 e 5 c.p., per aver costituito, promosso, organizzato o comunque partecipato ad un’associazione criminale con base operativa in Frosinone, Via [omissis], sede legale della Società [omissis] e ramificazione su tutto il territorio nazionale e all’estero (in Croazia, Slovenia, Slovacchia e Romania), preordinata alla commissione di una serie indeterminata di delitti:

- reati di natura fiscale (emissione e uso in contabilità di false fatture per operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, omessa presentazione di dichiarazioni ai fini IVA, e l’omesso versamento dell’IVA dovuta);

¹⁵⁵ Documentazione acquisita durante la stesura dell’elaborato di tesi;

- delitti contro la fede pubblica finalizzata alla commissione di truffe ai danni dello Stato;
- riciclaggio / autoriciclaggio dei proventi illeciti derivanti dalle già citate condotte delittuose nelle attività imprenditoriali riconducibili ai soggetti del medesimo sodalizio;
- estorsioni;
- indebita percezione di erogazione a danno dello Stato;
- trasferimento fraudolento di valori.

In particolare, risultano oggetto di intestazione fittizia delle quote (e della carica amministrativa) venticinque società, riconducibili al gruppo criminale e attive nel sistema delle truffe, dell'autoriciclaggio e dei reati di natura fiscale sopra indicati.

- condotte fraudolente che determinavano il depauperamento del patrimonio aziendale delle imprese (Società 1 e Società 2), con conseguente fallimento delle stesse in pregiudizio dei creditori.

Nel dettaglio, l'operatività illecita del gruppo proseguiva da un lato, nella realizzazione di condotte criminose analoghe a quelle già contestate al capo e ad alcuni altri sodali nell'ambito del p.p. XXXX RGNR.

In tale contesto si inseriva la dinamica delle false dichiarazioni di intento circa la propria qualifica di esportatore abituale rese da (Società 1, Società 2, Società 3, Società 4), società tra l'altro solo nominalmente esistenti ed operative, per di più intestate fraudolentemente a soggetti terzi con il fine di eludere le disposizioni di legge in materia di misure di prevenzione patrimoniali, che consentiva loro di effettuare formalmente acquisti in regime di esenzione IVA.

Nella fattispecie, la merce comprata veniva in massima parte direttamente consegnata alla (Società 5), e solo cartolarmente rivenduta alla stessa dalle società interposte, ciò che integrava proprio il reato sopra citato di emissione di fatture false per operazioni inesistenti senza un reale flusso finanziario.

Questo sistema permetteva alla stessa Società 5 di rivendere il prodotto ad un prezzo più conveniente rispetto agli altri operatori economici, partendo di un margine di profitto di

almeno del 22%, cioè la percentuale di IVA non versata¹⁵⁶.

Strumentali a tali fini risultavano altresì i delitti commessi contro la fede pubblica, in conseguenza dei quali veniva infine a configurarsi un'ipotesi di truffa ai danni dello Stato. Grazie proprio all'illecita provvista acquisita, il gruppo aveva poi acquisito il controllo di realtà imprenditoriali già esistenti ed operative nel settore della logistica e dei trasporti che da ora verranno indicate con il nome di Società 6 e Società 7. Queste ultime divennero successivamente destinatarie di un finanziamento milionario ottenuto indebitamente, e del reimpiego e del trasferimento del denaro proveniente dai delitti sopra descritti per il proseguo delle rispettive attività imprenditoriali facilmente riconducibile ad una operazione di autoriciclaggio¹⁵⁷.

La massimizzazione dei profitti illeciti del sodalizio veniva poi ulteriormente ottenuta per mezzo della complementare commissione dei reati di emissione di false fatture per operazioni inesistenti, sia da un punto di vista soggettivo che da uno oggettivo, ricorrenti tra le diverse società riconducibili al gruppo criminale per ottenere, in maniera del tutto fraudolenta, benefici di natura fiscale, omessa dichiarazione ai fini IVA e di conseguenza omesso versamento della medesima imposta.

L'associazione risultava organizzata attraverso una vera e propria suddivisione dei ruoli che vedevano il Sig. D.C.A a capo dell'intero sodalizio, che assunse in prima persona le totali decisioni inerenti alle attività di natura delittuosa da intraprendere per rispettare quella strategia operativa individuata dal soggetto stesso e poi presentata ai compartecipanti, titolari di specifici incarichi ai fini della realizzazione delle attività di cui sopra.

L'organizzazione prevedeva inoltre una vera e propria suddivisione dei ruoli e delle funzioni delle persone giuridiche coinvolte, ovvero costituite *ad hoc* per le finalità illecite dell'associazione.

Grazie al criminoso operato svolto dai Sig.ri D.C.A, P.M e M.N, nonché rispettivamente l'amministratore di fatto, il commercialista e il legale rappresentante della Società 6, esplicabile nell'utilizzo di dichiarazioni e documenti falsi, attestanti cose non veritiere e omissive di informazioni dovute, la stessa società era riuscita ad ottenere indebitamente dalla Banca [omissis], da qui in poi Banca 1, un finanziamento per un importo pari a

¹⁵⁶ Documentazione acquisita durante la stesura dell'elaborato di tesi;

¹⁵⁷ Documentazione acquisita durante la stesura dell'elaborato di tesi

unmilioneduecentomila euro, finalizzato e vincolato all'acquisto di mezzi di lavoro, nell'ambito del Fondo di garanzia a favore delle piccole e medio imprese – legge 662/96 e con garanzia della Banca [omissis], da ora detta Banca 2, ai sensi del Decreto Legge n. 23/2020, art. 13, comma 1 (c.d. Decreto COVID-19).

In particolare il Sig. P.M., presentava la richiesta in proprio, omettendo di indicare quale reale *dominus* della società il Sig. D.C.A, peraltro già sottoposto a misure di prevenzione reali e personali e dunque in violazione dell'art. 67, comma 1, lett. g) d.lgs. 159/2011.

Lo stesso, avrebbe prodotto un contratto preliminare post-datato, simulando la sottoscrizione dell'atto in data 04/05/2020 successiva all'entrata in vigore del cosiddetto decreto COVID di cui sopra, quando nella realtà dei fatti le trattative e le operazioni di scambio erano già state avviate nel precedente mese di gennaio mediante un versamento di oltre trecentomila euro a titolo di caparra confirmatoria.

Il programma di investimento era falsamente qualificato "da iniziare" e sarebbe dovuto concludersi entro il mese di settembre dello stesso anno, termine mai rispettato, come mai rispettate sono state le operazioni di acquisto di mezzi di lavoro, presupposto necessario ed obbligatorio ai fini dell'ottenimento dell'erogazione del credito.

In merito alla fattispecie dei reati di natura tributaria, i Sig.ri D.C.S e F.S, venivano accusati al CAPO P) del delitto p. e p. dagli articoli 110 c.p. e 5 del d.lgs. 74/2000, in quanto in concorso tra loro, ricoprendo rispettivamente la carica di amministratore di fatto e legale rappresentante della Società 4, esercente l'attività di commercio all'ingrosso, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto, omettevano di presentare, pur essendo obbligatorio ai fini della legge tributaria, la dichiarazione ai fini IVA per il periodo di imposta relativo all'anno 2019.

L'ammontare dell'imposta evasa risultava pari a euro quattrocentosettantemilanovecentotrentasei (io arrotonderei come al solito "quasi 500.000 euro).

Inoltre, lo stesso D.C.S, commetteva, sempre in qualità di amministratore di fatto della Società 3 e Società 1, il medesimo reato tributario di cui all'art. 5 del d.lgs. 74/2000, in concorso con il legale rappresentante delle società, in realtà soggetto straniero, residente all'estero e mero prestanome, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo rispettivamente di euro trecentoquarantaquattromilatrecentotrentasette/39 ed euro centoundicimilaottocentotrentotto/37.

Sempre lo stesso D.C.S, in qualità di amministratore di fatto, veniva accusato insieme al legale rappresentante della Società 2, di aver commesso i reati di cui agli articoli 110 e 81 c.p, art. 5 del d.lgs. 74/2000, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto relativa ai periodi di imposta 2018 e 2019, per un importo complessivo di euro duecentoottantaseimilacinquecentotrenta/96¹⁵⁸.

Il medesimo reato, veniva poi commesso per la Società 5, sempre dal medesimo amministratore di fatto, questa volta in concorso con il Sig. N.A, nonché rappresentante legale della medesima società, al fine di consentire a terzi l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, attraverso l'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti

4.4 I singoli reati-fine: riciclaggio / autoriciclaggio e reati tributari

Nell'ambito delle attività espletate, sopra brevemente riepilogate, il sodalizio nacque e si alimentò per mezzo degli illeciti posti in essere nello svolgimento delle attività commerciali insite nel mercato dell'alimentare all'ingrosso, i cui indebiti introiti risultarono primaria fonte di finanziamento di ulteriori attività inserite in altri settori commerciali, ivi compresi quello del trasporto su strada.

In particolare, come già precedentemente esplicitato, l'acquisto dei prodotti mediante utilizzo di false dichiarazioni di intento presentate dalle quattro società tutte riconducibili a D.C.A., e la vendita dei medesimi prodotti presso la Società 5 (detta anche *buffer*), ha consentito nel tempo l'accumulo di ingenti risorse finanziarie, poi in seguito destinate ad altre attività.

Al fine di consentire da un lato l'aumento del volume di affari generato, e dall'altro di simulare una linearità nell'approvvigionamento di merce da parte del distributore finale, l'organizzazione procedeva a realizzare una fitta rete di bonifici intercorsi fra le stesse società del "gruppo".

Il fraudolento meccanismo ha consentito di immettere nel commercio nazionale prodotti che in realtà dovevano essere destinati al mercato estero in quanto acquistati in sospensione d'imposta, rafforzando in questo modo le disponibilità economiche e le

¹⁵⁸ Documentazione acquisita durante la stesura dell'elaborato di tesi;

capacità operative del gruppo criminale¹⁵⁹.

Il sistema permetteva quindi di creare un iniquo profitto rispetto ad altri competitor presenti all'interno del medesimo settore, soprattutto in relazione al fatto che l'imposta applicata alla vendita, non pagata all'atto dell'acquisto, costituiva proprio il margine di guadagno minimo incassato dal sodalizio, oltre l'eventuale ricarico applicato sullo stesso prezzo di acquisto.

Per tale scopo, l'organizzazione ha agito in un sistema perfettamente riconducibile alle cosiddette frodi carosello, dove la Società 5 sopra citata, rappresentava la società con una parvenza sana, denominata appunto *buffer*, mentre tutte le altre venivano considerate società *missing trader*¹⁶⁰.

In realtà queste ultime, al contrario di quanto avviene normalmente nelle frodi carosello, si approvvigionavano di merce sul territorio nazionale, in esenzione di imposta ex art. 8 del DPR 633/72, a fronte di dichiarazioni d'intento fasulle, facendo figurare che detta merce fosse destinata al mercato estero.

In conseguenza di ciò, la merce acquistata dalle quattro società precedentemente introdotte, per poi essere rivendute alla Società 5, alla quale la merce veniva direttamente consegnata mediante la società di trasporto dello stesso sodalizio, con l'applicazione dell'IVA al cliente finale¹⁶¹.

I dati rilevati, hanno consentito di accertare che, *“a fronte di acquisti effettuati in esenzione d'imposta per un importo pari ad euro 14.443.446,54, cui afferisce un'imposta non versata pari ad euro 3.177,558,24 (ai fini del riscontro l'acquisto complessivo di*

¹⁵⁹ Documentazione acquisita durante la stesura dell'elaborato di tesi

¹⁶⁰ Le cosiddette società *missing trader*; anche definite come “operatori assenti” o “società cartiere”, non solo altro che società fittiziamente costituite nel territorio nazionale, il cui unico fine dovrebbe riguardare la produzione e la fornitura di fatture per operazioni inesistenti.

Solitamente queste società presentano il proprio domicilio legale presso un indirizzo di comodo, ovvero addirittura fittizi, e in ogni caso non svolgono alcun tipo di attività di natura commerciale effettiva.

La titolarità delle quote dei cosiddetti *missing trader*; viene solitamente attribuita a nulla tenenti o comunque soggetti bisognosi, che ricevono in cambio ingenti somme di denaro per lo svolgimento dell'illecita attività richiesta.

Questo meccanismo è proiettato ad ostacolare eventuali azioni di recupero dell'imposta evasa da parte delle Amministrazioni finanziarie, ove queste ultime non siano in grado di risalire al reale responsabile dell'organizzazione criminale stessa.

La società *Buffer*; anche detta società filtro, svolge funzioni di “stabilizzatore”, per effetto dell'interposizione rispetto alle società cartiere. Per tatio, la stessa provvede all'acquisto dalle società cartiere e le rivende ai clienti emettendo regolare fattura.

L'effettiva funzione della società *Buffer* viene identificata proprio, come precedentemente detto, nel ruolo di soggetto interposto che ostacola la connessione diretta tra le società cartiere e l'effettivo cessionario della merce.

¹⁶¹ Documentazione acquisita durante la stesura dell'elaborato di tesi.

euro 23.417.031,85, è stato decurtato dalle somme riferite ad una delle società cartiere, pari a euro 8.973.585,31, in quanto non si dispone dei dati afferenti i c/c societari) nei conti correnti del sodalizio criminale sono confluiti (tramite bonifici e versamenti in contante) euro 17.355.446,54”.

Suddetto importo conferma che l'imposta non versata all'atto dell'acquisto della merce, pari ad euro 3.177.558,24, è stata solo in parte riscossa all'atto della successiva cessione/rivendita (effettuata ad un prezzo caricato di un importo leggermente inferiore al 22%, pari all'IVA, per guadagnare competitività e appetibilità sul mercato), e confluita pressoché integralmente nelle casse della società riconducibili al Sig. D.C.A: infatti le somme dell'imponibile, pari ad euro 14.443.446,54 oltre IVA relativa agli acquisti, ammonta al valore maggiore di euro 17.621.004,78.

Il differenziale sussistente tra quest'ultimo valore, e quello realmente confluito sui conti correnti delle società del sodalizio, pari ad euro 17.355.446,54, conferma che la rivendita della merce è stata effettuata ad un prezzo leggermente inferiore rispetto alla somma esatta tra imponibile e IVA al 22%, con il fine ultimo di rendere i prodotti, illecitamente conseguiti, più economici e più appetibili sul mercato.

Il GIP, sulla base dei dati sopra forniti, riteneva che quanto esplicito, non poteva configurarsi in un reato di riciclaggio/autoriciclaggio, e riteneva invece, che il meccanismo di interposizioni fittizie, fosse invece finalizzato alla truffa erariale e alla commissione di reati tributari.

Come sopra accennato, al fine di disperdere la circolazione della merce acquistata in esenzione d'imposta, era stato necessario elaborare un flusso cartolare di fatture per operazioni non esistenti, in violazione dell'art. 8 del D.LGS. 74/2000.

Quindi, ai fini di un'ulteriore specificazione, le fatture contestate riguardavano l'acquisto dei beni e non il pagamento di provvigioni quale mediatore fra due operatori commerciali, per cui l'utilizzatore, consapevole dell'effettività della stessa operazione, nel momento in cui inseriva le fatture all'interno della propria contabilità, era perfettamente consapevole che le stesse era esclusivamente frutto di operazioni inesistenti¹⁶².

Valutando positivamente la persistenza di una solida struttura operativa illecita perfettamente funzionante, e di una costante pericolosità sociale di ogni suo componente, ed avendo accertato inoltre, da parte delle autorità competenti, la mancata intenzione di

¹⁶² Documentazione acquisita durante la stesura dell'elaborato di tesi;

ridurre o interrompere le attività illecite sopra descritte, si ritenne opportuna la formulazione di richieste di misure cautelari custodiali personali e patrimoniali in danno ai soggetti giudicati.

4.5 Richiesta di applicazione delle misure cautelari patrimoniali.

Volendo proporre una trattazione per lo più incentrata sull'analisi delle misure ablativo nel contesto dei reati tributari, in merito a suddetta fattispecie, veniva richiesto nel caso in esame quanto segue:

- nei confronti del principale indagato, il sequestro di beni a lui riferibili *ex artt.* 321 c.p.p. e 240 bis c.p., art. 12 D.lgs. 74/20000.

Analogo misura cautelare veniva poi estesa nei riguardi degli indagati dei reati che lo consentirono, ai sensi degli artt. 640 *quater* e 316 *ter* c.p.

Gli elementi di prova descritti, consentirono di ritenere integrato *il fumus commissi delicti*, necessario all'applicazione della misura cautelare reale del sequestro di tipo preventivo in tutte le sue forme nei confronti del Sig. D.C.A per tutti i beni a lui riferibili, ivi compresi i conti correnti nazionali ed esteri..

Gli unici presupposti relativi ad una confisca venivano individuati da un lato, nell'esistenza di una sproporzione tra il reddito dichiarato, ovvero i proventi dell'attività economica, e il valore economico di detti beni, dall'altro nella mancanza di una giustificazione credibile circa la provenienza degli stessi.

non veniva prevista dunque alcuna connessione tra la confiscabilità dell'ingiustificato patrimonio e le conseguenze dei reati oggetto di condanna quali prodotto o profitto degli stessi.

Le indagini patrimoniali, hanno manifestato in maniera del tutto chiara e delineata, la sussistenza di una netta sproporzione fra i beni riferibili al Sig. D.C.A. e la sua formale possidenza, individuando un saldo passivo di euro 62.654,68, frutto di evasioni fiscali e di truffa ai danno dello Stato;

- per le società inserite nel settore del trasporto su strada, veniva richiesto, ai sensi degli artt. 321, comma 2, c.p.p. e 12 bis D.lgs. 74/2000, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, anche per equivalente, del profitto dei reati tributari fino a concorrenza dell'importo massimo di euro 59.558,62. Veniva specificato inoltre, che in caso di incapacienza o di eventuali impossibilità, la stessa misura veniva

- estesa ai soggetti persone fisiche, nonché rispettivamente amministratori delle stesse società;
- per la fattispecie di reato di cui all'art. 640, comma 2 n. 1, c.p., commesso dai legali rappresentanti di n. 3 società, la cui condotta illecita aveva consentito di procurarsi un ingiusto profitto cagionando un ingente danno allo Stato complessivamente pari ad euro 968.045,26 (coincidente con l'ammontare di imposta non versata), veniva disposto ai sensi degli artt. 640 *quater* e 322 *ter* c.p., il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, anche per equivalente del profitto del reato, nell'ammontare massimo dell'imposta evasa. In caso di incapacienza o di eventuali impossibilità, la stessa misura veniva estesa ai soggetti persone fisiche, corresponsabili del reato, in qualità di amministratori delle società coinvolte;
 - per la fattispecie di reato di cui all'art. 316-*ter* c.p., commessa dal legale rappresentante e dal commercialista di n.1 società, la cui condotta illecita aveva consentito, mediante la presentazione di documenti attestanti fatti non veri, ovvero mediante l'omissione di informazioni dovute, di conseguire un indebito finanziamento pari ad euro 1.200.000, veniva disposto ai sensi dell'art. 322-*ter* c.p., il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, anche per equivalente, del profitto del reato di cui all'art. 316-*ter* c.p.. In caso di incapacienza della società, la stessa misura avrebbe potuto aggredire i patrimoni personali dei complici solidalmente responsabili.

4.6 Disposizione del giudice

Visti gli artt. 12 *bis* D.lgs. 74/2000 e 321 c.p.p., veniva disposto quanto segue:

- nei confronti di n.3 società, la misura del sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto del reato ai sensi dell'art. 321, comma 2, c.p.p. e 12 *bis* D.lgs. 74/2000 nei limiti dell'importo complessivo rispettivamente di euro 17.085,86, euro 6.105,00 ed euro 36.367,76 (relativo alle imposte evase). In caso di incapacienza o eventuali impossibilità la misura poteva essere estesa, anche per

equivalente, ai soggetti persone fisiche responsabili del reato, nonché rispettivi amministratori delle società coinvolte.¹⁶³

Visti gli artt. 640-*quater* e 322-*ter* c.p. e 321, comma 2, c.p.p., veniva disposto quanto segue:

- nei confronti di n.4 società, la misura del sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto del reato ai sensi dell'art. 321, comma 2, c.p.p. e 640-*quater* e 322-*ter* c.p. nei limiti dell'importo complessivo rispettivamente di euro 455.841,63, euro 355.274,26, euro 108.340,32, ed euro 68.589,04 (relativo alle imposte evase). In caso di incapienza o eventuali impossibilità la misura poteva essere estesa, anche per equivalente, ai soggetti persone fisiche responsabili del reato, nonché rispettivi amministratori delle società coinvolte.

Visti gli artt. 322-*ter*, 316-*ter* c.p. e 321, comma 2, c.p.p., veniva disposto quanto segue:

- nei confronti di n.1 società, la misura del sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto del reato ai sensi dell'art. 321 comma 2, c.p.p. e 322-*ter* c.p., nel limite dell'importo complessivo di euro 1.200.000. In caso di incapienza o eventuali impossibilità la misura poteva essere estesa, per equivalente, ai soggetti persone fisiche responsabili del reato, nonché rispettivi amministratore e commercialista della società coinvolta.

In conclusione, il giudice nominava amministratori giudiziari per la custodia, conservazione ed amministrazione degli eventuali beni non destinati ad affluire nel FUG, ai sensi dell'art. 104 *bis*, commi 1 e 1 bis, disp. att. c.p.p., i dottori XXXXX e XXXXX.

4.7 Breve accenno alla “Relazione dell'amministratore giudiziario e gestione delle aziende sequestrate ex artt. 36 e 41 del D.lgs. 159/2011”

Con ordinanza del 6 giugno 2022 (depositata presso la Cancelleria di XXXXX in pari data), il giudice aveva disposto quanto segue nel dettaglio:

¹⁶³ Documentazione acquisita durante la stesura dell'elaborato di tesi

- il sequestro ex art. 512 *bis* c.p., 321 comma 2 c.p.p., 240 *bis* c.p., tra l'altro, totalità delle quote societarie di n. 3 società, nonché dei rapporti bancari, beni immobili e beni mobili registrati esclusivamente riferibili, ovvero intestate alle stesse, come espressamente indicati nell'ordinanza di cui trattasi;
- il sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta del profitto del reato di cui agli artt. 12 *bis* D.lgs.74/2000 e 321 c.p.p., nei confronti di n.1 società, per un importo complessivo di euro 17.085,86, nei confronti di n.1 società, nel limite dell'importo di euro 6.105,00;
- il sequestro preventivo di cui agli artt. 322 *ter* e 316 *ter* c.p. e 321, comma 2, c.p.p., nei confronti di n.1 società nel limite dell'importo complessivo di euro 1.200.000,00.

Con la medesima ordinanza del 6 giugno 2022, il giudice procedeva alla nomina degli Amministratori Giudiziari, nelle persone dei dottori XXXXX e XXXXX, per la custodia, conservazione ed amministrazione degli eventuali beni non destinati ad affluire nel FUG, ai sensi dell'art. 104 *bis*, commi 1 e 1 *bis*, disp. att. c.p.p.

Come riscontrabile nel “Verbale di Immissione in Possesso”, redatto in data 30 giugno 2022 dalla Guardia di Finanza – Nucleo di Polizia Economico – XXXXX -, gli Amministratori venivano immessi nel possesso dei beni intestati alle n. 3 società di cui sopra¹⁶⁴.

Inoltre, con ordinanza integrativa del 14 luglio 2022 (depositata presso la Cancelleria del Tribunale di XXXXX in data 15 luglio 2022), il Giudice aveva disposto quanto segue: *“... precisa e integra il proprio decreto di sequestro chiarendo che l'oggetto del medesimo deve intendersi comprensivo non “solo” delle quote totalitarie delle partecipazioni sociali e della totalità dei singoli beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa, ma altresì della stessa “azienda ...”.*

Muovendo da quanto previsto dai commi 1 e 2 dell'art. 36 del D.lgs. 159/2011, l'Amministratore Giudiziario provvedeva ad una descrizione dettagliata in merito: all'indicazione, lo stato e la consistenza dei singoli beni e delle singole aziende, nonché dei provvedimenti da adottare per la liberazione dei beni sequestrati; il presumibile valore di mercato stimato dall'amministratore stesso, nella quale si faceva riferimento, per

¹⁶⁴ Documentazione acquisita durante la stesura dell'elaborato di tesi;

motivi strettamente prudenziali, al valore del patrimonio netto contabile (che ovviamente non tiene conto degli *intangibles assets*, ovvero i potenziali plusvalori latenti dell'attivo patrimoniale, soprattutto nel caso dei beni immateriali, delle partecipazioni societarie, e dell'eventuale avviamento connesso alla durata e tipologia di attività svolta dall'impresa), ovvero all'ulteriore dato rappresentato dall'attivo contabile¹⁶⁵ risultante dalla situazione più recente di tipo economico-patrimoniale messa ad assoluta conoscenza dell'Amministratore; gli eventuali diritti di terzi su beni sequestrati; l'indicazione della documentazione reperita e le eventuali difformità tra gli elementi dell'inventario e quelli relativi alle scritture contabili, in caso di sequestro di beni organizzati in azienda; l'indicazione delle forme di gestione più idonee e redditizie dei beni, tenendo in considerazione anche le determinazioni assunte dal Tribunale.¹⁶⁶

L'articolo 41 del D. Lgs. 159/2011 prevede espressamente che "...1 ... omissis.... Dopo la relazione di cui all'articolo 36, comma 1, l'amministratore giudiziario, entro tre mesi dalla sua nomina, prorogabili a sei mesi per giustificati motivi dal giudice delegato, presenta una relazione, che trasmette anche all'Agenzia, contenente:

- a) gli ulteriori dati acquisiti, integrativi di quelli già esposti nella relazione di cui all'articolo 36, comma 1;
- b) l'esposizione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria, con lo stato analitico ed estimativo delle attività;
- c) una dettagliata analisi sulla sussistenza di concrete possibilità di prosecuzione o di ripresa dell'attività, tenuto conto del grado di caratterizzazione della stessa con il proposto e i suoi familiari, della natura dell'attività esercitata, delle modalità e dell'ambiente in cui è svolta, della forza lavoro occupata e di quella necessaria per il regolare esercizio dell'impresa, della capacità produttiva e del mercato di riferimento nonché degli oneri correlativi al processo di legalizzazione dell'azienda. Nel caso di proposta di

¹⁶⁵ In questi termini, l'Amministratore Giudiziario specificava nella "Prima relazione particolareggiata ai sensi dell'art. 36 D.lgs. 159/2011 che *l'attivo patrimoniale di ogni singola impresa attratta al sequestro è considerato, in questa fase, scevro dalle debitorie che insistono sulla società stessa, in quanto tali debitorie sono conoscibili soltanto all'esito del riconoscimento "procedurale" dei valori di debito (verifica dei crediti di cui agli artt. 52 e segg. del D. Lgs. n. 159/2011) e non seguono le sorti del "patrimonio aziendale" - destinato alla vendita ai sensi dell'art. 60 del D. Lgs. n. 159/2011, ovvero alla vendita e/o al comodato / affitto, a dipendenti e/o terzi, ai sensi dell'art. 48, punto 8, del D. Lgs. n. 159/2011 - ma, proprio in applicazione delle richiamate norme (artt. 60 e segg. del D. Lgs. n. 159/2011) vengono eventualmente soddisfatte da un separato e più ampio procedimento liquidatorio "endo-procedurale".*

¹⁶⁶ Documentazione acquisita durante la stesura dell'elaborato di tesi

prosecuzione o di ripresa dell'attività è allegato un programma contenente la descrizione analitica delle modalità e dei tempi di adempimento della proposta, che deve essere corredato, previa autorizzazione del giudice delegato, della relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, e successive modificazioni, che attesti la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del programma medesimo, considerata la possibilità di avvalersi delle agevolazioni e delle misure previste dall'art. 41- bis del presente decreto;

d) la stima del valore di mercato dell'azienda, tenuto conto degli oneri correlati al processo di legalizzazione della stessa;

e) l'indicazione delle attività esercitabili solo con autorizzazioni, concessioni e titoli abilitativi.

1-bis. Le disposizioni del comma 4 dell'articolo 36 si applicano anche con riferimento a quanto previsto dalla lettera d) del comma 1 del presente articolo.

1-ter. Alla proposta di prosecuzione o di ripresa dell'attività l'amministratore giudiziario allega l'elenco nominativo dei creditori e di coloro che vantano diritti reali o personali, di godimento o di garanzia, sui beni ai sensi dell'articolo 57, comma 1, specificando i crediti che originano dai rapporti di cui all'articolo 56, quelli che sono collegati a rapporti commerciali essenziali per la prosecuzione dell'attività e quelli che riguardano rapporti esauriti, non provati o non funzionali all'attività d'impresa. L'amministratore giudiziario allega altresì l'elenco nominativo delle persone che risultano prestare o aver prestato attività lavorativa in favore dell'impresa, specificando la natura dei rapporti di lavoro esistenti nonché quelli necessari per la prosecuzione dell'attività; riferisce in ordine alla presenza di organizzazioni sindacali all'interno dell'azienda alla data del sequestro e provvede ad acquisire loro eventuali proposte sul programma di prosecuzione o di ripresa dell'attività, che trasmette, con il proprio parere, al giudice delegato...¹⁶⁷

Per questo motivo, l'Amministratore Giudiziario, ai sensi dell'art. 41 del D.lgs. n. 159/2011, procedeva alla stesura di una dettagliata relazione nella quale procedeva all'esplicazione della situazione economico-patrimoniale e finanziaria delle n.3 società di cui sopra e sulle concrete possibilità che le stesse, considerate come un unico

¹⁶⁷ Documentazione acquisita durante la stesura dell'elaborato di tesi;

conglomerato aziendale e/o gruppo di fatto , potessero continuare o meno, a proseguire la propria attività nel periodo immediatamente futuro, ivi compreso quello relativo all'amministrazione giudiziaria.

Risulta necessario chiarire a questo punto che, gli articoli in questione, così come ampiamente affermato dallo stesso Amministrazione Giudiziario della procedura in esame, non richiedevano la stesura di un programma di risanamento e riequilibrio finanziario dell'impresa, come avviene tipicamente nelle fattispecie fallimentari, ma che veniva richiesto un giudizio di valutazione in merito alle concrete possibilità, ovvero prospettive di prosecuzione o ripresa dell'attività.

L'art. 41 del D.lgs. 159/2011 si occupa effettivamente, di imprese non necessariamente in crisi economica o finanziaria, ma la cui attività possa essere svolta con modalità non legali, ovvero in contesti pesantemente influenzati dall'illegalità.

Da qui se ne deduce il ruolo dell'Amministratore Giudiziario; quest'ultimo potrà e dovrà cercare di mantenere o addirittura riprendere l'operatività aziendale qualora quest'ultima potesse essere comunque svolta attraverso l'attuazione di modalità pienamente legali, sempre tenendo in considerazione la cosiddetta fattibilità economico-finanziaria, ovvero che tale prosecuzione, o ripresa, non generi alcun danno alle controparti e più in generale, all'intero sistema economico. La prosecuzione può essere valutata come scelta più adatta qualora, l'Amministratore Giudiziario dovesse garantire la tutela di tutti gli interessi coinvolti, fermi restando i rapporti debitori pregressi, di fatto temporaneamente sospesi in attesa della valutazione nell'ambito dell'apposita procedura della verifica dei crediti di cui agli artt. 52 e seguenti del D.lgs. 159/2011.

Ciò premesso, con l'obiettivo di valutare la possibilità di prosecuzione o di ripresa dell'attività, nel caso pratico in esame, come previsto e disciplinato dall'art. 41 del D.lgs. 159/2011, l'Amministratore Giudiziario procedeva, sulla scorta delle informazioni e riscontri documentali acquisiti nel corso della procedura di sequestro, ad elaborare n.2 tipologie di modelli di analisi tecnica in base a n.2 differenti valori di ricavi.

Nello specifico, ogni modello risultava a sua volta suddiviso in ulteriori n.3 tipologie ovvero:

- in base alla capacità produttiva del gruppo, tenendo in considerazione tutto il parco mezzi a disposizione e l'eventuale capitale umano a disposizione in quel momento;

- in base ad una proiezione, ritenuta in quel preciso momento irrealizzabile, che vedeva l'impiego di un numero maggiore di mezzi, ed un numero maggiore di lavori.

L'obiettivo dello studio di analisi era volto all'individuazione dei possibili punti di equilibrio tra costi e ricavi (c.d. *break even point*), tali da permettere una marginalità di impresa sostenibile sotto il profilo economico e finanziario.

Sempre in questi termini, si era cercato di individuare il massimo margine realizzabile possibile, sempre tenendo in considerazione, che al di fuori di dell'allora attuale capacità produttiva, ogni altra ipotesi, avrebbe necessitato di investimenti e nuovi apporti di liquidità, e che pertanto sarebbero state considerate realizzabili solo attraverso l'attivazione di *partnership* specifiche o attraverso un possibile affitto di ramo di azienda. Alla luce delle complessive e complesse verifiche svolte, veniva constatata l'assoluta mancanza di possibilità di prosecuzione o ripresa dell'attività aziendale e, pertanto venivano richiamate le previsioni del comma 5 dell'art. 41 del D.lgs. 159/2011, ovvero che "... Se mancano concrete possibilità di prosecuzione o di ripresa dell'attività, il tribunale, acquisito il parere del pubblico ministero, dei difensori delle parti e dell'amministratore giudiziario, dispone la messa in liquidazione dell'impresa. In caso di insolvenza, si applica l'articolo 63, comma 1..." nel rispetto delle previsioni della procedura di "verifica dei crediti" ex art. 52 e segg. D. Lgs 159/2011¹⁶⁸.

4.8 Osservazioni conclusive e criticità rilevate

L'amministratore Giudiziario evidenzia nella relazione ai sensi dell'art. 41 D.lgs. 159/2011, come successivamente all'esecuzione delle misure cautelari personali e reali, si sia generata una inopinata situazione di stallo nelle attività, strettamente riconducibile, "in modo particolare, alla assenza del supporto contabile nella valutazione delle caratteristiche e marginalità delle operazioni commerciali in corso; irrigidimento dei rapporti con clienti e fornitori; blocco delle disponibilità finanziarie nell'accezione del sequestro inizialmente percepita dal sistema bancario; dislocamento dei mezzi rispetto alla sede operativa delle società; necessità di effettuare i dovuti approfondimenti in relazione alla regolarità operativa in termini assicurativi, autorizzativi e di licenze, tenuto conto delle conseguenze e delle ricadute negative in caso di eventuali irregolarità e/o

¹⁶⁸ Documentazione acquisita durante la stesura dell'elaborato di tesi

possibili scadenze intervenute¹⁶⁹...”.

Lo stallo durato per circa un mese finì poi per essere contrastato effettivamente dall'intervento apportato dallo stesso Amministratore Giudiziario, la quale riuscì ad ottenere la necessaria autorizzazione da parte Giudice per procedere ad una temporanea prosecuzione.

La seconda criticità nella quale l'Amministratore ha dovuto imbattersi, fa riferimento al recupero dei cespiti in sequestro e più in generale, alle attività finalizzate al possibile riavvio dell'operatività, come rappresentato dalle numerose istanze depositate nel corso del primo semestre nella quale si è svolta l'amministrazione giudiziaria, cui vi sono seguiti specifici provvedimenti di natura autorizzativa, si è poi proceduto, sia grazie alla forza lavoro disponibile, sia grazie al costante supporto dell'ufficio di amministrazione giudiziaria, anche con l'obiettivo di superare le contingenti limitazioni di carattere finanziario e di circolazione dei mezzi “specificatamente sottoposti a sequestro e per la necessaria supervisione con riferimento a licenze, assicurazioni e revisioni¹⁷⁰”, a riattivare tutte le linee di trasporto, cercando di portare a termine specifiche commesse ottenute nel corso del periodo, e ad avviare le specifiche attività di ricostituzione del parco mezzi, in termini sia di riallocazione presso la sede operativa di tutti i veicoli dislocati all'atto del sequestro, che di ripristino delle condizioni di funzionamento¹⁷¹.

Alla luce delle due criticità sopra esplicate, alla quale si aggiunsero una serie di difficoltà altrettanto insidiose e per la maggior parte dei casi ostacolanti strettamente riferibili alle verifiche svolte dall'Amministratore Giudiziario nella fase di individuazione della strategia volta alla continuità aziendale, veniva constatata “ la mancanza – alle attuali condizioni – di possibilità di prosecuzione / ripresa dell'attività aziendale “ e per tale motivo, venivano richiamate le soluzioni dettate dal legislatore al comma 5 dell'art. 41 D.lgs. 159/2011 ovvero che “... Se mancano concrete possibilità di prosecuzione o di ripresa dell'attività, il tribunale, acquisito il parere del pubblico ministero, dei difensori delle parti e dell'amministratore giudiziario, dispone la messa in liquidazione dell'impresa. In caso di insolvenza, si applica l'articolo 63, comma 1...”¹⁷², nel rispetto delle previsioni della procedura di “verifica dei crediti” ex art. 52 e segg. D.lgs. 159/2011.

¹⁶⁹ Cit. Amministratore Giudiziario in Documentazione acquisita durante la stesura dell'elaborato di tesi

¹⁷⁰ Cit. Amministratore Giudiziario in Documentazione acquisita durante la stesura dell'elaborato di tesi

¹⁷¹ Documentazione acquisita durante la stesura dell'elaborato di tesi

¹⁷² Cit. Amministratore Giudiziario in Documentazione acquisita durante la stesura dell'elaborato di tesi

Nella fase dello studio di fattibilità, veniva individuata un'unica ipotesi favorevole in termini di raggiungimento del *break even point*, ma quest'ultima avrebbe comunque richiesto l'effettuazione di investimenti e l'apporto di nuova liquidità, realizzabili secondo il parere dell'Amministrazione giudiziaria, esclusivamente mediante un accordo di partnership con altre imprese appartenenti al medesimo settore, o addirittura mediante un potenziale affitto di ramo aziendale.

Considerazioni finali

Il presente caso studio ha permesso di approfondire i generali risvolti pratici conseguenziali all'applicazione della misura cautelare di cui all'art. 321, comma 2, ed alla nomina di un Amministratore Giudiziario, il cui ruolo, come ripetutamente affermato, è volto alla verifica delle potenziali e reali possibilità di prosecuzione aziendale, tutelando naturalmente gli interessi di tutti i soggetti coinvolti e proponendo eventualmente soluzioni pratiche realmente adottabili in termini di fattibilità economico-finanziaria.

Le indagini preliminari condotte dall'accusa, hanno portato allo smascheramento di un'effettiva e complessa organizzazione criminale, perfettamente strutturata, costruita appositamente per il raggiungimento di profitti illeciti ai danni dello Stato.

Il caso in esame rappresenta una chiara e definita manifestazione di come la criminalità organizzata, riesca a costruire un sistema complesso ed efficace volto al solo raggiungimento di scopi illeciti, e della assoluta capacità di travolgimento all'interno del sistema criminale, mediante l'acquisizione delle quote societarie, di strutture saldamente avviate e completamente operative, presenti nei rispettivi mercati di appartenenza da diverso tempo.

Il raggiungimento di profitti illeciti ha di fatto permesso, ai soggetti criminali coinvolti, di irradiarsi in strutture completamente estranee dal mondo criminale, per poi comportarne le rispettive messa in liquidazione, a causa dell'insussistenza di eventuali possibilità di prosecuzione valutate. dall'Amministratore Giudiziario nominato ai sensi del comma 5 dell'art. 41 D.lgs. 159/2011.

Il caso studio ha inoltre messo in luce le criticità affrontate dallo stesso Amministratore Giudiziario, nell'invano tentativo di individuare una potenziale strategia percorribile ai fini di una concreta prosecuzione aziendale. Di fatto, le alternative individuate nella relazione 41 negli studi di fattibilità, non risultavano percorribili in quanto ritenute

irrealizzabili da un punto di vista economico finanziario, e pertanto non efficienti e risolutive.

La descrizione analitica del caso permette infine di comprendere il senso effettivo che il nuovo Legislatore intende consegnare agli strumenti ablativi in esame, associandogli una natura pressoché sanzionatoria, non completamente punitiva in quanto non definita in proporzione della gravità della condotta, ma per lo più ripristinatoria della situazione patrimoniale preesistente alla consumazione del reato.

Conclusioni

Il presente elaborato è volto ad approfondire i due strumenti ablativi del sequestro e della confisca in ambito penal-tributario, con il sostanziale obiettivo di riportare, per quanto possibile, un quadro completo in termini di normative vigenti, prassi giurisprudenziale ed in particolare delle principali problematiche applicative riscontrabili dall'Amministrazione giudiziaria, tentando di mantenere un approccio il più oggettivo possibile, in modo da poter rappresentare tutte le differenti posizioni di veduta delle parti sopracitate.

Dallo studio teorico condotto è emerso che, nonostante l'evoluzione normativa, abbia di fatto rafforzato gli stessi strumenti ablativi mediante un generale irrigidimento sanzionatorio ai danni del contribuente, sussistono tuttavia delle criticità dovute proprio alla complessità della fattispecie in esame che porta inevitabilmente, ancora oggi, alla genesi di un'incertezza applicativa ed un effettivo intreccio delle disposizioni previste dal codice penale, dal codice di procedura penale, da norme tributarie e leggi speciali, che lasciano inevitabilmente spazio ad una trattazione spesso non troppo omogenea di medesime fattispecie criminose, dovuta proprio alla conseguenziale aleatorietà interpretativa concessa al giudice competente.

Uno dei punti cruciali dell'elaborato, affrontato a livello teorico nel capitolo secondo e terzo, mentre a livello pratico nel quarto capitolo, riguarda proprio la trattazione del sequestro di tipo preventivo finalizzato alla confisca di cui all'art. 321, comma 2, del codice di procedura penale.

Come ampiamente e ripetutamente sostenuto in precedenza, tale fattispecie è stata sempre oggetto, e lo è ancora oggi giorno, di un complesso ed articolato dibattito di natura dottrinale e giurisprudenziale, nella quale si discute sul corretto inquadramento della misura ablativa che legittima il giudice competente, a disporre di un provvedimento che di fatto appone un vincolo di indisponibilità su un determinato tipo di bene, ovvero su una pluralità di beni, ai fini cautelari.

Da una parte vengono individuati i ferventi sostenitori della misura, la quale sottolineano, in riferimento al primo e secondo comma dell'art. 321 c.p.p., che l'obiettivo della stessa risulti essere proprio quello di evitare che la permanenza di un determinato bene, assolutamente pertinente al reato, nelle disponibilità del soggetto fuorilegge, possa acuire la gravità del danno, agevolando potenzialmente la commissione di ulteriori illeciti

penali. L'applicazione preventiva della misura cautelare ex ante la sentenza di confisca, ne garantirebbe in qualche modo un maggiore efficacia, antepoendo l'indisponibilità del bene, o dei beni, oggetto del reato, in un momento anteriore rispetto a quello dell'effettiva condanna.

Dall'altra parte troviamo chi invece giudica negativamente la stessa funzione preventiva del sequestro, considerandolo addirittura opprimente dei diritti di proprietà e di libertà di iniziativa economica, costituzionalmente garantiti, ed ingiustamente limitativo, in quanto lesivo dell'integrità patrimoniale riferibile al soggetto passivo, il tutto prima che si sia effettivamente concluso un processo penale che di fatto rende l'imputato innocente fino a prova contraria.

Ciò che ha permesso di comprendere gli effettivi risvolti pratici e le effettive difficoltà e criticità a cui spesso le parti coinvolte devono far fronte nel momento in cui vengono richiesti da parte dell'accusa, ovvero disposti dal giudice competente, misure cautelari come il sequestro e la confisca, è senza dubbio l'analisi condotta nel caso studio, individuabile nel capitolo quarto dell'elaborato.

Il primo aspetto che merita di essere assolutamente sottolineato, riguarda proprio l'intenzionalità del progetto criminale il cui obiettivo primario risultava proprio quello di procedere ad un arricchimento causato dal compimento di condotte tributarie illecite ai danni dello Stato, utilizzato poi come fonte di finanziamento per l'acquisto di partecipazioni societarie di stabili organizzazioni aziendali già presenti sul mercato.

Il dato allarmante che si evince da questi fatti riguarda proprio l'assoluta capacità da parte del gruppo criminale, di coinvolgere, ovvero trascinare nel baratro dell'illegalità, aziende che sino al momento prima dell'acquisizione, erano totalmente estranee da quegli stessi contesti criminosi.

Un altro importante aspetto emerso nell'analisi del caso, riguarda l'effettivo ruolo rivestito dall'Amministrazione Giudiziaria. Quest'ultima, come opportunamente specificato dall'Amministratore giudiziario nella relazione 41, svolge in un primo momento un'analisi volta alla ricostruzione delle fattispecie criminosi messe in atto dai coimputati, e fornisce sulla base dei fatti, un giudizio di merito inerente alle concrete possibilità di continuazione aziendale, valutando e considerando necessariamente tutte le parti coinvolte.

Nel caso riportato, l'Amministratore Giudiziario con l'ausilio dei suoi collaboratori,

aveva constatato che l'implementazione pratica di tutte le alternative percorribili ai fini della prosecuzione aziendale, avrebbero richiesto l'apporto di nuove risorse e capitali, sancendone di conseguenza la medesima irrealizzabilità, a causa del blocco delle disponibilità finanziarie nell'accezione del sequestro inizialmente percepita dal sistema bancario; tanto è vero che per le stesse società viene successivamente avviata la procedura di liquidazione poiché ritenuta dallo stesso Amministratore l'unica soluzione perseguibile.

Sicuramente da qui ai prossimi anni, la complessa materia delle misure cautelari sarà resa ancora una volta oggetto di importanti riforme e leggi speciali che dovranno in qualche modo tentare di incrementare la lotta contro i reati fiscali tenendo inoltre in considerazione l'evoluzione di uno dei fenomeni più diffusi dell'ultimo triennio, le criptovalute, ritenute una delle modalità più efficienti impiegate dalle organizzazioni criminali per occultare i proventi illeciti.

Si pensi ad esempio, all'applicazione di una confisca nel caso di monete virtuali, tale operazione incorerebbe senza dubbio, nella assoluta difficoltà di individuare e dimostrare ex ante la provenienza illecita del quantitativo digitale da sottoporre alla misura.

Ne consegue quindi che la nuova amministrazione finanziaria debba necessariamente dotarsi di strumenti di accertamento efficienti ed efficaci ai fini dell'individuazione di un vero e proprio nuovo crimine tributario, capace di oscurare e sottrarre ingenti somme di denaro all'erario.

Bibliografia e sitografia

- ARCURI e altri, CEDU Italia n. 52024/99, 5 luglio 2001, in www.onelegale.wolterskluwer.it
- C SANTORIELLO - “La confisca per sproporzione “in I nuovi reati tributari”, 2020, in Biblioteca Eutekne
- CAPUANO, “Il sequestro penale preventivo e il rapporto con le procedure concorsuali” in Diritto Penale preventivo e il rapporto con le procedure concorsuali” articoli 25 febbraio 2013
- Documentazione acquisita durante la stesura dell’elaborato di tesi
- F. CAGNOLA-L. SALVINI, “Cambio di rotta apportato con il d.lgs. n. 74/2000”, Manuale Professionale di Diritto Penale Tributario”, 2022, Giappichelli
- F. FIORENTIN, C. SANTORIELLO E G. SPANGHER, “Le misure cautelari reali”, 2009 Giappichelli
- F. MENDITTO in “La riforma penale (l. n. 134/2021): le disposizioni in materia di sequestro e confisca dello schema di decreto delegato presentato dal governo”, 2022, in Rivista Penale
- F. MENDITTO, Le confische di prevenzione e penali – La tutela di terzi, 2015, Giuffrè
- F. MENDITTO, Le Misure di Prevenzione personali e patrimoniali – La confisca ex art. 12-sexies l. n. 356/92, 2012, Giuffrè
- G. ANTICO, C. PETRALIA, Istanza di rateizzazione amministrativa: effetti sul sequestro preventivo in Il fisco, n. 14, 2010
- G. IACOBELLI, Reati fiscali: confisca obbligatoria con esclusione di patteggiamento, 2023 in Fisco Oggi
- G. PESTELLI – “Brevi note critiche sull’esecuzione della confisca per equivalente non preceduta da sequestro preventivo nel nuovo decreto delegato di riforma del processo penale”, 2022, in Rivista Sistema Penale
- G. TURRI, “Commento alla normativa”, 2024, in Diritto e Pratica Tributaria
- G. VARRASO, “Le confische e i sequestri in materia di reati tributari dopo il “decreto fiscale” n. 124 del 2019”, 2020, in Sistema Penale

- G. VARRASO, Le confische e i sequestri relativi ai reati tributari dopo l'entrata in vigore del decreto fiscale n. 124 del 2019, in https://www.sistemapenale.it/pdf_contenuti/1599485992_varraso-2020a-confische-sequestri-tributari-decreto-fiscale-124-2019.pdf.
- I. CARACCIOLI, La confisca per equivalente ed il sequestro preventivo nei reati tributari, in Guida ai controlli Fiscali, Sistema Frizzera - Il Sole 24 Ore S.p.A., n. 3, 2008;
- LANZI – P. ALDROVANDI, “Diritto penale tributario”, 2020, Wolters Kluwer
- M. GARAVOGLIA, Commento sull'art. 12-bis d.lgs. 74/2000 mod. d.lgs. 158/2015, a cura di I. CARACCIOLI, , I nuovi reati tributari, 2016, Milano
- M. MOCCI, I reati omissivi e le condotte penalmente rilevanti nel sistema penale tributario, a cura di M. GARAVOGLIA, in Scritti in onore di Ivo Caraccioli, 2020, Milano
- M. ROMANO, G. GRASSO, e T. PADOVANI, "Commentario sistematico al Codice penale", 1994, Milano
- MARTINI, “La tutela penale della “prestazione imposta”, 2007, Torino
- P. FLORIO, G. BOSCO, L. D'AMORE, Amministratore Giudiziario: Sequestro – Confisca – Gestione dei beni – Coadiutore dell'ANBSC, 2014, Wolters Kluwer,
- P. FLORIO, G. BOSCO, L. D'AMORE, Amministratore Giudiziario: Sequestro – Confisca – Gestione dei beni – Coadiutore dell'ANBSC, 2014, Wolters Kluwer
- Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell'Economia, n. 3-4, 1° luglio 2016, p. 877 – in www.onelegale.wolterskluwer.it
- S. FABBRICATO, “L'evoluzione della confisca nel diritto penale tributario – Dalla misura ablativa per equivalente alla confisca per sproporzione: le novelle dal 2019 in poi” in <https://www.altalex.com/documents/news/2021/06/06/evoluzione-della-confisca-nel-diritto-penale-tributario>, 2021
- S. FINOCCHIARO, L'impegno a pagare, in Diritto Penale Contemporaneo, 2015
- S. LABELLA, “Le confische come strumenti di contrasto ai reati tributari nello scenario nazionale ed europeo” – Dottorato di ricerca in diritto tributario europeo, 2021

- SANTORIELLO “Le misure cautelari reali nel processo penale. Considerazioni generali” in “Le Misure cautelari reali”, F. FIORENTIN, C. SANTORIELLO, G. SPANGHER, 2009 Giappichelli
- TORRI, "La valutazione del fumus delicti nel contesto del sequestro preventivo ai sensi degli articoli 19 e 53 del Decreto Legislativo n. 231/2001. Commento alla sentenza della Corte di cassazione, Sezione III, del 14 novembre 2012, numero 11029" in www.penalecontemporaneo.it, 2012;
- TRAVERSI, “La difesa nel processo dei reati tributari”, 2022, Giuffrè
- V. NAPOLEONI, “I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74”, 2000 Ipsoa
- www.archiviodpc.dirittopenaleuomo.org