

SP

SISTEMA
PENALE

FASCICOLO

12/2019

DIRETTORE RESPONSABILE Gian Luigi Gatta
VICE DIRETTORI Guglielmo Leo, Luca Luparia

COMITATO EDITORIALE Giuseppe Amarelli, Roberto Bartoli, Hervè Belluta, Michele Caianiello, Massimo Ceresca-Gastaldo, Adolfo Ceretti, Cristiano Cupelli, Francesco D'Alessandro, Angela Della Bella, Gian Paolo Demuro, Emilio Dolcini, Novella Galantini, Mitja Gialuz, Glauco Giostra, Antonio Gullo, Stefano Manacorda, Vittorio Manes, Luca Masera, Anna Maria Maugeri, Melissa Miedico, Vincenzo Mongillo, Francesco Mucciarelli, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lucia Riscato, Marco Scoletta, Carlo Sotis, Costantino Visconti

COMITATO SCIENTIFICO Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Ennio Amodio, Gastone Andrezza, Ercole Aprile, Giuliano Balbi, Marta Bargis, Fabio Basile, Alessandra Bassi, Carlo Benussi, Alessandro Bernardi, Marta Bertolino, Rocco Blaiotta, Manfredi Bontempelli, Renato Bricchetti, David Brunelli, Carlo Brusco, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Giovanni Canzio, Francesco Caprioli, Matteo Caputo, Donato Castronuovo, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Francesco Centonze, Federico Consulich, Stefano Corbetta, Roberto Cornelli, Fabrizio D'Arcangelo, Marcello Daniele, Gaetano De Amicis, Cristina De Maglie, Alberto De Vita, Ombretta Di Giovine, Gabriella Di Paolo, Giandomenico Dodaro, Massimo Donini, Salvatore Dovere, Tomaso Emilio Epidendio, Luciano Eusebi, Riccardo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Giorgio Fidelbo, Carlo Fiorio, Roberto Flor, Luigi Foffani, Désirée Fondaroli, Gabriele Fornasari, Gabrio Forti, Piero Gaeta, Marco Gambardella, Alberto Gargani, Loredana Garlati, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Gaetano Insolera, Roberto E. Kostoris, Sergio Lorusso, Ernesto Lupo, Raffaello Magi, Vincenzo Maiello, Grazia Mannozi, Marco Mantovani, Marco Mantovani, Luca Marafioti, Enrico Marzaduri, Maria Novella Masullo, Oliviero Mazza, Claudia Mazzucato, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Vincenzo Militello, Andrea Montagni, Gaetana Morgante, Lorenzo Natali, Renzo Orlandi, Luigi Orsi, Francesco Palazzo, Carlo Enrico Paliero, Lucia Parlato, Annamaria Peccioli, Chiara Perini, Carlo Piergallini, Paolo Pisa, Luca Pistorelli, Daniele Piva, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrocchio, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Maurizio Romanelli, Gioacchino Romeo, Alessandra Rossi, Carlo Ruga Riva, Francesca Ruggieri, Elisa Scaroina, Laura Scomparin, Nicola Selvaggi, Sergio Seminara, Paola Severino, Rosaria Sicurella, Piero Silvestri, Fabrizio Siracusano, Andrea Francesco Tripodi, Giulio Ubertis, Antonio Vallini, Gianluca Varraso, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, Francesco Viganò, Daniela Vigoni, Stefano Zirulia

REDAZIONE Francesco Lazzeri (coordinatore), Alberto Aimi, Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Silvia Bernardi, Carlo Bray, Pietro Chiaraviglio, Stefano Finocchiaro, Beatrice Fragasso, Alessandra Galluccio, Cecilia Pagella, Tommaso Trinchera, Maria Chiara Ubiali

Sistema penale (SP) è una rivista *online*, aggiornata quotidianamente e fascicolata mensilmente, ad accesso libero, pubblicata dal 18 novembre 2019.

La *Rivista*, realizzata con la collaborazione scientifica dell'Università degli Studi di Milano e dell'Università Bocconi di Milano, è edita da Progetto giustizia penale, associazione senza fine di lucro con sede presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" dell'Università degli Studi di Milano, dove pure hanno sede la direzione e la redazione centrale. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione.

La *Rivista* si uniforma agli standard internazionali definiti dal *Committee on Publication Ethics* (COPE) e fa proprie le relative linee guida.

I materiali pubblicati su *Sistema Penale* sono oggetto di licenza CC BY-NC-ND 4.00 International. Il lettore può riprodurli e condividerli, in tutto o in parte, con ogni mezzo di comunicazione e segnalazione anche tramite collegamento ipertestuale, con qualsiasi mezzo, supporto e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, conservando l'indicazione del nome dell'autore, del titolo del contributo, della fonte, del logo e del formato grafico originale (salve le modifiche tecnicamente indispensabili).

Il testo completo della licenza è consultabile su <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>.

Peer review I contributi che la direzione ritiene di destinare alla sezione "Articoli" del fascicolo mensile sono inviati a un revisore, individuato secondo criteri di rotazione tra i membri del Comitato scientifico, composto da esperti esterni alla direzione e al comitato editoriale. La scelta del revisore è effettuata garantendo l'assenza di conflitti di interesse. I contributi sono inviati ai revisori in forma anonima. La direzione, tramite la redazione, comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se la valutazione è positiva, il contributo è pubblicato. Se il revisore raccomanda modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se il revisore esprime parere negativo alla pubblicazione. La direzione si riserva la facoltà di pubblicare nella sezione "Altri contributi" una selezione di contributi diversi dagli articoli, non previamente sottoposti alla procedura di *peer review*. Di ciò è data notizia nella prima pagina della relativa sezione.

Di tutte le operazioni compiute nella procedura di *peer review* è conservata idonea documentazione presso la redazione.

Modalità di citazione Per la citazione dei contributi presenti nei fascicoli di *Sistema penale*, si consiglia di utilizzare la forma di seguito esemplificata: N. COGNOME, *Titolo del contributo*, in *Sist. pen. (o SP)*, 1/2017, p. 5 ss.

LA CONFISCA O LE CONFISCHE DA ILLECITO (PENALE) TRIBUTARIO? (*)

di Manfredi Bontempelli

Il recente d.l. 26 ottobre 2019, n. 123, rafforza una tendenza del formante sia legale, sia giurisprudenziale, a costruire un modello, entro certi limiti, omogeneo di misura patrimoniale basata sull'accertamento del profitto o del provento dell'illecito tributario. Presenta, infatti, un comune contenuto di accertamento (di entità economico-patrimoniali) la decisione del giudice penale nelle figure della confisca del prezzo o profitto del reato tributario, ovvero dell'equivalente ex art. 12-bis d.lgs. n. 74/2000, della confisca di prevenzione ex art. 24 d.lgs. n. 159/2011, della confisca allargata attuale confisca in casi particolari ex art. 240-bis c.p. e nuovo art. 12-ter d.lgs. n. 74/2000.

SOMMARIO: 1. Figure di confisca da illecito (penale) tributario. – 2. Quantificazione del provento dell'evasione fiscale e confisca "per sproporzione". – 3. Limiti della confisca "per sproporzione". – 4. L'accertamento patrimoniale imposto dalla confisca per equivalente. – 5. Profili problematici del c.d. "sequestro preventivo a struttura mista".

1. Figure di confisca da illecito (penale) tributario.

Il recente d.l. 26 ottobre 2019, n. 123, ha fra l'altro introdotto l'art. 12-ter d.lgs. n. 74/2000, che impone l'applicazione della confisca prevista dall'art. 240-bis c.p. in caso di condanna o patteggiamento per taluno dei delitti previsti dal d.lgs. n. 74/2000, diversi da quelli di omesso versamento di ritenute e di IVA (artt. 10-bis e 10-ter)¹. La confisca è incondizionata in caso di dichiarazione infedele ex art. 4 e di occultamento o distruzione di documenti contabili ex art. 10 d.lgs. n. 74/2000 (lett. h) del nuovo art. 12-ter), ed è invece condizionata al superamento di nuove soglie (definibili soglie di confiscabilità) negli altri casi (lett. a-g) dell'art. 12-ter)². La novella legislativa rafforza l'impiego della confisca in casi particolari come mezzo di contrasto dell'evasione fiscale, e conferma una più

(*) Versione ampliata e corredata da note bibliografiche della relazione al Convegno dal titolo "Il sistema penale-tributario a quattro anni dal d.lgs. n. 158/2015: le questioni ancora aperte", tenuto nell'Università degli Studi di Milano, l'11 ottobre 2019, aggiornata al d.l. 26 ottobre 2019, n. 124.

¹ V. sulla riforma S. FINOCCHIARO, [Le novità in materia di reati tributari e di responsabilità degli enti contenute nel c.d. decreto fiscale \(d.l. n. 124/2019\)](#), in *Sist. pen.*, 18 novembre 2019.

² In base all'art. 39 comma 3 d.l. n. 124/2019, tali disposizioni "hanno efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del presente decreto".

ampia impostazione del sistema della prevenzione patrimoniale in ambito penale tributario.

L'odierna tipologia della confisca operante in questa materia mostra infatti una tendenza del formante sia legale, sia giurisprudenziale, a costruire un modello, entro certi limiti, omogeneo di misura patrimoniale basata sull'accertamento del profitto o del provento dell'illecito tributario; una misura patrimoniale, in altre parole, disposta a condizione che venga acclarata giudizialmente l'esistenza di utilità economico-patrimoniali generate dall'illecito (penale) tributario. Non si tratta, ovviamente, di una tendenza a uniformare la disciplina sostanziale relativa ai presupposti e all'oggetto della misura, né di quella spinta verso la «semplificazione probatoria dei presupposti di applicazione delle articolate misure di incapacitazione dei soggetti pericolosi e di ablazione dei patrimoni di provenienza illecita»³, di cui si è già parlato in letteratura con riguardo alle figure della confisca di prevenzione, della confisca allargata attuale confisca in casi particolari, della confisca dell'equivalente del profitto del reato tributario, e di cui sembra possibile parlare anche in merito alla confisca diretta di tale profitto, secondo la lettura fornita dal "diritto vivente". Piuttosto, i profili di un modello unitario, sia pur embrionale, di confisca da illecito tributario emergono guardando al contenuto comune alle diverse decisioni di confisca, cioè alla questione tipicamente accertata dal giudice penale in questa materia, il che fa emergere non tanto un problema di regole probatorie e decisorie, quanto di tecniche probatorie impiegabili per disporre la confisca, e il sequestro ad essa finalizzato⁴.

Cambiano senz'altro, a livello sostanziale, i presupposti della misura, e quindi è corretto parlare di una pluralità di modelli, vale a dire: in primo luogo, la confisca del prezzo o profitto del reato tributario, ovvero dell'equivalente, *ex art. 12-bis d.lgs. n. 74/2000*, che ha come presupposto la decisione di condanna, e quindi l'accertamento dell'illecito penale, o la sentenza di applicazione della pena *ex art. 444 c.p.p.*, mentre sarebbe problematico applicare l'istituto in caso di estinzione del reato per amnistia o prescrizione, data l'impostazione casistica della disciplina che autorizza la decisione sulla confisca in tali casi (*art. 578-bis c.p.p.*, che fa riferimento alla confisca in casi particolari prevista dall'*art. 240-bis comma 1° c.p.* o da altre disposizioni di legge e alla confisca prevista dall'*art. 322-bis c.p.*)⁵; in secondo luogo, la confisca di prevenzione *ex art. 24 d.lgs. n. 159/2011*, che pur non presupponendo la decisione di condanna, implica accertare, per quello che qui rileva, la fattispecie di pericolosità di cui all'*art. 1 lett. b) cod. antimafia*, a seguito della sentenza costituzionale n. 24/2019⁶, e quindi la

³ A. BARGI, "Processo al patrimonio" e principi del giusto processo: regole probatorie e regole decisorie nella confisca penale, in *La giustizia patrimoniale penale*, a cura di A. Bargi e A. Cisterna, tomo I, Torino, 2011, pp. 5 ss.

⁴ V. su questo punto, ad es., A. CISTERNA, *La natura promiscua della confisca tra misura di sicurezza e sanzione punitiva in rapporto alle nuove tecniche sanzionatorie della criminalità del profitto*, in *La giustizia patrimoniale penale*, cit., spec. pp. 99 ss.

⁵ In tal senso v., ad es., R. MAGI, *Nuove regole in tema di confisca dei proventi da attività corruttive*, in *Una nuova legge contro la corruzione. Commento alla legge 9 gennaio 2019, n. 3*, a cura di R. Orlandi e S. Seminara, Torino, 2019, p. 306.

⁶ Corte cost., 27 febbraio 2019, n. 24, che ha fra l'altro dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'*art. 4 comma 1, lett. c)*, d.lgs. n. 159/2011, nella parte in cui stabilisce che i provvedimenti previsti dal capo II si applichino

commissione di illeciti penali (occorre infatti acclarare l'esistenza di "proventi di attività delittuose"); in terzo luogo, la confisca allargata, attuale confisca in casi particolari *ex art. 240-bis c.p.*, essa pure applicata in caso di decisione di condanna o di sentenza di applicazione della pena *ex art. 444 c.p.p.*

Fino alla recente introduzione dell'art. 12-*ter* d.lgs. n. 74/2000, ad opera del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, i reati tributari non rientravano nel catalogo dei reati presupposto contemplato dall'art. 240-*bis* c.p. Peraltro, il tuttora vigente divieto del condannato di giustificare la legittima provenienza dei beni dimostrando la retrostante evasione fiscale ("che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale"), assegnava a questa figura di confisca anche un chiaro scopo preventivo dell'evasione fiscale, sia pure penalmente irrilevante. L'illecito tributario rientra, infatti, fra le cause della confisca, in quanto, senza di esso, sarebbe mancato il denaro utilizzato per acquistare i beni di valore sproporzionato al reddito o all'attività economica del condannato (e quindi si tratta pur sempre di una confisca da illecito tributario). L'inquadramento della confisca in casi particolari nel paradigma della confisca da illecito (penale) tributario (e quindi tra i mezzi di contrasto dell'evasione fiscale) è a maggior ragione giustificato dalla menzionata introduzione dell'art. 12-*ter* d.lgs. n. 74/2000.

Inoltre, cambia l'oggetto della misura patrimoniale nelle varie fattispecie di confisca, vale a dire: il prezzo o il profitto del reato tributario, o i beni di valore corrispondente (art. 12-*bis* d.lgs. n. 74/2000); i beni di valore sproporzionato (art. 24 cod. antimafia e art. 240-*bis* c.p.); i beni frutto o reimpiego di attività illecite (art. 24 cod. antimafia). È pertanto chiara la distinzione che potrebbe essere prospettata fra i due modelli della confisca del profitto (o del prezzo) del reato e della confisca senza il profitto del reato, ricomprensive la confisca dell'equivalente del profitto, la confisca "per sproporzione" e la confisca "per reimpiego".

2. Quantificazione del provento dell'evasione fiscale e confisca "per sproporzione".

L'analisi del modello della confisca senza il profitto del reato mostra come il tema della confisca da illecito (penale) tributario comprenda il tema della confisca del profitto del reato tributario. Inoltre, bisogna distinguere le nozioni di profitto e di provento dell'illecito tributario, ma ciò non significa che la confisca senza il profitto abbia sempre per oggetto il provento dell'illecito tributario. Già dalla terminologia legislativa dell'art. 24 cod. antimafia e dell'art. 240-*bis* c.p. si desume che l'oggetto della confisca "per sproporzione" non è costituito dal provento dell'evasione fiscale, ma dai beni (di valore sproporzionato) che eventualmente vengono acquistati tramite il suddetto provento. In entrambi i casi, la legittima provenienza dei beni non è dimostrabile in base alla somma evasa.

anche ai soggetti indicati nell'art. 1, lett. a).

Si faccia il caso di un “evasore fiscale pericoloso” che abbia un reddito non dichiarato pari a 50 e un reddito dichiarato pari a 100, e sia proprietario di un immobile di valore pari a 150. Questi non potrebbe giustificare la provenienza legittima, per evitare la confisca per sproporzione *ex art. 24 cod. antimafia*, dimostrando di aver impiegato per l’acquisto il provento dell’evasione fiscale pari a 10 (sarebbe proporzionato un valore dell’immobile pari a 140). Ma ad essere oggetto della misura sarebbe pur sempre l’immobile, e non la somma evasa. Piuttosto, il provento dell’evasione fiscale sarebbe assoggettabile alla confisca (di prevenzione) “per reimpiego”, misura inoperante nei casi particolari dell’art. 240-*bis* c.p.⁷.

Con questa premessa deve essere riesaminato il costruito argomentativo della pronuncia delle Sezioni Unite nel “caso Repaci”, che costituisce il punto di riferimento fondamentale della confisca non solo di prevenzione, ma anche allargata (attuale confisca in casi particolari), qualora si discuta di proventi dell’evasione fiscale⁸. La Corte di cassazione argomenta dallo scopo della confisca di prevenzione, che sarebbe quello di sottrarre al proposto tutti i beni frutto di attività illecite, quindi anche di evasione fiscale⁹. Invece, secondo la Suprema Corte, i proventi dell’evasione fiscale potevano giustificare la provenienza lecita dei beni in caso di confisca allargata (in base al vecchio regime), in quanto la legge non prevedeva (né prevede) il presupposto (alternativo alla sproporzione) dato dall’essere i beni frutto del reimpiego di attività illecita. Ciò conferma che la confisca in casi particolari, in base all’attuale regime, pur non avendo per oggetto il provento dell’evasione fiscale, richiede una quantificazione di tale provento, necessaria per accertare la sproporzione o la proporzione dei beni da vincolare¹⁰. Altro è che i proventi dell’evasione fiscale non possano essere utilizzati per dimostrare la legittima provenienza di beni (diversi) di valore sproporzionato, altro è che siano direttamente confiscabili i suddetti proventi dell’evasione fiscale (da escludere, alla luce dell’art. 240-*bis* c.p.).

⁷ Infatti, secondo la giurisprudenza, «il giudizio intorno alla confiscabilità dei beni ha un contenuto più ampio nel processo di prevenzione rispetto a quello che deve svolgersi nel giudizio *ex art.12/sexies* [attuale art. 240-*bis* c.p.], in quanto nel giudizio del primo tipo assumono rilevanza diretta – a differenza che nel giudizio del secondo tipo – l’origine e le modalità di formazione del patrimonio, che diventa confiscabile anche laddove sia accertata la sua provenienza da attività illecita, ovvero che il suo incremento è stato determinato dal reimpiego di proventi acquisiti illegittimamente». Così, Cass., Sez. V, 5 aprile 2018, n. 15284, in *C.E.D. Cass.*, rv. 272837.

⁸ Cass., Sez. Un., 29 maggio 2014, n. 33451, in *C.E.D. Cass.*, rv. 260247.

⁹ Peraltro, nel caso esaminato dalla Suprema Corte non si discuteva della confisca dei proventi dell’evasione fiscale, ma di altri beni di asserito valore sproporzionato. Quindi non era in gioco la confisca per reimpiego, tant’è che la sentenza ricorda che «in ordine al provvedimento di prevenzione il tribunale argomentava che il [proposto] non aveva giustificato la legittima provenienza dei beni confiscati, sproporzionato rispetto ai redditi del proposto e dei terzi interessati [...], e perché acquisiti i beni stessi reimpiegando il frutto di attività illecite».

¹⁰ Si potrebbe trattare di un soggetto che abbia effettuato evasione fiscale non penalmente rilevante, condannato per un reato presupposto *ex art. 240-*bis* c.p.* (ad es., per una corruzione commessa con i proventi della suddetta evasione fiscale). Ipotizzando un provento dell’evasione fiscale pari a 100, un bene immobile del condannato di valore pari a 200 e un reddito pari a 50, la legittima provenienza del bene potrebbe essere giustificata in presenza di una somma pari a 300 ricevuta in eredità.

3. Limiti della confisca “per sproporzione”.

Inoltre, non è detto che la confisca di prevenzione sia sempre applicabile all’“evasore fiscale pericoloso”. Prima della sent. cost. n. 24/2019, si era affermata la legittimità della misura disposta nei confronti dei soggetti pericolosi di cui all’art. 1 lett. a) cod. antimafia (abituamente dediti a commettere evasione fiscale penalmente rilevante, dato il riferimento della disposizione ai “traffici delittuosi”)¹¹. Era sostenibile poi che la misura potesse colpire tanto i beni di valore sproporzionato non acquisiti con i proventi dell’evasione fiscale, attraverso la confisca “per sproporzione”, tanto i beni di valore non sproporzionato, se acquistati con i proventi dell’evasione fiscale, tanto il frutto dell’evasione fiscale, anche se non penalmente illecita, attraverso la confisca “per reimpiego”. Dopo la sent. cost. anzidetta, che ha fatto cadere la fattispecie di pericolosità di cui alla cit. lett. a), la confisca di prevenzione parrebbe applicabile nei soli casi di evasore fiscale che viva abitualmente con i proventi dell’evasione fiscale penalmente rilevante (“con i proventi di attività delittuose”, in base alla lett. b) dell’art. 1 cod. antimafia), e non quindi agli evasori fiscali che non impieghino i proventi dell’attività delittuosa per implementare il loro tenore di vita (evasore fiscale risparmiatore). Quindi, ci sono dei limiti della confisca di prevenzione, che non si applica a chi non commette evasione fiscale penalmente rilevante, nè a chi la commette, senza utilizzarne i proventi per vivere, ma risparmiando.

In entrambe le figure di confisca “per sproporzione” (di prevenzione e in casi particolari), è la legge a impegnare l’accertamento probatorio del giudice su un tema, il *quantum* dell’utilità economico-patrimoniale tratta dall’illecito tributario (il provento dell’evasione fiscale), estraneo all’oggetto tipico della decisione di confisca e di sequestro. Infatti, nella fattispecie di confisca in esame la provenienza illecita non rientra fra i presupposti necessari di applicazione della misura patrimoniale. Quindi la spinta del formante legislativo è nel senso di un ampliamento della sfera cognitiva del giudice penale. Sono infatti confiscati i beni di cui il proposto (o il condannato) non possa giustificare la legittima provenienza e di cui risulti titolare, anche per interposta persona fisica o giuridica, ovvero risulti avere la disponibilità, in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito o alla propria attività economica.

Come si vede, la confisca “per sproporzione” può essere disposta anche quando non risulti la provenienza illecita dei beni, se venga accertata la sproporzione, in rapporto al reddito (tecnicamente non lavora una presunzione relativa di provenienza illecita). Si può dire, pertanto, che con riguardo alla fattispecie di confisca in esame, la legittima provenienza operi come fatto impeditivo in senso tecnico (e non elemento costitutivo negativo). Cioè basta al giudice verificare la mancata prova della legittima provenienza, senza svolgere un accertamento sul punto della provenienza del bene:

¹¹ Cfr. Cass., Sez. V, 9 febbraio 2017, n. 6067, in *C.E.D. Cass.*, rv. 269026.

infatti, «la mancanza di prova d'un fatto non implica, in termini logici, un giudizio d'inesistenza»¹².

4. L'accertamento patrimoniale imposto dalla confisca per equivalente.

La confisca dell'equivalente del profitto del reato presenta punti di contatto con la confisca di prevenzione e con la confisca in casi particolari, in quanto non ha per oggetto un bene conseguito tramite l'illecito (penale) tributario. Peraltro, anche la misura di valore dipende dall'accertamento del profitto del reato, e quindi è indubbio il legame con la figura madre di confisca diretta del profitto.

Nella materia tributaria, appare in via di consolidamento giurisprudenziale il principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite nel "caso Gubert" del 2014, secondo cui «la confisca del profitto, quando si tratta di denaro o di beni fungibili, non è confisca per equivalente, ma confisca diretta»¹³, misura che la Corte ritiene «possibile ai sensi dell'art. 240 cod. pen. ed imposta dall'art. 322-ter cod. pen., prima di procedere alla confisca dell'equivalente del profitto del reato»¹⁴. La sovrapposizione del profilo della fungibilità a quello della pertinenzialità del bene, implicita alla ricostruzione delle Sezioni Unite¹⁵, porta a un'evidente semplificazione probatoria: anche per la confisca dei beni fungibili occorrerebbe accertare il nesso di pertinenzialità, sebbene l'operazione «sia all'evidenza ben delicata e più complessa sul versante probatorio»; «tale difficoltà, non essendo una strutturale impossibilità, non autorizza la confusione (in senso etimologico) tra le distinte e diverse nozioni»¹⁶.

Legittimando la confisca diretta del profitto in assenza di tale accertamento probatorio¹⁷, questa lettura giurisprudenziale limita la sfera operativa della misura patrimoniale di valore. C'è quindi una tendenza del formante giurisprudenziale a restringere la cognizione del giudice penale, rispetto alla costruzione della fattispecie legale, limitando l'oggetto di accertamento al tema tipico della confisca da illecito (penale) tributario, tema concernente l'*an* e il *quantum* delle utilità economico-patrimoniali generate dall'attività illecita.

¹² F. CORDERO, *Il giudizio d'onore*, Milano, 1959, p. 150. Cfr. anche O. MAZZA, *La decisione di confisca dei beni sequestrati*, in *Misure di prevenzione*, a cura di S. Furfaro, Torino, 2013, p. 495.

¹³ Cass., Sez. Un., 5 marzo 2014, n. 10561, in *Giur. it.*, 2014, p. 994, con nota di P. CORSO, *Reato non presupposto di responsabilità amministrativa e limiti del sequestro/confisca nei confronti dell'ente*, par. 2.5 motivazione.

¹⁴ V. lo stesso par. 2.5 della motivazione della sentenza da ultimo citata.

¹⁵ V., criticamente, F. MUCCIARELLI e C.E. PALIERO, [Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche](#), in *Dir. pen. cont.*, 20 aprile 2015, pp. 11 ss.

¹⁶ F. MUCCIARELLI e C.E. PALIERO, *op. cit.*, pp. 11-12.

¹⁷ Osservano F. MUCCIARELLI e C.E. PALIERO, *op. cit.*, p. 12, che «la confisca proprietaria (così come il sequestro ad essa propedeutico) esige la derivazione eziologica dal reato del bene confiscabile e sconta dunque che sia possibile istituire un collegamento (probatorio) fra il provento del reato e l'oggetto della confisca: situazione rispetto alla quale è del tutto indifferente la natura (fungibile o infungibile) del bene stesso. A ben vedere, anche se la cosa è fungibile, rispetto ad essa è possibile riconoscerne l'eventuale legame eziologico di provenienza: e proprio l'esistenza di siffatta possibilità esige la doverosità sul piano giuridico dell'accertamento della derivazione nel caso della confisca diretta».

La questione della quantificazione del profitto del reato resta al centro anche della confisca per equivalente, che secondo la stessa lettura delle Sezioni Unite sarebbe precluso applicare alle società (salva l'ipotesi della società schermo), e si dovrebbe disporre a carico della persona fisica in caso di impossibilità di vincolare i beni costituenti il profitto diretto del reato tributario. Nella pronuncia relativa al "caso Gubert", la Suprema Corte ha tuttavia affermato la legittimità del sequestro per equivalente solo in caso di impossibilità (eventualmente transitoria) del sequestro del profitto¹⁸, anche in mancanza di un compiuto accertamento sul tema (pregiudiziale alla confisca per equivalente) dell'inesistenza del profitto diretto. «Versandosi in materia di misura cautelare reale», secondo la Corte non sarebbe «possibile pretendere la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto del reato, giacchè, durante il tempo necessario per l'espletamento di tale ricerca, potrebbero essere occultati gli altri beni suscettibili di confisca per equivalente, così vanificando ogni esigenza di cautela»¹⁹. Coerentemente a questa ricostruzione, la ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto del reato dovrebbe essere svolta dal giudice nella diversa sede della decisione di confisca.

Inoltre, l'intera ricostruzione della materia dovrebbe essere rimeditata, almeno in parte, dopo l'introduzione – sia pur, allo stato, cauta – dei reati tributari nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa dell'ente, attraverso l'innesto dell'art. 25-*quinquies* nel d.lgs. n. 231/2001, ad opera del d.l. n. 124/2019 (limitatamente alla commissione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti *ex art. 2 d.lgs. n. 74/2000*)²⁰. L'innovazione normativa dovrebbe quantomeno condurre a un allargamento operativo della confisca e del sequestro preventivo per equivalente a carico della società, oltre che a una più ampia indagine sul patrimonio dell'ente sin dalla fase cautelare, in quanto l'"impossibilità transitoria" di vincolare il profitto diretto dovrebbe portare ad applicare il sequestro agli eventuali beni di valore equivalente della società, e non della persona fisica (nel caso in cui il processo penale verta sulla citata fattispecie dell'art. 2 d.lgs. n. 74/2000).

¹⁸ La misura cautelare di valore sarebbe legittima «solo quando il reperimento dei beni costituenti il profitto del reato sia impossibile, sia pure transitoriamente, ovvero quando gli stessi non siano aggredibili per qualsiasi ragione (Sez. 3, n. 30930 del 05/05/2009, Rv. 244934)»: Cass., Sez. Un., 5 marzo 2014, n. 10561, cit., par. 2.7 motivazione.

¹⁹ Cass., Sez. Un., 5 marzo 2014, n. 10561, cit., par. 2.7 motivazione, che prosegue osservando che, «quando il sequestro interviene in una fase iniziale del procedimento, non è, di solito, ancora possibile stabilire se sia possibile o meno la confisca dei beni che costituiscono il prezzo od il profitto di reato, previa loro certa individuazione. È perciò legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di beni costituenti profitto illecito anche quando l'impossibilità del loro reperimento sia anche soltanto transitoria e reversibile, purchè sussistente al momento della richiesta e dell'adozione della misura (Sez. 2, n. 2823 del 10/12/2008, Rv. 242653)».

²⁰ Anche questa disciplina acquista efficacia in base alla previsione dell'art. 39 comma 3 d.l. n. 124/2019. V., *supra*, nt. 5.

5. Profili problematici del c.d. “sequestro preventivo a struttura mista”.

Alla luce della sistemazione data dalla sentenza “Gubert” al tema delle condizioni del sequestro per equivalente, resta invece problematico praticare il c.d. “sequestro preventivo a struttura mista”, «ossia quello che prevede, come *petitum* cautelare, sia il sequestro in forma diretta (in via principale) che quello per equivalente (ma in via subordinata), subordinatamente cioè all’impossibilità di esecuzione del primo, nel senso che l’eseguibilità del sequestro di valore si pone in stretta relazione con il verificarsi dell’impossibilità di eseguire quello in forma specifica»²¹. Secondo la stessa giurisprudenza, «la ragione di ciò risiede nel fatto che la lettera della legge (articolo 12-*bis* d.lgs. 74 del 2000 e, prima ancora, l’articolo 1, comma 143, legge n. 244 del 2007 in relazione all’articolo 322-*ter* del codice penale) non pone le due forme di sequestro in via alternativa tra loro, perché la disposizione indica nella confisca diretta l’opzione obbligatoria ma principale (... è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato ...) e in quella di valore parimenti obbligatoria ma subordinata (...quando essa [la confisca diretta] non è possibile, la confisca dei beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto), con la conseguenza che al titolare dell’azione cautelare non è attribuita la facoltà di chiedere *ad libitum* l’una o l’altra»²². Ma questi argomenti dovrebbero dimostrare il dovere del pubblico ministero di compiere un accertamento sul punto della capienza patrimoniale dell’ente, richiedente tecniche probatorie adeguate, prima di presentare al giudice la domanda cautelare, mentre il giudice non potrebbe demandare alla fase di esecuzione della misura la scelta fra sequestro diretto e per equivalente.

La necessità di distinguere il piano dell’esecuzione dal piano del contenuto del provvedimento cautelare, porta a pretendere dal giudice, come riconosce altra parte della giurisprudenza, la «verifica della avvenuta esecuzione da parte del PM procedente alla preventiva indagine sullo stato patrimoniale della [società], prima di avere richiesto, in luogo del sequestro diretto del profitto dell’illecito tributario [...], il sequestro per equivalente in danno [della persona fisica]»²³. Convince la spiegazione fornita dalla Suprema Corte sul punto, «in quanto il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente è legittimo solo quando il reperimento dei beni costituenti il profitto del reato sia impossibile ovvero quando gli stessi non siano aggredibili e la motivazione che lo dispone dia conto di tale impossibilità»²⁴.

Meno condivisibili risultano, tuttavia, le ulteriori considerazioni svolte dalla Corte circa l’asserita legittimazione del pubblico ministero, «sulla base del compendio indiziario emergente dagli atti processuali, a chiedere al giudice il sequestro preventivo nella forma per “equivalente”, invece che in quella “diretta”, solo all’esito di una

²¹ Cass., Sez. III, 16 ottobre 2018, n. 46973, in *C.E.D. Cass.*, rv. 274074, par. 2 motivazione, che ha ritenuto legittima tale forma di sequestro preventivo finalizzato alla confisca e l’esecuzione del provvedimento.

²² Cass., Sez. III, 16 ottobre 2018, n. 46973, cit., par. 2 motivazione.

²³ Cass., Sez. IV, 7 marzo 2018, n. 10418, in *C.E.D. Cass.*, rv. 272238, par. 3 motivazione.

²⁴ Cass., Sez. IV, 7 marzo 2018, n. 10418, cit., par. 3 motivazione, con riferimento a Cass., Sez. III, 30 settembre 2015, n. 41073, in *C.E.D. Cass.*, rv. 265028.

12/2019

valutazione allo stato degli atti in ordine alle risultanze relative al patrimonio dell'ente che ha tratto vantaggio dalla commissione del reato, non essendo invece necessario il compimento di specifici ed ulteriori accertamenti preliminari per rinvenire il prezzo o il profitto diretto del reato»²⁵. Lo scontato inquadramento delle due figure di confisca in esame, alla luce della legge, nel modello della confisca da illecito (penale) tributario porta a imporre al pubblico ministero un accertamento preliminare sull'esistenza del bene conseguito tramite l'illecito.

²⁵ Cass., Sez. IV, 7 marzo 2018, n. 10418, cit., par. 3 motivazione, che prosegue osservando che «perciò nella ricordata sentenza 41073/2015 la Corte ha escluso la legittimità dell'emissione di un decreto di sequestro per equivalente in difetto di una verifica, sommaria e allo stato degli atti, dell'impossibilità di procedere al sequestro di somme di denaro, costituendo quest'ultimo un sequestro in forma "diretta"».