

In primo piano - Decreto Fiscale 31/12/2019

La nuova disciplina penale in materia tributaria: la confisca allargata e la responsabilità degli enti

La legge di conversione del D.L. n. 124/2019 (la L. 157/2019, pubblicata nella G.U. n. 301 del 24 dicembre 2019) innesta nell'ordinamento penal-tributario nazionale istituti attesi da tempo, in parte anche sull'onda delle sollecitazioni eurounitarie. L'estensione della confisca allargata, prevista dall' art. 240 bis c.p., a peculiari figure di reati tributari meriterà grande attenzione nell'adattamento di una misura sorta per contrastare forme di criminalità organizzata e comunque di diversa tipologia criminale. Inoltre, l'introduzione della responsabilità amministrativa dell'ente dipendente dalla consumazione di reati tributari da parte dei suoi esponenti qualificati comporterà un'intesa responsabilizzazione del sistema di controlli interni rispetto alla gestione dei flussi finanziari oltre che nuovi strumenti di contrasto, anche cautelare, delle diverse forme di illegalità tributaria a beneficio dell'ente.

di Fabio Di Vizio - Sostituto Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Firenze

La confisca allargata: le novità della riforma

L'estensione della misura patrimoniale prevista dall' art. 240 bis c.p. a numerosi reati tributari è probabilmente una della novità più considerevoli della riforma. Come non era difficile prevedere, essa ha costituito il campo di maggiore problematicità nel percorso parlamentare che ha concorso a rimodulare la conformazione primigenia offerta all'istituto dal D.L. n. 124 cit.

L' **art.12-ter D.Lgs. n. 74/2000**, rubricato « **confisca in casi particolari**» ed inserito dall' art. 39, lett. q, D.L. n. 124/2019, all'esito della conversione di tale provvedimento, reca la seguente formulazione: «Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell' articolo 444 del codice di procedura penale per **i delitti di seguito indicati**, si applica l' articolo 240-bis del codice penale quando: a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 2; b) l'imposta evasa è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 3; c) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 8; d) l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore ad euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1; e) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2». In base al comma 1-bis dell' art. 39 del D.L. n. 124/2019, come modificato in sede parlamentare, tali disposizioni si applicano esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge.

Rispetto alla versione in origine ipotizzata dal D.L. n. 124/2019 la legge di conversione ha operato un consistente smagrimento del novero dei delitti presupposto; oltre a confermare l'estromissione da essi di quelli previsti dagli articoli 10-bis e 10-ter D.lgs. n. 74/2000, l'esclusione viene estesa ai delitti previsti dagli articoli 4, 5, comma 1, 5, comma 1-bis, 10 e 10-quater D.Lgs. n. 74/2000.

Inoltre, alcuni reati tributari sono individuati nella configurazione corrispondente alla fattispecie autonoma di base (dunque con esclusione della conformazione in forme circostanziali, ove siano realmente tali), la cui soglia è però ulteriormente incrementata ai fini della loro qualificazione come reati spia per la confisca allargata. E' il caso dei delitti ex **art. 2, comma 1, e 8, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000**, per i quali, ai fini dell'integrazione strutturale del reato, è fissato in **oltre centomila euro** l'importo degli elementi passivi fittizi (nel primo caso) o non corrispondente al vero (nel secondo caso) indicato nelle fatture o nei documenti, ma che assumono la natura di reati presupposto della confisca allargata solo se la soglia supera l'importo di **duecentomila euro** (importo accresciuto rispetto a quello in ipotesi indicato nella versione originaria del D.L. n. 124/2019). E' stato segnalato nei primi commenti che il riferimento è all'imponibile e non all'imposta evasa: di talché il profitto dei reati (almeno nel caso del delitto ex art. 2 cit.) dovrebbe ragguagliarsi ad un'imposta evasa ammontante - in media - a circa un terzo della soglia indicata. La stessa soglia di duecentomila euro (di rilievo ai fini dell'imponibile) è individuata quanto agli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o agli elementi passivi fittizi nel caso del delitto previsto dall' **articolo 11, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000** (reati di falso nella transazione fiscale).

La soglia **superiore a centomila euro** (variamente parametrata) è fissata per **altri reati** per quali in via tipica essa non concreta il passaggio dalla configurazione base ad una specifica ipotesi circostanziale: è il caso, in relazione all'imposta evasa, del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ex **art. 3 D.Lgs. n. 74/2000**, ed in relazione all'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi, del delitto previsto dall' **art. 11, comma 1 D.Lgs. n. 74/2000**. In tale ultimo caso il legislatore della conversione è intervenuto sulla sintassi ma si crede non sul significato già sedimentato del riferimento a tali parametri. Infatti, per il raggiungimento di tale soglia, **rilevano, congiuntamente**, le passività per **imposte dirette** (IRPEF e IRES), per **IVA** o per **relativi interessi** (il riferimento va inteso sia agli **interessi legali** ex art. 1284 c.c. che a quelli di **mora** ex art. 30 del d.P.R. n. 602/1973) e le **conseguenti sanzioni** (cfr. D.Lgs. n. 471/1997 e 472/1997). Per differenza, **non rilevano** le passività per tasse o per **imposte diverse** da quelle anzidette (si ponga mente, ad esempio, all'IRAP) e neppure per ritenute sul reddito di lavoro dipendente verso l'Inps (cfr. Cass. Pen. Sez. 3, n. 37389/2013 che sembra estendere l'esclusione anche alle ritenute verso Equitalia per somme pertinenti a rateizzazioni).

(Segue): l'istituto, in generale

L' **art. 240-bis, comma 1, c.p.** prevede che, nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell' articolo 444 del codice di procedura penale, per alcuni delitti tipici, **è sempre disposta** la confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato **non può giustificare la provenienza e di cui**, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta 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**. In ogni caso il condannato **non può giustificare** la legittima provenienza

dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'e **vasione fiscale**, salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge. Nei casi previsti dal primo comma dell'art. 240 bis cit., quando non è possibile procedere alla confisca del denaro, dei beni e delle altre utilità di cui allo stesso comma, il giudice ordina la confisca di altre somme di denaro, di beni e altre utilità di legittima provenienza per un valore equivalente, delle quali il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona.

Si tratta di una confisca **obbligatoria**, come rivela l'espressione «è sempre disposta». La giurisprudenza ritiene che la confisca in oggetto abbia natura di **misura di sicurezza, sebbene atipica**, sospesa tra funzione special-preventiva e punitiva (Cass. S.U., n. 26654/2008). Tale natura è corroborata dalla sentenza n. 33/2018 della Corte costituzionale che ne ha evidenziato più che la natura sanzionatoria la funzione di strumento finalizzato ad impedire il possibile reimpiego di risorse illecitamente accumulate nel finanziamento di ulteriori attività illecite, o l'investimento di esse in attività lecite, con effetti distorsivi del funzionamento del mercato. In dottrina, per contro, prevale la ricostruzione che le riferisce natura **sanzionatoria**: la misura si parametrizza su di una presunzione di origine illegale delle disponibilità sproporzionate e per la quale è apprestata una misura non più solo preventiva, ma sostanzialmente repressiva, di carattere punitivo e per gli scopi di prevenzione generale (A.M. Maugeri, La sanzione patrimoniale fra garanzie ed efficienza, le «ipotesi particolari» nella recente legislazione, in Riv. trim. dir. pen. econ., 1996).

Ai fini del **sequestro preventivo** ex art. 321, comma 2, c.p.p. di beni confiscabili ex art. 240 bis c.p. è necessario accertare la presenza di **seri indizi** di esistenza delle medesime condizioni che legittimano la confisca, sia per ciò che riguarda i requisiti soggettivi per 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 Cfr. Cass. Pen., 27710/08, 20918/2009, 19510/2010). Occorre, dunque, una **concreta possibilità di condanna** per uno dei reati presupposti indicati in seno alla norma, premessa della confisca (Cfr. Cass. Pen., 6859/13, 39501/14); inoltre, è richiesta una **presunzione di illegittima acquisizione** da parte dell'imputato circoscritta entro i confini della **ragionevolezza temporale**, non potendo i beni essere "ictu oculi" estranei al reato perché acquistati in un periodo di tempo eccessivamente antecedente alla sua commissione (Cass. Pen., Sez. V, n. 21711/2018). Occorre, in altre parole, la **prossimità temporale** dell'acquisto del bene rispetto alle condotte illecite.

In particolare, sotto il profilo intertemporale, dalla considerazione della confisca allargata quale **misura di sicurezza, seppur atipica**, deriverebbe la non operatività del principio di irretroattività, proprio della pena, previsto dall' art. 25, comma 2, della Costituzione. È questa l'opinione consolidatasi nella giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 21357/98, 1539/09, 32932/09, 38179/09, 5452/10, 12406/10, 44534/12.), che assume operativo il diverso principio dell'applicazione della **legge vigente al momento della decisione**, fissato dagli artt. 200 e 236 c.p., anche in caso di **inasprimento disciplinare**. Ciò comporta che la confisca allargata, in termini generali, è **applicabile anche nei confronti di chi sia stato condannato per reati commessi prima dell'entrata in vigore della norma che la disciplina**, ciò non implicando violazione dell' art. 7 CEDU (Cass. n. 44534/2012; nello stesso senso cfr. Cass., n. 25096/2009; n. 8404/2009. Con riferimento alla confisca di prevenzione cfr. Cass., n. 30938/2015). In ragione della previsione dell' art. 200 c.p., è stata affermata anche la regola per cui possono essere oggetto della confisca allargata **anche i beni acquistati prima dell'inserimento del delitto nel catalogo dei reati matrice** (cfr. Cass., n. 25096/2009). In proposito, è stato osservato che nel momento in cui commette il reato, il reato deve avere "gli occhi aperti in relazione alle possibili conseguenze", ivi compresa la confisca dei profitti di precedenti reati. Una parziale limitazione a questa regola è provenuta per altra via, nel caso di beni acquistati in epoca di gran lunga anteriore rispetto ai contestati delitti presupposti. In tal caso, ad indebolirsi è la cogenza della presunzione di illegittima acquisizione da parte dell'imputato di beni di valore sproporzionato rispetto al reddito dichiarato o all'attività economica esercitata. Così la giurisprudenza di legittimità ha circoscritto la presunzione entro un ambito di **ragionevolezza temporale**, richiedendo per la confiscabilità del bene che lo stesso non sia ictu oculi estraneo al reato perché acquistato in un periodo di tempo eccessivamente antecedente alla sua commissione (Cfr. Cass., n. 52626/2018; 56596/2018; 21711/2018; 18951/2017). Merita rimarcare che in termini testuali l' art. 240-bis c.p. non prevede limiti temporali alla confiscabilità dei beni e il requisito, prettamente di estrazione giurisprudenziale, soddisfa l'esigenza di evitare una dilatazione dell'istituto quale forma di monitoraggio patrimoniale esteso all'intera vita del condannato, con conseguente pratica impossibilità di assolvere l'onere di giustificazione della provenienza dei beni.

Esplicita è la previsione per cui l'applicazione della confisca allargata consegue obbligatoriamente allorché, oltre agli altri presupposti delineati dall' art. 240-bis c.p. intervenga per il delitto matrice **sentenza di applicazione della pena su richiesta a norma dell' articolo 444 del codice di procedura penale**. In base all' art. 445, comma 1, c.p.p. tale sentenza non comporta l'applicazione di misure di sicurezza, fatta eccezione della confisca nei casi previsti dall' articolo 240 del codice penale, tra i quali, secondo l'orientamento prevalente, non sarebbero rientrati i casi di confisca obbligatoria diversi dall' art. 240, comma 2, c.p.. Ora la confisca ex art. 240-bis c.p. consegue obbligatoriamente per espresso dettato normativo, non rientra nell'oggetto dell'accordo delle parti (Cass., III, n. 4445/13) ed è decisa autonomamente dal giudice, che deve dar conto della sussistenza dei requisiti normativamente previsti.

Un ulteriore argomento a favore della catalogazione della misura nei termini di misura di sicurezza è rappresentato dalla previsione dell' art. 578 bis c.p.p., inserita dall' art. 6, comma 4, D.Lgs. 1° marzo 2018, n. 21. Alla stregua di tale norma, «quando è stata ordinata la confisca in casi particolari prevista dal primo comma dell' articolo 240-bis del codice penale e da altre disposizioni di legge (omissis), il giudice di appello o la corte di cassazione, nel dichiarare il reato estinto per prescrizione o per amnistia, decidono sull'impugnazione ai soli effetti della confisca, previo accertamento della responsabilità dell'imputato». Tale norma, se conduce a superare anche la necessità di una condanna in senso formale tra i presupposti dell'adozione della confisca allargata, presuppone che le sia attribuita la natura di misura di sicurezza.

Soluzione, per vero, controversa in alcuni accenni della giurisprudenza, prima della novella normativa, nel caso di confisca allargata. Deve rilevarsi, in proposito, che la Corte di Cassazione, di recente, si è confrontata con gli artt. 183-quater att. c.p.p. e 240-bis c.p., pervenendo a conclusioni fortemente restrittive sulle possibilità del giudice dell'esecuzione di pronunciare la confisca allargata. In particolare, la Suprema Corte ha affermato che tale ablazione speciale può essere disposta dal giudice dell'esecuzione solo in relazione alle disponibilità del condannato già individuate nel giudizio di cognizione, in quanto la sua estensione ai beni acquistati successivamente contrasterebbe con i principi generali che regolano le attribuzioni di tale giudice e vanificherebbe ogni distinzione tra la disciplina di tale tipo di confisca e quella della confisca di prevenzione (Cass. n. 22820/2019 in fattispecie in cui il g.i.p., quale giudice dell'esecuzione, aveva rigettato la richiesta di confisca ex art. 12-sexies, legge n. 356 del 1992 avanzata dal p.m. sulla base di indagini patrimoniali successive alla definizione del giudizio).

(Segue): la peculiarità sotto il profilo dell'applicazione temporale delle confisca estesa tributaria

Muovendo da questo assetto della riflessione giurisprudenziale, il legislatore in sede di conversione ha avvertito l'esigenza di stabilire che la confisca allargata "tributaria" ex art. 12 ter D.lgs. n. 74/2010 si applica « **esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente** alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge». Più che una generale presa di posizione del legislatore, nella previsione dell' art. 39, comma 1 bis, D.L. n. 124/2019, come convertito, va riconosciuta una deroga alla regola generale che regge l'istituto della confisca allargata; è altrettanto indubitabile che la deroga rivela una sensibilità del legislatore storico verso una portata sanzionatoria della misura che potrebbe costituire uno stimolo poderoso per nuove tendenze nell'esegesi futura dell'istituto.

La responsabilità degli enti per illecito amministrativo previsto dall'art. 25-quinquiesdecies D.Lgs. n. 231/2001 dipendente da reati tributari

In base all' art. 39, comma 2, D.L. n. 124/2019 dopo l' articolo 25-quaterdecies del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 (disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica), è aggiunto il seguente: " **Art. 25-quinquiesdecies** (Reati tributari). «- 1. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie: a) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote; b) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote; c) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'articolo 3, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote; d) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote; e) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote; f) per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto dall'articolo 10, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote; g) per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'articolo 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote. - 2. Se, in seguito alla commissione dei delitti indicati al comma 1, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo. - 3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, si applicano le sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e)».

Nella conformazione finale della disposizione, il legislatore parlamentare è stato più coraggioso di quello della decretazione di urgenza, ponendo rimedio ad alcune incoerenze, da subito segnalate, in merito alla limitazione dello statuto di delitto presupposto della responsabilità amministrativa dell'ente al solo delitto di dichiarazione fraudolenta ex art. 2 D.Lgs. n. 74/2000. Nella versione varata in esito dal vaglio parlamentare, infatti, non solo quest'ultimo delitto (nelle diverse forme di manifestazione previste dall'art. 2, comma 1 e comma 2-bis cit.) ma anche quello di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall' articolo 3 D.Lgs. n. 74/2000, di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall' articolo 8, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000 e dall' articolo 8, comma 2-bis D.Lgs. n. 74/2000, di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto dall'articolo 10, di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall' articolo 11 del D.Lgs. n. 74/2000 fondano la responsabilità amministrativa dell'ente.

Oltre alle sanzioni pecuniarie, incrementabili di un terzo se in seguito alla commissione dei delitti indicati al comma 1 dell' art. 25-quinquiesdecies, D.Lgs. n. 231/2001 l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità (art. 25-quinquiesdecies, comma 2, D.Lgs. 231/2001), si apre la strada alle sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e, D.Lgs. n. 231/2001. Si tratta, in particolare delle seguenti sanzioni: - il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Parte autorevole della dottrina (cfr. G. Flora, Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della "Direttiva PIF" nel settore dei reati tributari e della responsabilità "penale" degli enti, in *Discrimen*, Rivista online, 12.11.2019; A. Perini, op. cit.) ha invitato all' massima attenzione nell'adeguamento alla Direttiva UE 2017/1371 (cd. Direttiva PIF), evitando un' indiscriminata estensione della responsabilità amministrativa da reati tributari. Se la recente Legge delega n. 117/2019 prevede, all'art. 3, lett. e), che il legislatore provveda ad «integrare le disposizioni del Decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, ... prevedendo espressamente la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea e che non sono già compresi nelle disposizioni del medesimo Decreto legislativo» si sottolinea che l'art. 3, lett. a, della ricordata legge identifica "i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea", da individuare «in conformità a quanto previsto dagli articoli 1, 2, 3, 4 e 5 della Direttiva (UE) 2017/1371» L'art. 2, co. 2, della Direttiva precisa che la stessa «si applica unicamente ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA», precisando che «i

reati contro il sistema comune dell'IVA sono considerati gravi qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale ... siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 milioni di euro». In tal senso la legge di conversione non ha raccolto le sollecitazioni a porre limiti di tipo qualitativo (per tipologia di imposta evasa), quantitativo (soglia di imposta evasa di 10 milioni di euro), di concreta manifestazione del reato presupposto (connessione al territorio di due o più Stati membri dell'Unione) né per soggetti economici esposti a tale forma di responsabilità (non limitandola alle persone giuridiche). Inoltre, a fronte della sua introduzione, la sovrapposizione delle sanzioni amministrative ex art. 7. D.L. n. 269/2003 che interessano le persone giuridiche in presenza di fenomeni di evasione fiscale, con il rischio di duplicazioni sanzionatorie, destinate a ricadere nell'alveo del divieto di bis in idem, ha indotto a reclamare «un intervento di ampio respiro del legislatore, chiamato a coordinare l'attuale sistema sanzionatorio amministrativo tributario con la responsabilità amministrativa degli enti» (Perini, op. cit., p. 19).

Si tratta di temi vivi ed assai vasti, incompatibili con lo spazio di questa riflessione., Al netto di ogni miglior adeguamento, occorre ricordare che le Sezioni Unite Gubert (n. 10561/2014) avevano espressamente segnalato profili di irrazionalità connessi al mancato inserimento dei reati tributari fra quelli previsti dal D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, con il rischio di vanificare le esigenze di tutela delle entrate tributarie, a difesa delle quali era stato introdotto l' art. 1, comma 143, legge n. 244 del 2007. In proposito, la Corte di Cassazione avevano in proposito notato: «...è possibile, attraverso l'intestazione alla persona giuridica di beni non direttamente riconducibili al profitto di reato, sottrarre tali beni alla confisca per equivalente, vanificando o rendendo più difficile la possibilità di recupero di beni pari all'ammontare del profitto di reato, ove lo stesso sia stato occultato e non vi sia disponibilità di beni in capo agli autori del reato. Dovendosi anche sottolineare come la stessa logica che ha mosso il legislatore nell'introdurre la disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti finisca per risultare non poco compromessa proprio dalla mancata previsione dei reati tributari tra i reati presupposto nel d.lgs. n. 231 del 2001, considerato che, nel caso degli enti, il rappresentante che ponga in essere la condotta materiale riconducibile a quei reati non può che aver operato proprio nell'interesse ed a vantaggio dell'ente medesimo. Tale irrazionalità non è peraltro suscettibile di essere rimossa sollevando una questione di legittimità costituzionale, alla luce della costante giurisprudenza costituzionale secondo la quale il secondo comma dell' art. 25 Cost. deve ritenersi ostativo all'adozione di una pronuncia additiva che comporti effetti costitutivi o peggiorativi della responsabilità penale, trattandosi di interventi riservati in via esclusiva alla discrezionalità del legislatore. (Sez. U, n. 38691 del 25/06/2009, Caruso, Rv. 244189). Le Sezioni Unite non possono quindi che segnalare tali irrazionalità ed auspicare un intervento del legislatore, volto ad inserire i reati tributari fra quelli per i quali è configurabile responsabilità amministrativa dell'ente ai sensi del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231».

Ebbene, sembra che il legislatore storico abbia iniziato ad ascoltare le sollecitazioni tratte dall'esperienza giudiziaria. Ciò aprirà spazi per valutare il **grado di compliance della struttura organizzativa di un ente rispetto alla prevenzione delle frodi fiscali**, spesso strumentali ad altri tipi di reato. Quanto al criterio d'imputazione, l' art. 5 del D.Lgs. n. 231/2001 fissa la regola d'imputazione oggettiva dei reati all'ente: si richiede che essi siano **commessi nel suo interesse o a suo vantaggio**. Secondo l'impostazione prevalente, ispirata anche dalla Relazione governativa al decreto legislativo, i due criteri d'imputazione si pongono in **rapporto di alternatività**, come confermato dalla congiunzione disgiuntiva "o" presente nel testo della disposizione. Il criterio **dell'interesse** esprime una valutazione teleologica del reato, apprezzabile ex ante, al momento della commissione del fatto, e secondo un metro di giudizio marcatamente **soggettivo**; il **criterio del vantaggio**, invece, avrebbe una **connotazione essenzialmente oggettiva**, come tale valutabile ex post, sulla base degli effetti concretamente derivati dalla realizzazione dell'illecito. Non sono mancate voci dissenzienti che ritengono che i due criteri abbiano natura unitaria. Il criterio d'imputazione sarebbe costituito dall'interesse, mentre il vantaggio potrebbe al più rivestire un ruolo strumentale, probatorio, volto alla dimostrazione dell'esistenza dell'interesse. La tesi dualistica trova accoglimento anche in giurisprudenza (Cass. Pen., Sez. II, n. 3615 del 20/12/2005, D'Azzo, Rv. 232957; Cass. Pen., Sez.V, n. 10265 del 28/11/2013, dep. 2014, Banca Italease s.p.a., Rv. 258577; Cass. Pen., Sez. VI, n. 24559 del 22/05/2013, House Building s.p.a., Rv. 255442).

Si aprono, inoltre, possibilità ablativo considerevoli, sol che si consideri che ai sensi dell' **art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 231/2001 nei confronti dell'ente** è sempre disposta, con la sentenza di condanna, la confisca del **prezzo** o del **profitto** del reato, salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato. Sono fatti salvi i diritti acquisiti dai terzi in buona fede. Quando non è possibile eseguire la confisca a norma del comma 1, dell'art. 19 cit., la stessa può avere ad oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al **prezzo** o al **profitto** del reato. Ai sensi dell' **art. 9, lett. c) del D.Lgs. n. 231/2001** tra le sanzioni per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato è annoverata la **confisca**. Ai sensi dell' **art. 6, comma 5, D.Lgs. n. 231/2001** è comunemente disposta la **confisca del profitto** che l'ente ha tratto dal reato, anche nella forma per equivalente (si tratta della cd. **confisca ripristinatoria**).

La giurisprudenza non dubita che con il termine confisca ex art. 19 in seno al sistema del D.Lgs. n. 231/2001 si individui una **misura di natura sanzionatoria** trattandosi della «pena principale da applicare all'ente collettivo in caso di sua responsabilità»; laddove tale dichiarazione di responsabilità manchi ma a carico della persona giuridica sia disposta comunque la confisca - come nelle ipotesi di cui all' art. 6, ult. co. - «tale provvedimento (...) è privo di contrassegni punitivi ed è finalizzato esclusivamente al ristoro dell'equilibrio economico alterato» Cass., S.U., 27.3.2008; Cass. Pen., Sez. II, 14.6.2006).

Ai sensi dell' **art. 53, comma 1, D.Lgs. n. 231/2007**, il giudice può disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca a norma dell' articolo 19 cit.. Si osservano le disposizioni di cui agli articoli 321, commi 3, 3-bis e 3-ter, 322, 322-bis e 323 c.p.p., in quanto applicabili.

L'art. 53 cit. prevede testualmente che, nei confronti degli enti, si possa applicare il **solo sequestro** (del **prezzo** o del **profitto** del reato) a fini di confisca di cui all'art. 321/2 c.p.p. e tale sequestro preventivo

non coincide con quello previsto nell' art. 321 c.p.p. non solo perché non è previsto il sequestro impeditivo di cui al primo comma, ma anche perché il sequestro a fini di confisca non ha l'ampia latitudine di quello previsto dall'art. 321/2 c.p.p. ("il giudice può disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca") essendo ristretto e limitato, in virtù del rinvio all'art. 19, al **solo prezzo o profitto del reato** (la confisca del profitto ex artt. 6/5 e 15/4 è consentita solo con la sentenza di condanna e non è anticipabile con il sequestro essendo questo previsto solo per l'ipotesi di cui all'art. 19).

Come emerge dalla Relazione Ministeriale al D.Lgs. n. 231/2001 le previsioni di cui agli artt. 53 e 54 (sequestro conservativo) D.Lgs. n. 231/01 introducono due ipotesi di cautele autonome rispetto all'apparato di misure interdittive irrogabile alle persone giuridiche, ritenute compatibili con il sistema della responsabilità amministrativa da reato diversamente dal sequestro preventivo in senso proprio, ritenuta ipotesi non applicabile nella specie per incompatibilità con le sanzioni interdittive irrogabili nei confronti delle persone giuridiche, anch'esse aventi la stessa finalità. Recentemente la Corte di Cassazione (Cass. Pen., Sez. II, n. 34293/2018) ha però ritenuto che il **sequestro impeditivo** può avere un raggio di azione anche in seno al sistema del D.Lgs. n. 231/2001. Infatti, in tema di responsabilità dipendente da reato degli enti e persone giuridiche "oltre all'espressa e speciale ipotesi prevista dall'art. 53, del sequestro preventivo del prezzo o del profitto del reato, nei confronti dell'ente deve ritenersi ammissibile (in virtù del rinvio alle disposizioni del cod. proc. pen. "in quanto compatibili") anche la normativa generale del sequestro preventivo di cui all'art. 321/1 cod. proc. pen., spettando al Pubblico Ministero individuare, di volta in volta, quello più funzionale all'esigenza cautelare che intenda conseguire", "non essendovi totale sovrapposizione e, quindi, alcuna incompatibilità di natura logica-giuridica fra il suddetto sequestro e le misure interdittive». Secondo la Cassazione non ricorre necessariamente incompatibilità tra la misura interdittiva e sequestro impeditivo, quest'ultimo avendo campo d'applicazione diverso. Il sequestro impeditivo, infatti, ha una fondamentale finalità di cui la misura interdittiva è sprovvista: impedire l'utilizzo di singoli beni ed evitare, sottraendoli alla disponibilità dell'ente, che possano continuare - nonostante la misura interdittiva - quantomeno ad "agevolare la commissione di altri reati" con conseguente pericolo per la collettività.

Cenni conclusivi

Difficilmente può negarsi che la riforma in commento abbia intrapreso percorsi innovativi nella prospettiva di una maggiore efficacia investigativa e di un contrasto patrimoniale ancora più esteso. Come è stato acutamente osservato «chi si accosta al diritto penale non deve considerarlo la panacea di tutte le patologie sociali, ma il male minore: il rimedio riservato alle tensioni più gravi. Al fine di scongiurarne le pulsioni degenerative e favorire, per converso, il mantenimento di una convivenza pacifica. Per dirlo con parole di un antico saggio brocardo: ne cives ad arma ruant. La giustizia sociale serve a evitare che i cittadini gestiscano da soli i conflitti sociali. Lo Stato confida di saperlo fare meglio, ossia in modo adeguato e imparziale, ma soprattutto rispettoso dell'eventuale vittima e dell'immane reo» (così F. Giunta, Ghiribizzi penalistici per colpevoli, Prefazione ETS, 2019). È ragionevole ritenere che non mancheranno anche nel breve periodo ulteriori assestamenti, adattamenti e raccordi nel sistema sanzionatorio, che non è ragione sola né prevalente della bassa propensione di vaste fasce di cittadini ad assolvere tiepidamente i doveri di contribuzione. Non per questo, però, ogni novità nel settore può essere tacciata di velleitarismo o di cedevolezza a populistiche istanze punitive.

Ddl approvato di conversione del Decreto fiscale