

The logo consists of three overlapping circles: a yellow one on the left containing the letter 'C', a green one in the middle containing 'J', and a blue one on the right containing 'N'.

CJN

Diritto Penale Contemporaneo

RIVISTA TRIMESTRALE

REVISTA TRIMESTRAL DE DERECHO PENAL
A QUARTERLY REVIEW FOR CRIMINAL JUSTICE

1/2022

EDITOR-IN-CHIEF

Gian Luigi Gatta

EDITORIAL BOARD

Italy: Antonio Gullo, Guglielmo Leo, Luca Luparia, Francesco Mucciarelli, Francesco Viganò

Spain: Jaime Alonso-Cuevillas, Sergi Cardenal Montraveta, David Carpio Briz,

Joan Queralt Jiménez

Chile: Jaime Couso Salas, Mauricio Duce Julio, Héctor Hernández Basualto,

Fernando Londoño Martínez

MANAGING EDITORS

Carlo Bray, Silvia Bernardi

EDITORIAL STAFF

Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Emanuele Birritteri, Javier Escobar Veas,

Stefano Finocchiaro, Alessandra Galluccio, Elisabetta Pietrocarlo, Rossella Sabia,

Tommaso Trinchera, Maria Chiara Ubiali, Stefano Zirulia

EDITORIAL ADVISORY BOARD

Rafael Alcacer Guirao, Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Chiara Amalfitano, Giuseppe Amarelli, Ennio Amodio, Coral Arangüena Fanego, Lorena Bachmaier Winter, Roberto Bartoli, Fabio Basile, Hervé Belluta, Alessandro Bernardi, Carolina Bolea Bardon, Manfredi Bontempelli, David Brunelli, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Pedro Caeiro, Michele Caianiello, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Francesco Caprioli, Claudia Marcela Cárdenas Aravena, Raúl Carnevali, Marta Cartabia, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Massimo Ceresa Gastaldo, Mario Chiavario, Federico Consulich, Mirentxu Corcoy Bidasolo, Cristiano Cupelli, Norberto Javier De La Mata Barranco, Angela Della Bella, Cristina de Maglie, Gian Paolo Demuro, Miguel Díaz y García Conlledo, Francesco D'Alessandro, Ombretta Di Giovine, Emilio Dolcini, Jacobo Dopico Gomez Áller, Patricia Faraldo Cabana, Silvia Fernández Bautista, Javier Gustavo Fernández Terruelo, Marcelo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Gabriele Fornasari, Novella Galantini, Percy García Caveró, Loredana Garlati, Mitja Gialuz, Glauco Giostra, Víctor Gómez Martín, José Luis Guzmán Dalbora, Ciro Grandi, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Roberto E. Kostoris, Máximo Langer, Juan Antonio Lascuráin Sánchez, Maria Carmen López Peregrín, Sergio Lorusso, Ezequiel Malarino, Francisco Maldonado Fuentes, Stefano Manacorda, Juan Pablo Mañalich Raffo, Vittorio Manes, Grazia Mannozi, Teresa Manso Porto, Luca Marafioti, Joseph Margulies, Enrico Marzaduri, Luca Maserà, Jean Pierre Matus Acuña, Anna Maria Maugeri, Oliviero Mazza, Iván Meini, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Melissa Miedico, Vincenzo Militello, Fernando Miró Linares, Vincenzo Mongillo, Renzo Orlandi, Magdalena Ossandón W., Francesco Palazzo, Carlenrico Paliero, Michele Papa, Raphaële Parizot, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lorenzo Picotti, Carlo Piergallini, Paolo Pisa, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrocchio, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Lucia Risicato, Mario Romano, María Ángeles Rueda Martín, Carlo Ruga Riva, Stefano Ruggeri, Francesca Ruggieri, Dulce María Santana Vega, Marco Scoletta, Sergio Seminara, Paola Severino, Nicola Selvaggi, Rosaria Sicurella, Jesús María Silva Sánchez, Carlo Sotis, Giulio Ubertis, Inma Valeije Álvarez, Antonio Vallini, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, John Vervaele, Costantino Visconti, Javier Wilenmann von Bernath, Francesco Zacché

Editore Associazione "Progetto giustizia penale", c/o Università degli Studi di Milano,
Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" - Via Festa del Perdono, 7 - 20122 MILANO - c.f. 97792250157
ANNO 2022 - CODICE ISSN 2240-7618 - Registrazione presso il Tribunale di Milano, al n. 554 del 18 novembre 2011.
Impaginazione a cura di Chiara Pavesi

Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale è un periodico on line ad accesso libero e non ha fine di profitto. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione. La rivista, registrata presso il Tribunale di Milano, al n. 554 del 18 novembre 2011, è edita attualmente dall'associazione "Progetto giustizia penale", con sede a Milano, ed è pubblicata con la collaborazione scientifica e il supporto dell'Università Commerciale Luigi Bocconi di Milano, dell'Università degli Studi di Milano, dell'Università di Roma Tre, dell'Università LUISS Guido Carli, dell'Universitat de Barcelona e dell'Università Diego Portales di Santiago del Cile.

La rivista pubblica contributi inediti relativi a temi di interesse per le scienze penalistiche a livello internazionale, in lingua italiana, spagnolo, inglese, francese, tedesca e portoghese. Ogni contributo è corredato da un breve abstract in italiano, spagnolo e inglese.

La rivista è classificata dall'ANVUR come rivista scientifica per l'area 12 (scienze giuridiche), di classe A per i settori scientifici G1 (diritto penale) e G2 (diritto processuale penale). È indicizzata in DoGI e DOAJ.

Il lettore può leggere, condividere, riprodurre, distribuire, stampare, comunicare al pubblico, esporre in pubblico, cercare e segnalare tramite collegamento ipertestuale ogni lavoro pubblicato su "Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale", con qualsiasi mezzo e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, nei limiti consentiti dalla licenza Creative Commons - Attribuzione - Non commerciale 3.0 Italia (CC BY-NC 3.0 IT), in particolare conservando l'indicazione della fonte, del logo e del formato grafico originale, nonché dell'autore del contributo.

La rivista può essere citata in forma abbreviata con l'acronimo: *DPC-RT*, corredato dall'indicazione dell'anno di edizione e del fascicolo.

La rivista fa proprio il [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) elaborato dal COPE (Committee on Publication Ethics).

La rivista si conforma alle norme del Regolamento UE 2016/679 in materia di tutela dei dati personali e di uso dei cookies ([clicca qui](#) per dettagli).

Ogni contributo proposto per la pubblicazione è preliminarmente esaminato dalla direzione, che verifica l'attinenza con i temi trattati dalla rivista e il rispetto dei requisiti minimi della pubblicazione.

In caso di esito positivo di questa prima valutazione, la direzione invia il contributo in forma anonima a due revisori, individuati secondo criteri di rotazione tra i membri dell'Editorial Advisory Board in relazione alla rispettiva competenza per materia e alle conoscenze linguistiche. I revisori ricevono una scheda di valutazione, da consegnare compilata alla direzione entro il termine da essa indicato. Nel caso di tardiva o mancata consegna della scheda, la direzione si riserva la facoltà di scegliere un nuovo revisore.

La direzione comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se entrambe le valutazioni sono positive, il contributo è pubblicato. Se una o entrambe le valutazioni raccomandano 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 uno o entrambi i revisori esprimono parere negativo alla pubblicazione.

La direzione si riserva la facoltà di pubblicare, in casi eccezionali, contributi non previamente sottoposti alla procedura di peer review. Di ciò è data notizia nella prima pagina del contributo, con indicazione delle ragioni relative.

I contributi da sottoporre alla Rivista possono essere inviati al seguente indirizzo mail: editor.criminaljusticenetwork@gmail.com. I contributi che saranno ritenuti dalla direzione di potenziale interesse per la rivista saranno sottoposti alla procedura di peer review sopra descritta. I contributi proposti alla rivista per la pubblicazione dovranno rispettare i criteri redazionali [scaricabili qui](#).

Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale es una publicación periódica *on line*, de libre acceso y sin ánimo de lucro. Todas las colaboraciones de carácter organizativo y editorial se realizan gratuitamente y no se imponen a los autores costes de maquetación y publicación. La Revista, registrada en el Tribunal de Milan, en el n. 554 del 18 de noviembre de 2011, se edita actualmente por la asociación “Progetto giustizia penale”, con sede en Milán, y se publica con la colaboración científica y el soporte de la *Università Commerciale Luigi Bocconi* di Milano, la *Università degli Studi di Milano*, la *Università di Roma Tre*, la *Università LUISS Guido Carli*, la *Universitat de Barcelona* y la *Universidad Diego Portales de Santiago de Chile*.

La Revista publica contribuciones inéditas, sobre temas de interés para la ciencia penal a nivel internacional, escritas en lengua italiana, española, inglesa, francesa, alemana o portuguesa. Todas las contribuciones van acompañadas de un breve abstract en italiano, español e inglés.

El lector puede leer, compartir, reproducir, distribuir, imprimir, comunicar a terceros, exponer en público, buscar y señalar mediante enlaces de hipervínculo todos los trabajos publicados en “Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale”, con cualquier medio y formato, para cualquier fin lícito y no comercial, dentro de los límites que permite la licencia *Creative Commons - Attribuzione - Non commerciale 3.0 Italia* (CC BY-NC 3.0 IT) y, en particular, debiendo mantenerse la indicación de la fuente, el logo, el formato gráfico original, así como el autor de la contribución.

La Revista se puede citar de forma abreviada con el acrónimo *DPC-RT*, indicando el año de edición y el fascículo.

La Revista asume el [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) elaborado por el COPE (*Committee on Publication Ethics*).

La Revista cumple lo dispuesto en el Reglamento UE 2016/679 en materia de protección de datos personales ([clica aquí](#) para los detalles sobre protección de la privacy y uso de cookies).

Todas las contribuciones cuya publicación se propone serán examinadas previamente por la Dirección, que verificará la correspondencia con los temas tratados en la Revista y el respeto de los requisitos mínimos para su publicación.

En el caso de que se supere con éxito aquella primera valoración, la Dirección enviará la contribución de forma anónima a dos evaluadores, escogidos entre los miembros del *Editorial Advisory Board*, siguiendo criterios de rotación, de competencia por razón de la materia y atendiendo también al idioma del texto. Los evaluadores recibirán un formulario, que deberán devolver a la Dirección en el plazo indicado. En el caso de que la devolución del formulario se retrasara o no llegara a producirse, la Dirección se reserva la facultad de escoger un nuevo evaluador.

La Dirección comunicará el resultado de la evaluación al autor, garantizando el anonimato de los evaluadores. Si ambas evaluaciones son positivas, la contribución se publicará. Si alguna de las evaluaciones recomienda modificaciones, la contribución se publicará después de que su autor la haya revisado sobre la base de los comentarios recibidos y de que la Dirección haya verificado que tales comentarios han sido atendidos. La contribución no se publicará cuando uno o ambos evaluadores se pronuncien negativamente sobre su publicación.

La Dirección se reserva la facultad de publicar, en casos excepcionales, contribuciones que no hayan sido previamente sometidas a *peer review*. Se informará de ello en la primera página de la contribución, indicando las razones.

Si deseas proponer una publicación en nuestra revista, envía un mail a la dirección editor.criminaljusticenetwork@gmail.com. Las contribuciones que la Dirección considere de potencial interés para la Revista se someterán al proceso de *peer review* descrito arriba. Las contribuciones que se propongan a la Revista para su publicación deberán respetar los criterios de redacción (se pueden [descargar aquí](#)).



Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale is an on-line, open-access, non-profit legal journal. All of the organisational and publishing partnerships are provided free of charge with no author processing fees. The journal, registered with the Court of Milan (n° 554 - 18/11/2011), is currently produced by the association “Progetto giustizia penale”, based in Milan and is published with the support of Bocconi University of Milan, the University of Milan, Roma Tre University, the University LUISS Guido Carli, the University of Barcelona and Diego Portales University of Santiago, Chile.

The journal welcomes unpublished papers on topics of interest to the international community of criminal scholars and practitioners in the following languages; Italian, Spanish, English, French, German and Portuguese. Each paper is accompanied by a short abstract in Italian, Spanish and English.

Visitors to the site may share, reproduce, distribute, print, communicate to the public, search and cite using a hyperlink every article published in the journal, in any medium and format, for any legal non-commercial purposes, under the terms of the Creative Commons License - Attribution – Non-commercial 3.0 Italy (CC BY-NC 3.0 IT). The source, logo, original graphic format and authorship must be preserved.

For citation purposes the journal's abbreviated reference format may be used: *DPC-RT*, indicating year of publication and issue.

The journal strictly adheres to the [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) drawn up by COPE (Committee on Publication Ethics).

The journal complies with the General Data Protection Regulation (EU) 2016/679 (GDPR) ([click here](#) for details on protection of privacy and use of cookies).

All articles submitted for publication are first assessed by the Editorial Board to verify pertinence to topics addressed by the journal and to ensure that the publication's minimum standards and format requirements are met.

Should the paper in question be deemed suitable, the Editorial Board, maintaining the anonymity of the author, will send the submission to two reviewers selected in rotation from the Editorial Advisory Board, based on their areas of expertise and linguistic competence. The reviewers are provided with a feedback form to compile and submit back to the editorial board within an established timeframe. If the timeline is not heeded to or if no feedback is submitted, the editorial board reserves the right to choose a new reviewer.

The Editorial Board, whilst guaranteeing the anonymity of the reviewers, will inform the author of the decision on publication. If both evaluations are positive, the paper is published. If one or both of the evaluations recommends changes the paper will be published subsequent to revision by the author based on the comments received and verification by the editorial board. The paper will not be published should one or both of the reviewers provide negative feedback.

In exceptional cases the Editorial Board reserves the right to publish papers that have not undergone the peer review process. This will be noted on the first page of the paper and an explanation provided.

If you wish to submit a paper to our publication please email us at editor.criminaljusticenetwork@gmail.com. All papers considered of interest by the editorial board will be subject to peer review process detailed above. All papers submitted for publication must abide by the editorial guidelines ([download here](#)).

<p>NOVITÀ NORMATIVE</p> <p><i>NOVEDADES NORMATIVAS</i></p> <p><i>NEW LEGISLATION</i></p>	<p>I delitti contro il patrimonio culturale nel Codice penale: prime riflessioni sul nuovo titolo VIII-bis</p> <p><i>Los delitos contra el patrimonio cultural en el Código Penal italiano: Reflexiones iniciales sobre el nuevo título VIII-bis</i></p> <p><i>Crimes Against Cultural Heritage in the Italian Criminal Code: Initial Reflections on the New Title VIII-bis</i></p> <p>Gian Paolo Demuro</p>	<p>1</p>
	<p>L'ultima frontiera della rifusione delle spese legali agli imputati assolti</p> <p><i>La última frontera del reembolso de las costas legales a las personas absueltas</i></p> <p><i>The Last Frontier of Legal Expenses' Reimbursement to Acquitted Defendants</i></p> <p>Elisa Grisonich</p>	<p>28</p>
<p>COSTITUZIONE</p> <p>E PRINCIPI: UNO</p> <p>SGUARDO OLTRE</p> <p>I CONFINI NAZIONALI</p>	<p>I rapporti tra costituzionalismo europeo e costituzionalismo nazionale</p> <p><i>Las relaciones entre el constitucionalismo europeo y el constitucionalismo nacional</i></p> <p><i>Relationships Between European Constitutionalism and National Constitutionalism</i></p> <p>Roberto Bartoli</p>	<p>44</p>
<p><i>CONSTITUCIÓN Y</i></p> <p><i>PRINCIPIOS: UNA MIRADA</i></p> <p><i>MÁS ALLÁ DE LOS CONFINES</i></p> <p><i>NACIONALES</i></p> <p><i>CONSTITUTIONS AND</i></p> <p><i>PRINCIPLES: A LOOK</i></p> <p><i>BEYOND DOMESTIC</i></p> <p><i>BORDERS</i></p>	<p>El principio de offensividad en la nueva Constitución chilena</p> <p><i>Il principio di offensività nella nuova Costituzione cilena</i></p> <p><i>The Harm Principle in the New Chilean Constitution</i></p> <p>Laura Mayer Lux – Jaime Vera Vega</p>	<p>63</p>
<p>IL PUNTO IN TEMA</p> <p>DI COLPA MEDICA</p> <p><i>CUESTIONES SOBRE</i></p> <p><i>IMPRUDENCIA MÉDICA</i></p> <p><i>THE POINT ON MEDICAL</i></p> <p><i>MALPRACTICE</i></p>	<p>La responsabilità per “colpa medica” a cinque anni dalla legge Gelli-Bianco</p> <p><i>La responsabilidad penal por “imprudencia médica” a cinco años de la ley Gelli-Bianco</i></p> <p><i>Responsibility For “Medical Malpractice” Five Years After the Gelli-Bianco Law</i></p> <p>Fabio Basile – Pier Francesco Poli</p>	<p>79</p>

<p>CRIMINALITÀ D'IMPRESA E MISURE DI PREVENZIONE</p> <p>CRIMINALIDAD DE EMPRESA E MEDIDAS DE PREVENCIÓN</p> <p>ECONOMIC CRIME AND PREVENTATIVE MEASURES</p>	<p>Prevenire il condizionamento criminale dell'economia: dal modello ablatorio al controllo terapeutico delle aziende</p> <p><i>Prevenir la influencia criminal en la economía: del modelo ablativo al control terapéutico de las empresas</i></p> <p><i>Preventing the Criminal Influence of the Economy: From the Ablation Model to the Therapeutic Control of Companies</i></p> <p>Anna Maria Maugeri</p>	<p>106</p>
	<p>Tentativi di aggressione alle risorse pubbliche. Il rafforzamento del sistema di prevenzione antimafia</p> <p><i>Intentos de ataque a los recursos públicos. El refuerzo del sistema de prevención antimafia</i></p> <p><i>Attempted Attacks on Public Resources. The Strengthening of the Anti-Mafia Prevention System</i></p> <p>Teresa Bene</p>	<p>162</p>
	<p>Contrastare lo sfruttamento del lavoro attraverso gli strumenti della prevenzione patrimoniale: "Adelante con juicio"</p> <p><i>Lucha en contra de la explotación laboral a través de las herramientas de prevención patrimonial: "Adelante con juicio"</i></p> <p><i>Combating the Exploitation of Labour through the Tools of Patrimonial Prevention: "Adelante con Juicio"</i></p> <p>Andrea Merlo</p>	<p>173</p>
<p>REATI TRIBUTARI E STRUMENTI DI CONTRASTO</p> <p>DELITOS TRIBUTARIOS E INSTRUMENTOS PARA CONTRARRESTAR EL FENÓMENO</p> <p>TAX CRIMES AND LAW ENFORCEMENT TOOLS</p>	<p>I reati tributari nel 'catalogo 231'. Un nuovo (ma imperfetto) strumento di contrasto alla criminalità d'impresa</p> <p><i>Los delitos tributarios en el "catálogo 231". Un nuevo (pero imperfecto) instrumento de lucha en contra de la criminalidad empresarial</i></p> <p><i>Tax Crimes in the '231 Catalogue'. A New (But Imperfect) Tool to Fight Corporate Crime</i></p> <p>Francesco Mucciarelli</p>	<p>195</p>
	<p>Oltre il nullum crimen sine confiscatione per i reati tributari: dai problemi della moltiplicazione alle soluzioni del coordinamento</p> <p><i>Más allá del nullum crimen sine confiscatione en los ilícitos tributarios: De los problemas de multiplicación a las soluciones de coordinación</i></p> <p><i>Beyond the Nullum Crimen Sine Confiscatione Regarding Tax Offenses: From the Problems of Multiplication to the Solutions of Coordination</i></p> <p>Carlotta Verucci</p>	<p>213</p>

GRUPPI SOCIETARI E RESPONSABILITÀ PENALE GRUPOS EMPRESARIALES Y RESPONSABILIDAD PENAL CORPORATE GROUPS AND CRIMINAL LIABILITY	<hr/> Garanzia e colpa nei gruppi societari <i>Posición de garante e imprudencia en los grupos societarios</i> <i>Position of Guarantee and Negligence in Corporate Groups</i> Rocco Blaiotta	232
	<hr/> Responsabilità della capogruppo e corruzione internazionale: un'occasione di riforma? <i>La responsabilidad de la empresa matriz y corrupción internacional: ¿Una oportunidad de reforma?</i> <i>Parent Company's Liability and Foreign Bribery: An Opportunity to Reform?</i> Sebastiano Zerbone	248
QUESTIONI DI DIRITTO PROCESSUALE CUESTIONES DE DERECHO PROCESAL CRIMINAL PROCEDURE ISSUES	<hr/> In nome di una ingiustizia non (ancora) riparata. Commento a Corte cost., sent. 23 novembre 2021 - 13 gennaio 2022, n. 2 <i>En nombre de una injusticia no reparada (todavía). Comentario a la sentencia de la Corte Costituzionale, de fecha 23 de noviembre de 2021 - 13 de enero de 2022, n° 2</i> <i>In the Name of an Injustice Not (Yet) Redressed. Commentary on Corte Cost., Sentence 23 November 2021 - 13 January 2022, No. 2</i> Michele Caianiello – Enrico Al Mureden	266
	<hr/> Rimessione obbligatoria alle Sezioni unite: il “precedente all’italiana” in ottica comparata <i>Remisión obligatoria a las Salas unidas del Tribunal Supremo: El “precedente a la italiana” en perspectiva comparada</i> <i>Mandatory Referral to the Joined Chambers of the Supreme Court: “Precedent Italian Style” from a Comparative Perspective</i> Michela Miraglia	278

REATI TRIBUTARI E STRUMENTI DI CONTRASTO

DELITOS TRIBUTARIOS E INSTRUMENTOS PARA CONTRARRESTAR EL FENÓMENO

TAX CRIMES AND LAW ENFORCEMENT TOOLS

- 195 **I reati tributari nel ‘catalogo 231’. Un nuovo (ma imperfetto) strumento di contrasto alla criminalità d’impresa**
Los delitos tributarios en el “catálogo 231”. Un nuevo (pero imperfecto) instrumento de lucha en contra de la criminalidad empresarial
Tax Crimes in the ‘231 Catalogue’. A New (But Imperfect) Tool to Fight Corporate Crime
Francesco Mucciarelli
- 213 **Oltre il *nullum crimen sine confiscatione* per i reati tributari: dai problemi della moltiplicazione alle soluzioni del coordinamento**
Más allá del nullum crimen sine confiscatione en los ilícitos tributarios: De los problemas de multiplicación a las soluciones de coordinación
Beyond the Nullum Crimen Sine Confiscatione Regarding Tax Offenses: From the Problems of Multiplication to the Solutions of Coordination
Carlotta Verucci

Oltre il *nullum crimen sine confiscatione* per i reati tributari: dai problemi della moltiplicazione alle soluzioni del coordinamento

*Más allá del nullum crimen sine confiscatione en los ilícitos tributarios:
De los problemas de multiplicación a las soluciones de coordinación*

*Beyond the Nullum Crimen Sine Confiscatione Regarding Tax Offenses:
From the Problems of Multiplication to the Solutions of Coordination*

CARLOTTA VERUCCI
Dottoressa in Giurisprudenza
carlottaverucci@gmail.com

REATI TRIBUTARI, CONFISCA

DELITOS TRIBUTARIOS, COMISO

TAX OFFENCES, CONFISCATION

ABSTRACTS

Con il d.l. n. 124/2019, convertito in legge con modificazioni dalla l. n. 157/2019, il legislatore ha ampliato il novero delle confische operanti in ambito penal-tributario. Attualmente, dunque, la commissione di un illecito tributario può determinare l'applicazione di più misure ablatorie, aventi natura e presupposti diversi, superando il principio del *nullum crimen sine confiscatione*. Accanto ai problemi applicativi che connotano già nella loro individualità le diverse confische, si affiancano quelli derivanti dalle reciproche interferenze, o persino sovrapposizioni, che non sembrano trovare allo stato un'adeguata regolamentazione normativa. Appare pertanto improcrastinabile l'esigenza di un intervento legislativo, resosi ancor più necessario a seguito delle novità introdotte in tema di improcedibilità con la l. 134/2021, stante il potenziale rischio, in assenza di un adeguato coordinamento normativo, di violazione dei principi di uguaglianza e proporzionalità.

Con el Decreto Ley N° 124/2019, convertido en la Ley 157/2019, el legislador ha expandido en el ámbito penal-tributario las posibilidades de decomiso. Actualmente, la comisión de un ilícito tributario puede determinar la aplicación de más medidas ablatorias, que tengan presupuestos diferentes, superando el principio del *nullum crimen sine confiscatione*. Junto a los problemas de aplicación que ya conllevan los distintos tipos de decomiso, se agregan aquellas derivadas de las recíprocas interferencias o superposiciones, lo cual parece denotar que el Estado no encuentra una adecuada regulación normativa. Resulta impostergable, por lo tanto, una intervención legislativa en la materia, sobre todo después de las modificaciones incorporadas por la Ley 134/2021, la cual aumentó el riesgo de, ante la ausencia de una adecuada coordinación normativa, violaciones del principio de igualdad y proporcionalidad.

With Law Decree no. 124/2019, later converted into Law no. 157/2019, the legislator has widened the range of confiscations for tax crimes. Currently the perpetration of a tax offence can lead to the application of various measures, with different traits and conditions, thus overcoming the principle of *nullum crimen sine confiscatione*. In addition to the practical problems that already characterize the single measures there are also problems arising from the mutual interferences, including superimpositions, that currently do not fall under an adequate regulatory framework. There is therefore an urgent need for legislative intervention, particularly following the introduction of Law no. 134/2021 which introduced various changes regarding inadmissibility given the potential risk, in the absence of appropriate regulatory coordination, of violating the principles of equality and proportionality.

SOMMARIO

1. Le confische per illecito penale tributario tra *ante* e *post delictum* e tra persona fisica e giuridica – 2. I problemi della moltiplicazione – 3. Possibili soluzioni di coordinamento.

1.

Le confische per illecito penale tributario tra *ante* e *post delictum* e tra persona fisica e giuridica.

Come noto, la commissione di un illecito tributario può determinare l'applicazione di più misure ablatorie, aventi natura e presupposti diversi e foriere, già nella loro individualità, di plurime incertezze: tanto da potersi ritenere ormai superato persino quel *nullum crimen sine confiscatione* cui tempo fa già alludeva attenta dottrina¹.

La più risalente è la confisca obbligatoria, diretta o per equivalente², del prezzo e del profitto del reato³ in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti *ex art.* 444 c.p.p. *Punctum dolens*, al riguardo, l'attribuzione, da parte della giurisprudenza⁴, della qualifica di confisca diretta senza nesso di pertinenzialità all'ablazione di somme di denaro⁵, in ragione della natura fungibile di tale bene: orientamento attualmente riconfermato dalle Sezioni Unite⁶ che sembra infatti contrastare con il recente passato della Cassazione giunta ad escludere,

¹ In particolare MANES (2015).

² La confisca per equivalente, non presupponendo un vincolo di pertinenzialità, assume connotati sanzionatori (Corte Cost., 22.4.2009, ord. n. 97, in *www.giurcost.org*). Non è pacifico se essa possa avere ad oggetto anche i beni futuri. Sul punto si sono registrati due orientamenti. A mente del primo possono essere aggrediti solo i beni già esistenti nella sfera di disponibilità dell'imputato, ma non i beni futuri (si veda in particolare Cass., Sez. III, 19.1.2016, n. 4097, in *Foro.it*; più di recente Cass., Sez. III, 7.10.2021, n. 36369, in *ntplusdiritto.ilsole24ore.com*, che afferma come, a differenza della confisca, per il sequestro funzionale alla confisca per equivalente, in ragione della sua funzione cautelare, rilevano anche beni che vengano ad esistenza successivamente); per il secondo essa può avere ad oggetto anche beni che siano entrati nel patrimonio dell'imputato successivamente al provvedimento impositivo (da ultimo, Cass., Sez. III, 29.1.2019, n. 13070, in *Foro.it*).

³ Profitto da intendersi quale risparmio di spesa conseguente al mancato pagamento dell'imposta. Cass., Sez. Un., 27.3.2008, n. 26654, in *C.E.D. Cass.*, n. 239924, che definisce il risparmio di spesa in senso relativo, quale ricavo introitato, vantaggio materialmente affluito nel patrimonio del reo dal quale non siano stati decurtati i costi che si sarebbero dovuti sostenere. Nello stesso senso Cass., Sez. VI, 20.12.2013, n. 3635, in *www.economiaediritto.it*. Con la sentenza Adami la Cassazione ricomprende nella nozione di profitto dei reati tributari, in aggiunta all'ammontare dell'imposta evasa, le sanzioni e gli interessi. Con la sentenza Gubert (Cass., Sez. Un., 30.1.2014, n. 10561, in *C.E.D. Cass.*, n. 258646) viene accolta una nozione ampia di profitto comprensiva non solo dei beni che sono effetto immediato e diretto dell'illecito, ma di ogni altra utilità che sia conseguenza, anche indiretta o mediata, dell'attività illecita. Dello stesso avviso le Sezioni Unite Lucci (Cass., Sez. Un., 26.6.2015, n. 3161 in *C.E.D. Cass.*, n. 264437). Di recente Cass., Sez. II, 6.2.2019, n. 17535, in *www.rivistadirittotributario.it*, per cui «nei reati dichiarativi, connotati dall'evasione di imposta, o nei reati di omesso versamento, la sanzione tributaria rientra nel concetto non di profitto, ma di costo del reato, che trova origine nella commissione dello stesso, e di conseguenza, la commisurazione della confisca anche sull'importo della sanzione tributaria deve ritenersi illegittima dovendo il profitto essere individuato nella sola imposta evasa: il solo risparmio che ottiene il contribuente infedele».

⁴ Sul punto la sentenza Gubert (Cass., Sez. Un., 30.1.2014, n. 10651, cit.), confermata poi dalla sentenza Lucci (Cass., Sez. Un., 26.6.2015, n. 3161, cit.). Tale orientamento giurisprudenziale non è andato esente da critiche. MUCCIARELLI e PALIERO (2015), p. 9, in particolare parlano di sentenze con effetti distortivi, obiettando che anche prendendo «per buona la "tesi della fungibilità" del denaro la conclusione dovrebbe essere, a rigor di logica, opposta: quando si tratta di denaro la confisca è sempre per equivalente».

⁵ Si segnala, con riguardo alla confisca di somme di denaro per equivalente, una recente ordinanza di rimessione della III Sezione della Cassazione, 7.9.2021, n. 38068, con cui è stata posta alle Sezioni Unite la seguente questione di diritto «se i limiti di pignorabilità delle somme dovute a titolo di stipendio, di salario o di altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a titolo di licenziamento, nonché quelle dovute a titolo di pensione, di indennità che tengano luogo di pensione, o di assegno di quiescenza, previsti dall'art. 545 c.p.c., si applicano alla confisca per equivalente e al sequestro ad essa finalizzato».

⁶ La questione è stata rimessa alle Sezioni Unite con ordinanza da Cass., Sez. VI, 23.2.2021, n. 7021, in *Giurisprudenza Penale Web*, 3, 2021, con nota di LOMBARDI (2021). La Cassazione si è pronunciata con sentenza (Cass., Sez. Un., 24 maggio 2021 n. 42415, in *Sist. Pen.*, 23.11.2021, con nota di SCOLETTA (2021)) affermando l'indifferenza, ai fini della confisca di diretta del prezzo o del profitto del reato costituito da somme di denaro, della loro corrispondenza agli importi conseguiti in modo illecito. Secondo i giudici delle Sezioni Unite solo la trasformazione del denaro in altri beni di diversa specie (fenomeno definito dalle Sezioni Unite Lucci di novazione oggettiva), laddove non sia peraltro possibile aggredire un attivo dello stesso genere, precluderebbe l'operatività della confisca diretta con conseguente applicazione della misura ablatoria per equivalente. Tale esegesi risulta, a parere della Corte, coerente con la natura fungibile del denaro e non determina il venire meno del nesso di derivazione necessario perché possa essere disposta la confisca diretta, identificandosi lo stesso nell'incremento monetario conseguente alla commissione dell'illecito e «che rappresenta il provento suscettibile di ablazione, non il gruzzolo fisicamente inteso». Aggiunge la Corte che, laddove si aderisse all'opinione opposta per la quale la provenienza lecita delle somme di denaro escluderebbe la misura ablatoria, si avrebbe una «innaturale ibridazione con le modalità di accertamento del presupposto della sproporzione proprie della confisca di prevenzione e di quella allargata», con il rischio di limitare l'applicabilità della confisca diretta ai soli casi in cui sia possibile un'identificazione fisica del denaro che costituisca il prezzo o il profitto del reato, rendendo la confisca per equivalente, di norma avente natura surrogatoria, lo strumento principale di aggressione della ricchezza illecita. L'argomentazione delle Sezioni Unite, come correttamente osservato da Scoletta, risulta criticabile nella misura in cui attribuisce «rilevanza generalizzata (ed assoluta) alla confusione patrimoniale come effetto normativo automatico dell'accrescimento monetario conseguente alla ricezione del profitto o del prezzo del reato», non considerando adeguatamente l'autonomia del diritto penale e i limiti esistenti in questo settore con riguardo alla possibilità di avvalersi di concetti civilistici, quali quelli di fungibilità del bene e di confusione

in presenza della prova della non derivazione delle somme dal reato⁷, la loro aggredibilità con la confisca diretta.

In tema di sequestro preventivo si segnala, invece, la necessità di una concisa motivazione anche del *periculum in mora*⁸ «da rapportare alle ragioni che rendono necessaria l'anticipazione dell'effetto ablativo della confisca prima della definizione del giudizio», salvo si tratti di sequestro finalizzato alla confisca *ex art. 240, comma 2, c.p.*⁹. Degna di cenno, inoltre: da un lato, la questione attinente alla possibilità di disporre ma non eseguire la confisca su somme promesse ma non effettivamente restituite all'Erario¹⁰; dall'altro quella relativa ai rapporti tra pagamento e definizione del rito mediante patteggiamento¹¹. Di particolare interesse, infine,

patrimoniale. Ai fini della sussistenza del nesso di derivazione appare necessario quindi che si verifichi in concreto una confusione patrimoniale, non potendosi condividere un uso indiscriminato e assoluto di tale istituto. L'Autore pone inoltre dubbi in ordine ad una possibile analogia in *malam partem* (per quanto concerne i concetti di profitto e prezzo del reato), rispetto alla quale, laddove l'interpretazione teleologica estensiva fornita dalla sentenza in esame venisse confermata nuovamente dalle Sezioni Unite, a seguito di rimessione semplice da parte di una Sezione *ex art. 618 comma 1 bis c.p.p.*, dovrebbe, a parere di Scoletta, potersi sollevare questione di legittimità alla Corte costituzionale al fine di verificare il rispetto del principio di tassatività in materia penale.

⁷ Cass., Sez. III, 12.7.2018, n. 41104, in *CED Cass. pen.* 2019; Cass., Sez. VI, 29.1.2019, n. 6816, in *Foro.it*, che afferma che «in tema di sequestro preventivo funzionale alla confisca, è illegittima l'apprensione diretta delle somme di denaro entrate nel patrimonio del reo in base ad un titolo lecito, ovvero in relazione ad un credito sorto dopo la commissione del reato, che non risultino allo stesso collegate, neppure indirettamente». Si veda sul punto KELLER (2019). Di recente Cass., Sez. III, 1.7.2020, n. 23040, in *disCrimen*, 5.5.2021, Di Vizio (2021), per cui «Si è sul punto affermato che, in tema di sequestro preventivo funzionale alla confisca, la natura fungibile del denaro non consente la confisca diretta delle somme depositate su conto corrente bancario del reo, ove si abbia la prova che le stesse non possono in alcun modo derivare dal reato e costituiscano, pertanto, profitto dell'illecito».

⁸ In tal modo sembra porsi la parola fine ad un lungo dibattito che aveva visto scontrarsi due opposti orientamenti. Un primo indirizzo escludeva la necessità della motivazione in ordine al *periculum in mora* per il sequestro *ex art. 321, comma 2, c.p.p.* valorizzando la natura autonoma di tale istituto rispetto al sequestro impeditivo di cui al comma 1 (Cass., Sez. II, 10.12.2020, n. 2413, in *Italggiure Web*; Cass., Sez. II, 24.10.2019, n. 50744, *ivi*). L'autonomia si desumerebbe non solo dalla presenza dell'avverbio 'altresi' nel testo della norma, ma anche dalla Relazione al codice di rito che indica la diversità dei presupposti delle due figure. Secondo altre pronunce la non necessità della motivazione sarebbe corroborata dalla natura facoltativa del sequestro di cui al comma 2, in ragione dell'utilizzo del verbo modale 'potere' (Cass., Sez. II, 26.6.2014, n. 31229, in *C.E.D. Cass.*, n. 260367). Il secondo indirizzo, pur riconoscendo la natura autonoma e speciale del sequestro funzionale alla confisca rispetto a quello impeditivo, ha affermato la necessità che il giudice giustifichi l'esercizio del suo potere discrezionale. La sentenza Cass., Sez. V, 14.12.2018, n. 6562, in *www.dejure.it*, ha affermato che la locuzione 'può' contenuta nella norma «deve essere riempita di significato laddove ci si trovi di fronte a beni suscettibili di confisca facoltativa e non obbligatoria o per equivalente, essendo in proposito il parametro di riferimento rappresentato dal pericolo che il bene sfugga alla futura ablazione». Si esclude nella apposizione del vincolo «qualsiasi automatismo che colleghi la pericolosità alla mera confiscabilità del bene oggetto di sequestro» (Cass., Sez. III, 19.11.2019, n. 5530, in *Italggiure Web*; Cass., Sez. V, 22.7.2020, n. 25834, *ivi*).

⁹ Cass., Sez. Un., 11.10.2021, n. 36956, in *Giurisprudenza Penale Web*, 11.10.2021. Afferma la Corte che «solo una soluzione ermeneutica che vincoli il sequestro preventivo funzionale alla confisca ad una motivazione anche sul *periculum in mora* garantirebbe coerenza con i principi di proporzionalità, adeguatezza e gradualità della misura cautelare reale, evitando un'indebita compressione di diritti costituzionalmente e convenzionalmente garantiti, quali il diritto di proprietà o la libertà di iniziativa economica, e la trasformazione della misura cautelare in uno strumento, in parte o in tutto, inutilmente vessatorio». Laddove si tratti di cose la cui fabbricazione, uso, porto, detenzione o alienazione costituisca reato, la motivazione può invece riguardare la sola appartenenza del bene al novero di quelli confiscabili *ex lege*. Ciò in ragione del fatto che la natura illecita di questi beni «finisce per esaurire la dimensione cautelare connessa alla misura finale». Sul tema si veda anche PIERGIOVANNI (2021) la quale afferma la condivisibilità delle argomentazioni sviluppate dalla Corte in quanto «capaci di garantire il maggiore livello di tutela ai diritti individuali, suscettibili di compressione in sede di applicazione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca. Invero, l'onere di esplicitare in motivazione gli elementi fondanti l'esercizio anticipato del potere espropriativo favorisce un controllo più approfondito sulle scelte operate dal giudice e, in particolare, sul rispetto del principio di proporzionalità, che – come ribadito dalla Corte – deve ispirarne l'operato».

¹⁰ La confisca in questione sarebbe pertanto sospensivamente condizionata, nella sua esecuzione, al mancato adempimento dell'impegno. Si tratta di una soluzione interpretativa sorta a seguito delle difficoltà ad accogliere la tesi per cui il giudice, accertata la responsabilità penale dell'imputato per il reato tributario e quantificato il profitto da confiscare, nella pronuncia di condanna non dispone la confisca o la dispone solo per la parte non coperta dall'impegno. Sul concetto di non operatività della confisca si veda Cass., Sez. III, 10.9.2020, n. 28488, in *disCrimen*, 5.5.2021, Di Vizio (2021). La Corte ha puntualizzato in motivazione che il sequestro e la conseguente confisca devono essere conservati fino all'integrale effettivo pagamento della somma evasa, potendo le rate già versate essere considerate solo ai fini della riquantificazione della misura. Cass., Sez. III, 27.9.2018, n. 50157, in *Guida diritto*, 2019, 1, 82, in cui la Corte ha specificato che la locuzione «non opera» non significa che la confisca, a fronte dell'accordo rateale intervenuto, non possa essere adottata, ma che la stessa non sia efficace con riguardo alla parte coperta da tale impegno salvo essere disposta, *ex art. 12-bis comma 2 d.lgs. n. 74/2000*, laddove l'impegno non venga rispettato e il versamento promesso non sia effettuato. In senso conforme anche Cass., Sez. III, 1.9.2020, n. 24614, in *www.iusinitimere.it*; Cass., Sez. III, 5.2.2019, n. 18034, in *C.E.D. Cass.*, n. 275951; Cass., Sez. III, 11.10.2018, n. 6246, in *C.E.D. Cass. pen.*, 2019. In dottrina FINOCCHIARO (2015), p. 174 ss.; D'IPPOLITO (2019), p. 481 ss.; si veda inoltre VARRASO (2020a), p. 343, il quale sottolinea l'irrilevanza dell'impegno con riferimento al sequestro preventivo finalizzato alla confisca.

¹¹ Il pagamento del debito tributario, laddove determini l'estinzione del reato, non costituisce più condizione per accedere al rito del patteggiamento per i reati di frode fiscale, di omesso versamento (Cass., Sez. III, 12.4.2018, n. 38684, in *Italggiure Web*, per cui per il patteggiamento in caso di reati di omesso versamento e indebite compensazioni con crediti non spettanti non è richiesta l'integrale estinzione del debito), di omessa e infedele dichiarazione, di distruzione e occultamento delle scritture contabili (Cass., Sez. III, 23.10.2018, n. 10800, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2019, 4, con nota di COSTA (2019); Cass., Sez. III, 22.10.2019, n. 48029, in *www.dejure.giuffre.it*; di diverso avviso rispetto alle due precedenti pronunce Cass., Sez. III, 2.10.2019, n. 47287, in *www.dejure.giuffre.it* e Cass., Sez. III, 24.6.2020, n. 26529, *ivi*, per le quali l'accesso al rito alternativo sarebbe possibile soltanto per i reati indicati all'art. 13 comma 1 d.lgs. 74/2000 ossia le omissioni, essendo tale distinzione coerente non solo con il dato letterale ma anche con la diversa gravità delle fattispecie). Sul punto, dopo l'entrata in vigore

la possibilità di disporre la confisca diretta o per equivalente in caso di estinzione del reato per intervenuta prescrizione o amnistia ai sensi dell'art. 578-*bis* c.p.¹².

Altro tipo di confisca è quella allargata¹³ o per sproporzione *ex nunc*, in ragione del suo carattere affittivo, introdotta dal d.l. 124/2019 (convertito in legge l. 157/2019) ma solo per alcune tipologie di reati fiscali¹⁴ connotati da condotte fraudolente che superino soglie riferite, a seconda dei casi, all'imposta evasa o all'ammontare degli elementi fittizi passivi. Estensione che, tuttavia, non si è mostrata esente da critiche quanto a ragionevolezza della selezione dei reati¹⁵, fissazione di soglie di rilevanza penale¹⁶ e mancata esclusione della misura a fronte del pagamento del debito tributario, analogamente a quanto accade per la confisca dell'art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000. Così come non convince il duplice ruolo assunto dall'evasione fiscale¹⁷ quale reato-spia e indicatore della sproporzione, peculiarità da cui deriverebbe il rischio che la condanna anche per un singolo reato tributario consumatosi in un solo periodo d'imposta determini la sottoposizione del contribuente ad un penetrante scrutinio idoneo a metterne in discussione l'intero patrimonio, ponendo il condannato nella situazione di dover giustificare l'origine di somme di denaro risalenti nel tempo, con conseguente difficoltà, se non impossibilità, di fornire adeguate prove documentali¹⁸.

della L. 157/2019, è tornata anche la Relazione dell'Ufficio del Massimario n. 3/2020. Di recente Cass., Sez. III, 21.10.2020, n. 11620, in www.giurisprudenzapenale.com, ha ribadito come per i reati dichiarativi e per quelli da riscossione non possa valere, ai fini del patteggiamento, la regola dell'integrale pagamento del debito. Nel caso in cui il pagamento rilevi solo come circostanza attenuante, esso invece continua a costituire condizione di accesso al rito del patteggiamento per la persona fisica e giuridica *ex art. 13-bis*, comma 2, d.lgs. 74/2000.

¹² Cass., Sez. Un., 30.1.2020, n. 13539, in *C.E.D. Cass.*, n. 278870-01. In questo caso la Suprema Corte, pur affrontando il tema della confisca urbanistica, ha affermato che «l'art. 578-*bis* non si è limitato a richiamare la confisca in casi particolari prevista dall'art. 240-*bis* del c.p. ma ha ulteriormente aggiunto, sin dalla versione originaria, il richiamo alla confisca prevista da altre disposizioni di legge e, successivamente, per effetto della modifica intervenuta ad opera dell'art. 1, comma 4, lett. f), legge 9 gennaio 2019, n. 3, il richiamo alla confisca prevista dall'articolo 322-*ter* codice penale». Sul punto Cass., Sez. Un., 7.2.2019, n. 6141, in *C.E.D. Cass.*, n. 274627 afferma che con l'espressione «altre disposizioni di legge», contenuta nell'art. 578-*bis* c.p.p. si palesa l'intenzione del legislatore di riferirsi a tutte le altre ipotesi di confisca previste dalle leggi penali speciali. Occorre tuttavia sottolineare come di recente la Suprema Corte (Cass., Sez. III, 18.03.2021, n. 20793, in *Guida al diritto* 2021, 28) abbia manifestato l'esigenza di una specificazione ulteriore per quanto concerne l'art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000, recante non solo la disciplina della confisca diretta, ma anche quella della confisca per equivalente. Pur essendo l'art. 578-*bis* c.p.p. norma processuale, sottolinea la Corte, essa ha indiscussi effetti sostanziali. Tra questi vi è l'applicazione della confisca di valore che, in ragione della sua natura sanzionatoria, non può essere disposta retroattivamente rispetto all'entrata in vigore della norma processuale.

¹³ Di recente le Sezioni Unite, in tema di limite temporale della confisca allargata, hanno stabilito che esso si identifica, anche per il giudice dell'esecuzione, nella data di emissione della sentenza di condanna di primo grado, ove confermata in appello o non impugnata oppure d'appello, in caso di riforma della precedente assoluzione (Cass., Sez. Un., 25.2.2021, n. 27421, in *Sist. Pen.*, 7.10.2021, con nota di FINOCCHIARO (2021) su cui, volendo, cfr. CALABRESE (2022)). Per un esame approfondito della confisca allargata tributaria e delle sue problematiche si rinvia, invece, a VARRASO (2021).

¹⁴ L'art. 12-*ter* d.lgs. 74/2000 trova applicazione per i reati *ex art.* 2 e 8 del d.lgs. n. 74/2000 quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi oggetto di dichiarazione o gli importi non rispondenti al vero indicati nelle fatture o nei documenti sono superiori a duecentomila euro; *ex art.* 3 quando l'imposta evasa è superiore a centomila euro; *ex art.* 11 quando il debito tributario, composto da imposte, interessi e sanzioni, ecceda, rispettivamente, i centomila o duecentomila euro a seconda che la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte avvenga mediante vendita simulata o commissione di altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni (laddove ci si riferisca all'ipotesi di cui all'art. 11, primo comma), ovvero attraverso la presentazione di documentazione contenente elementi attivi per un ammontare inferiore a quello. Diversamente da quanto prevedeva il testo originario del decreto-legge, rimangono esclusi dall'ambito applicativo della confisca allargata non solo i reati di omesso versamento *ex art.* 10-*bis* e 10-*ter* d.lgs. n. 74/2000, ma anche i reati di cui agli artt. 4, 5, 10 e 10-*quater* in precedenza invece previsti. Inoltre la soglia di evasione legittimante la confisca viene, in relazione agli artt. 2, 8 e 11, comma 2, portata a 200.000 euro, in rialzo rispetto ai 100.000 euro indicati nel decreto.

¹⁵ Per quanto concerne il criterio di scelta dei reati tributari rilevanti, si esclude che questo possa ravvisarsi nell'idoneità in astratto a determinare accumulazioni illecite di ricchezza dal momento prestandosi a tale disciplina non solo le fattispecie di dichiarazione fraudolenta, emissione di fatture per operazioni inesistenti e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, ma anche le ipotesi di omesso versamento o dichiarazione omessa o infedele (originariamente prese in considerazione nel corso dei lavori preparatori, ma poi escluse); né potremmo dire si ravvisi nel requisito della stabile organizzazione il parametro selettivo, in quanto anche reati non ricompresi nell'elenco *ex art.* 39 d.l. n. 124/2019 ben potrebbero ricondursi nell'ambito dell'illecita accumulazione di proventi progressivamente sottratti al Fisco. Per entrambe le critiche si veda DE BLASIS (2020), a parere della quale in caso contrario si solleverebbero dubbi di ragionevolezza delle scelte effettuate.

¹⁶ In tema di soglie, si osserva, da un lato, come le stesse non siano sintomatiche della sussistenza dell'elemento temporale della abitudine del reato o della sua reiterazione (in particolare DE BLASIS (2020)); dall'altro si dubita della correttezza di aver previsto presupposti diversi per fattispecie incriminatrici connotate da omogeneità di fatto. Di questo secondo avviso, PIVA (2020), p. 12, il quale si riferisce ai delitti previsti dagli artt. 2 e 3 d.lgs. 74/2000, aventi come presupposti rispettivamente quelli dell'ammontare degli elementi passivi fittizi o dell'imposta evasa, che pur distinguendosi per la diversa espressione documentale, si caratterizzano per l'omogeneità dei fatti contenuti nelle rispettive incriminazioni. In giurisprudenza, tra le più recenti, Cass., Sez. III, 12.11.2019, n. 10916, in *Sist. Pen.*, 20.5.2020, con nota di RAPELLA (2020).

¹⁷ Il dato normativo esclude la rilevanza dell'evasione fiscale quale argomento per dimostrare la legittima provenienza dei beni e pur tuttavia non esplicita se per «provento» o «reimpiego» dell'evasione debba intendersi il *quantum* dell'imposta evasa (di questo avviso TONA e VISCONTI (2018) i quali sottolineano come i termini 'provento' e 'reimpiego' facciano riferimento al vantaggio economico derivante dalla commissione dell'illecito fiscale; TRINCHERA (2020); FINOCCHIARO (2020a) per cui la possibilità di estendere l'applicabilità della confisca per sproporzione anche al patrimonio di origine lecita si porrebbe in contrasto con i canoni di razionalità e ragionevolezza) o l'intero ammontare del reddito non dichiarato (secondo TRINCHERA (2020), p. 155, la seconda impostazione conferirebbe alla confisca in esame carattere punitivo. L'Autore afferma che «L'ablazione di cespiti patrimoniali acquistati licitamente realizza un effetto indubbiamente affittivo-sanzionatorio»).

¹⁸ PERINI (2019). In ordine alle difficoltà di dover giustificare la provenienza di somme di denaro lontane nel tempo, come osservato da alcuna

Con lo stesso provvedimento¹⁹ è stata poi introdotta l'ulteriore confisca dell'ente ai sensi dell'art. 19 d.lgs. 231/2001 (con relativo sequestro *ex* art. 53 d.lgs. 231/2001) a seguito dell'inclusione, su istanza comunitaria²⁰, di alcuni reati tributari nell'ambito del decreto 231/2001²¹, colmandosi una lacuna che, in effetti, aveva spinto la giurisprudenza a forzature interpretative di dubbia condivisibilità, proprio con riguardo all'accennata distinzione tra confisca diretta e per equivalente di somme di denaro²² ovvero ai limiti del concetto di disponibilità, anche indiretta, da parte dell'amministratore ai fini dell'applicazione del vincolo ablatorio sui fondi della società²³.

Il panorama delle confische tributarie si chiude, ora, con la confisca di prevenzione²⁴ appli-

dottrina, sarebbe sufficiente che la giurisprudenza continuasse a fare applicazione del requisito della c.d. ragionevolezza temporale. Sul punto FINOCCHIARO (2020b) afferma che «attraverso questo "limite implicito", il momento di acquisizione del bene di valore sproporzionato non dovrebbe risultare eccessivamente lontano dall'epoca di realizzazione del reato per cui è intervenuta condanna». AMARELLI (2018) ritiene che, al fine di evitare un onere della prova eccessivamente gravoso, la sproporzione andrebbe modulata guardando ai reati commessi «e non a tutto il reddito e le attività economiche del reo».

¹⁹ In merito alla mancanza di una logica di sistema delle novità introdotte, con riguardo nello specifico alla disciplina del pagamento del debito tributario, alla possibile violazione del principio del *ne bis in idem* e alla illogicità della contrapposizione tra un diritto da un lato premiale riscossivo e dall'altro punitivo personale si vedano PIVA (2020) il quale parla di «riforma nel (ancorché non di) sistema»; BARTOLI (2020a) che la definisce una riforma affetta da sistematica irragionevolezza; PIERGALLINI (2020); SALVINI (2020); BELLACOSA (2020).

²⁰ In particolare la Direttiva UE n. 2017/1371, del 5.7.2017 (Direttiva PIF) con cui è stato richiesto agli Stati membri di rafforzare il proprio sistema sanzionatorio attraverso l'adozione di misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili per i reati commessi al loro interno lesivi degli interessi finanziari dell'Unione europea, tra i quali, in particolare, le frodi Iva.

²¹ Il nuovo art. 25-*quinquiesdecies* ricomprende al suo interno i reati previsti agli artt. 2, 3, 8, 10 e 11 del d.lgs. n. 74/2000. L'elenco si è arricchito di ulteriori fattispecie tributarie ad opera del d.lgs. n. 75/2020 che, in recepimento della direttiva PIF, ha inserito all'interno dell'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001 un comma 1-*bis* con cui vengono introdotti nel novero dei reati tributari che fungono da presupposto della responsabilità dell'ente: la dichiarazione infedele *ex* art. 4 d.lgs. n. 74/2000, l'omessa dichiarazione *ex* art. 5 d.lgs. n. 74/2000, l'indebita compensazione *ex* art. 10-*quater* d.lgs. n. 74/2000. Occorre, tuttavia, precisare che tali fattispecie sono rilevanti solo nel caso in cui gli illeciti siano commessi dall'ente «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», in ottemperanza a quanto previsto dalla Direttiva PIF. TEBALDI (2021) sottolinea come il cospicuo aumento, disposto dalla legge n. 157/2019 rispetto al d.l. n. 124/2019, dei reati contenuti nell'art. 25-*quinquiesdecies*, solleva perplessità, in una prospettiva di diritto costituzionale, in ragione della disomogeneità di contenuto tra decreto legge e legge di conversione. Critici in ordine alla selezione dei reati presupposto PIVA (2020) il quale dubita della sua ragionevolezza escludendo che a tale situazione abbia posto rimedio il d.lgs. 75/2020; PIERGALLINI (2020).

²² Ci si riferisce in particolare agli *escamotage* delle Sezioni Unite Gubert (Cass., Sez. Un., 30.1.2014, n. 10561, in *archivioldpc.dirittopenaleuomo.org*, 12.3.2014, con nota di TRINCHERA (2014), in *Cass. pen.*, 2014, con nota di VARRASO (2014) e di TODARO (2014) e in *Giur. It.*, 2014, con nota di CORSO (2014)). Queste avevano proposto una soluzione facente leva sulla distinzione tra confisca diretta del profitto del reato, quale misura di sicurezza, e confisca per equivalente, quale misura a carattere sanzionatorio. Risultava possibile disporre la confisca diretta del profitto del reato commesso dal legale rappresentante della persona giuridica, a condizione che questo fosse rimasto nella disponibilità dell'ente. Nel caso in cui tale profitto non fosse stato reperibile la misura ablatoria per equivalente, avente carattere sanzionatorio, non poteva aggredire i beni della persona giuridica a causa della non previsione dei reati tributari nel catalogo dei reati presupposto *ex* d.lgs. n. 231/2001, avendosi altrimenti violazione del divieto penale di applicazione analogica in *malam partem*. Unica eccezione era rappresentata dal caso in cui la società fosse stata uno schermo fittizio utilizzato dall'autore del reato per sfruttare l'autonomia patrimoniale. In tale ipotesi invero il reato sarebbe stato commesso nell'interesse o a vantaggio della persona giuridica, ma il trasferimento dei valori sarebbe stata mera apparenza (ipotesi non dissimile dall'interposizione fittizia) rimanendo in realtà nella disponibilità sostanziale del reo. In questo senso anche Cass., Sez. Un., 31.1.2013, n. 18374, in *Cass. pen.*, 2013, 2913 ss.; più recente sul punto Cass., Sez. III, 13.3.2018, n. 50151, in *C.E.D. Cass. pen.* 2018. Le stesse Sezioni Unite Gubert, principali autrici di *escamotage* ermeneutici, sottolineavano tuttavia profili di irrazionalità e incoerenza della situazione normativa ai tempi vigenti. Affermava la Corte che «il mancato inserimento dei reati tributari fra quelli previsti dal d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, rischia di vanificare le esigenze di tutela delle entrate tributarie», invero «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».

²³ Cass., Sez. III, 10.2.2021, n. 15047, cit, ha escluso la possibilità di aggredire con la misura ablatoria per equivalente somme depositate su conti sociali rispetto ai quali l'imputato (l'amministratore delegato autore del reato fiscale) aveva una delega, che, in forza del suo incarico, gli attribuiva la titolarità di delimitate funzioni gestorie. In senso analogo si veda Cass., Sez. III, 17.3.2021, n. 13833, in *Giurisprudenza Penale Web*, 17.4.2021, in cui la Corte afferma che «la titolarità di una delega ad operare incondizionatamente su un conto corrente bancario intestato ad altri configura l'ipotesi di disponibilità richiesta dall'art. 12-bis d.lgs. 74/2000 ai fini dell'ammissibilità del sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente». La Corte ha ribadito che il concetto di disponibilità del bene deve essere inteso nel senso di una «relazione effettuale del condannato col bene, connotata dall'esercizio di poteri di fatto, corrispondenti al contenuto del diritto di proprietà, in forza dei quali egli può determinare autonomamente la destinazione, l'impiego e il godimento del bene stesso». Si esclude la coincidenza della nozione di disponibilità con quella civilistica di proprietà, potendosi al più richiamare quella di possesso. La disponibilità «ricomprende tutte quelle situazioni nelle quali i beni stessi ricadano nella sfera degli interessi economici del reo, ancorché il potere dispositivo su di essi venga esercitato per il tramite di terzi (...), e si estrinseca in una relazione effettuale con il bene, connotata dall'esercizio dei poteri di fatto corrispondenti al diritto di proprietà». In questa nozione non rientrerebbe pertanto una delega volta ad attribuire al soggetto esclusivamente funzioni amministrative per conto di terzi (afferma la Corte che «tale ricostruzione di principio non appare compatibile con il caso in cui la delega sia, piuttosto, espressione esclusivamente di funzioni amministrative per conto terzi, cosicché non emerga alcuna riconducibilità, quand'anche parziale, dei beni, agli interessi economici, personali, del titolare della delega, al contrario del tutto irrilevanti, così da escludere ogni esercizio di poteri per conto proprio e corrispondenti di fatto al diritto di proprietà»).

²⁴ Di recente la Corte di Cassazione a Sezioni Unite si è pronunciata su una questione, ad essa rimessa con ordinanza (Cass., Sez. I, 4.6.2021, n. 23547, in *Sist. Pen.*, 26.7.2021), inerente al rimedio esperibile (revocazione *ex* art. 28 d.lgs. 159/2011 o incidente di esecuzione *ex* artt. 666 e 670 c.p.p.) in relazione al provvedimento definitivo di confisca basato sull'ipotesi di pericolosità generica *ex* art. 1, comma 1, lett. a) d.lgs.

cabile *ante delictum*, ex art. 24 del c.d. Codice antimafia, in presenza di indizi di pericolosità e a prescindere da una previa condanna, nei confronti del contribuente-persona fisica che risulti, sulla base di elementi di fatto, vivere abitualmente per la condotta e il tenore di vita, anche in parte, dei proventi di attività delittuose (art. 1 lett. b Codice antimafia)²⁵. A questo proposito, la Corte di Cassazione ha tuttavia evidenziato come la pericolosità generica che legittima l'applicazione della confisca *de qua* non possa essere ricavata semplicemente dalla qualifica del soggetto come evasore seriale²⁶, essendo piuttosto incentrata su condotte produttive di profitto (con esclusione di quelle volte unicamente a sottrarsi al pagamento di imposte riferite ai redditi lecitamente prodotti), nonché sulla eventuale definizione in sede conciliativa della pretesa fiscale da cui sia derivato il recupero dell'imposta evasa: non si tratta, cioè, di qualificare l'evasione fiscale in sé quale fattore o indice di pericolosità sociale ma di escludere che essa possa fungere da giustificazione dell'illecito arricchimento di un soggetto considerato pericoloso *aliunde*²⁷.

2.

I problemi della moltiplicazione.

Ai richiamati problemi applicativi che notoriamente già affliggono le singole tipologie di confisca si sommano dunque quelli derivanti dalle inevitabili interferenze, o persino sovrapposizioni, di provvedimenti cautelari/ablatori che non sembrano trovare adeguata soluzione normativa, in potenziale contrasto con il principio di proporzionalità.

Si consideri, ad esempio, che la confisca allargata, rispetto alla persona fisica, va ad aggiungersi a quella diretta e per equivalente di cui all'art. 12-*bis* d.lgs. n. 74/2000, senza previsione da parte del legislatore di alcun meccanismo di esclusione reciproca, con conseguente rischio, in presenza di una condanna per uno dei reati presupposto ex art. 12-*ter* e del superamento delle soglie ivi previste, di una duplicazione degli interventi ablatori²⁸ che potrebbe risultare particolarmente gravosa laddove a venire in rilievo fosse un singolo reato fiscale non riconducibile ad un contesto di crimine organizzato e/o professionale²⁹.

159/2011 a seguito della pronuncia della Corte Cost. n. 24/2019 e alla doverosità, in ogni caso, dell'annullamento integrale del decreto ai fini di una nuova verifica dei criteri adottati una volta che la Corte sia stata investita «del ricorso in materia di confisca di prevenzione definitiva, adottata in relazione alle ipotesi di pericolosità generica ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a) e lett. b), d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159». Sul punto la Suprema Corte (Cass., Sez. Un., 16.12.2021, n. 3513, in *Sist. Pen.*, 7.2.2022, con nota di ALBANESE (2022) e in *Giurisprudenza Penale Web*, 2022, 3, con nota di GIOVINAZZO (2022)), dopo aver ricostruito la storia della confisca di prevenzione e analizzato i principali orientamenti giurisprudenziali e dottrinali che si sono succeduti nel corso del tempo, ha dato al quesito la seguente risposta «in tema di misure di prevenzione patrimoniale, il rimedio esperibile avverso il provvedimento definitivo di confisca fondato sulla pericolosità generica, ex art. 1, comma 1, lett. a), d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159, al fine di far valere il difetto originario dei presupposti della misura, a seguito della sopravvenuta sentenza della Corte costituzionale n. 24 del 2019, è la richiesta revocazione, di cui all'art. 28, comma 2, del d.lgs. citato. La Corte di cassazione, investita del ricorso in materia di confisca di prevenzione definitiva, adottata in relazione alle ipotesi di pericolosità generica ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a) e lett. b), d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159, per far valere gli effetti della declaratoria di illegittimità costituzionale pronunciata con sentenza n. 24 del 2019, è tenuta all'annullamento senza rinvio della sola misura fondata, in via esclusiva, sull'ipotesi di cui all'art. 1, comma 1, lett. a)».

²⁵ Ipotesi lasciata in piedi dalla Corte costituzionale con sentenza n. 24/2019, in *Sist. Pen.*, 29.11.2019, con nota di MAUGERI e de ALBUQUERQUE (2019) e in *Dir. Pen. Cont.*, 4.3.2019, con nota di FINOCCHIARO (2019), nella quale si è invece dichiarata l'illegittimità costituzionale della ipotesi di cui all'art. 1 lett. a) del c.d. Codice antimafia («coloro che debbano ritenersi, sulla base di elementi di fatto, abitualmente dediti a traffici delittuosi»).

²⁶ Cass., Sez. VI, 21.9.2017, n. 53003, in *C.E.D. Cass.*, n. 272267-01. La Corte sottolinea la genericità della nozione di evasore fiscale seriale in quanto, pur essendo l'inadempimento degli obblighi tributari fenomeno senza dubbio illecito in tutti i suoi profili, esso da luogo a diverse responsabilità nell'ambito dell'ordinamento.

²⁷ Cass., Sez. IV, 4.6.2019, n. 38629, in *Diritto & Giustizia*, 20.9.2019, con nota di FOTI (2019).

²⁸ Sulla possibilità di applicazione congiunta FINOCCHIARO (2020b) afferma come ciò vada a confermare «l'annunciato irrigidimento *lato sensu* penale per i cosiddetti "grandi evasori"»; RUTA (2019) afferma che «l'aggravamento del trattamento sanzionatorio si muove su due piani: quello personale, con l'incremento dei limiti di pena e, ancor di più, quello patrimoniale, con la previsione di un ventaglio di misure sempre più ramificato ed incisivo».

²⁹ Questo determinerebbe una lesione dei principi di ragionevolezza e proporzionalità. Sul punto AMATO (2016), p. 55-69, evidenzia come nell'applicare la confisca allargata si dovrebbe tener conto, ai fini dello scomputo del *quantum* da confiscare, dell'importo già colpito con la misura ablatoria ex art. 12-*bis* d.lgs. 74/2000. Sull'opportunità di un intervento del legislatore volto a limitare l'applicabilità della confisca allargata alle sole ipotesi in cui la commissione dell'illecito riguardi più periodi di imposta si veda PERINI (2019), p. 4. In questo senso anche ATTANASIO (2021), p. 32, il quale sottolinea come tra le due confische sussistano delle differenze. *In primis* per quanto concerne l'ambito applicativo: la confisca allargata, diversamente da quella ex art. 12-*bis*, è destinata ad adoperare solo a fronte della commissione di determinati illeciti fiscali e a seguito del superamento delle soglie indicate dal legislatore. Le misure differiscono inoltre quanto all'oggetto: in un caso si va ad aggredire il prezzo o il profitto del reato (art. 12-*bis*), nell'altro invece denaro, beni o altre utilità che il reo possiede in misura sproporzionata (art. 12-*ter*). Un ultimo punto di divergenza riguarda le ipotesi di inoperatività della confisca: l'art. 240-*bis* c.p., cui l'art. 12-*ter* rinvia *in toto*, richiama solo l'estinzione del debito tributario nelle forme di legge. L'art. 12-*bis*, nel suo secondo comma, attribuisce al contrario rilevanza anche all'impegno assunto dal contribuente.

Né si considerano nelle recenti riforme le diverse discipline previste *ex art. 104-bis* disp. att. c.p.p.³⁰ (pur in attesa dell'entrata in vigore del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza) in tema di amministrazione, gestione e destinazione dei beni produttivi sequestrati ai sensi dell'art. 321, secondo comma, in rapporto rispettivamente alla confisca *ex art. 12-bis* e *12-ter* d.lgs. n. 74/2000, nonché di tutela dei terzi creditori³¹.

Lo strabismo del legislatore³² emerge, inoltre, dalla scelta di prevedere la confisca allargata nei confronti della sola persona fisica³³ pur a fronte di delitto fiscale commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente, finendo la misura ablativa per incidere su un soggetto che, seppur autore materiale dell'illecito, dallo stesso potrebbe non aver tratto beneficio alcuno³⁴: sul punto, anzi, non può non ravvisarsi una certa incoerenza di sistema in quanto, con l'introduzione dei reati tributari nel catalogo dei reati presupposto *ex d.lgs. 231/2001*, si è voluto colpire colui che effettivamente trae un vantaggio economico dalla commissione dell'illecito fiscale (la persona giuridica); mentre, con la previsione della misura ablatoria per sproporzione vi è il concreto rischio di rivolgersi ad un soggetto che potrebbe non trovarsi nella disponibilità della ricchezza accumulata in modo illecito (la persona fisica) 35.

Ancora più tormentato appare il rapporto tra la confisca della persona fisica e quella dell'ente, sino a sfiorare i limiti della intrinseca irragionevolezza. Non tanto perché il patrimonio dell'ente può essere aggredito con la confisca-sanzione sia diretta che per equivalente, quanto, piuttosto, perché si riconosce la possibilità di applicare le misure ablatorie per equivalente di cui agli artt. 19 d.lgs. n. 231/2001 e *12-bis* d.lgs. n. 74/2000, in ragione della natura sanzionatoria della confisca per equivalente e del principio solidaristico che informa la disciplina del concorso di persone nel reato, indifferentemente e contemporaneamente, ai beni dell'ente che ha tratto vantaggio dal reato e a quelli della persona fisica autrice dello stesso, anche qualora essa non abbia beneficiato personalmente delle utilità derivanti dall'illecito, fatto salvo il limite del *quantum* complessivo del profitto del reato³⁶: possibilità che amplifica le perplessità di cui

³⁰ La disciplina è destinata ad essere modificata dall'art. 373 del d.lgs. n. 14/2019 la cui entrata in vigore è prevista per il 16 maggio 2022 (si segnala come essa fosse prevista *ab initio* per il 15 agosto 2020, poi posticipata dapprima al 1° settembre 2021 a causa dell'emergenza COVID-19 e successivamente al 16 maggio 2022. Per il Titolo II della Parte prima la data è stata ulteriormente posticipata al 31 dicembre 2023). Per delle osservazioni critiche sulle novità previste dall'art. 373 si vedano D'AMORE e FLORIO (2019). Gli Autori definiscono il sistema emergente a seguito delle modifiche un *monstrum iuris* a causa della distinzione che si verrebbe a creare tra sequestri e confische di prima classe (quelli di prevenzione e penali *ex art. 240-bis* per i quali è prevista l'integrale applicazione della disciplina della gestione e destinazione dei beni del codice antimafia) e di seconda classe (quelli penali preventivi di cui all'art. 321, secondo comma, c.p.p. per i quali opera la disciplina della gestione e della tutela dei terzi, per giunta incompleta a causa dell'assenza dell'ANBSC). Sul travagliato *iter* normativo del Codice della crisi si veda, per tutti, MUCCIARELLI (2021).

³¹ In senso critico sulla diversità di disciplina in punto di tutela dei terzi creditori si osserva come la Corte Europea dei diritti dell'uomo (Corte EDU, 28.6.2018, *G.I.E.M. c. Italia*, in *Dir. pen. cont.*, 3.7.2018, con nota di GALLUCCIO (2018)) e la Corte costituzionale (Corte cost., 27.2.2019, n. 24, cit.) abbiano evidenziato la necessità, in caso di applicazione di misure incidenti in modo rilevante sui diritti di proprietà e di iniziativa economica (non solo dell'autore dell'illecito ma anche dei terzi), che il giudice, nel decidere quale sia la più corretta risposta sanzionatoria, garantisca un rapporto di proporzionalità ragionevole tra i mezzi impiegati e lo scopo perseguito. Gli interessi di natura pubblicistica presenti nella materia *de qua* non possono quindi prevalere in ogni caso sui diritti di quei soggetti che non solo non hanno presto parte alla commissione del reato per cui viene disposta la misura ablatoria, ma che da esso non hanno tratto alcuna utilità economica. Pertanto l'esistenza di una tutela anticipata alla fase di cognizione non può dipendere, come accade in tale ambito, dal titolo di reato in base al quale è stato disposto prima il sequestro e poi la confisca.

³² Si esprime in questi termini PIERGALLINI (2020).

³³ Sul punto BARTOLI (2020a); BARTOLI (2020b); PERINI (2019); PIERGALLINI (2020); PIVA (2020), il quale sottolinea come il rischio che la misura della confisca allargata ricada su un soggetto privo di mezzi e comunque diverso da quello nel cui patrimonio si realizza l'effettivo arricchimento si verifica soprattutto nei contesti societari non (para)familiari.

³⁴ *Nulla quaestio* laddove l'evasione avvenga nell'esclusivo vantaggio della persona fisica autrice materiale del reato, potendosi tuttavia sollevare critiche in ordine alla crescente 'normalizzazione' di un istituto pensato come connesso soprattutto alla criminalità organizzata e avente quindi carattere eccezionale: sul punto si veda BARTOLI (2020c). È invece evidente l'asimmetria che verrebbe a crearsi laddove la commissione dell'illecito avvenga nell'interesse o vantaggio della persona giuridica e la misura ablatoria allargata venga applicata a quella fisica, andandosi invero in questa ipotesi a tradire la ragione stessa della misura ablativa *de qua* (in questo senso PIERGALLINI (2020) che, per meglio illustrare la situazione, richiama l'esempio dell'amministratore delegato di una società che, commettendo un reato tributario nell'interesse o a vantaggio dell'ente, per effetto della riforma, sarebbe tratto a giudizio al pari della persona giuridica. Nel caso di condanna, tuttavia, la confisca allargata verrebbe applicata solo nei confronti della persona fisica, rimanendo impregiudicata l'accumulazione illecita di denaro in capo all'ente che dal reato ha ottenuto un'utilità).

³⁵ Sul punto PIERGALLINI (2020), p. 13 s., la quale sottolinea che l'incoerenza summenzionata potrebbe attenuarsi di certo nel caso in cui l'amministratore sia anche proprietario dell'ente: in questo modo sarebbe possibile prospettare un'identità soggettiva tra chi ha beneficiato dell'accumulo della ricchezza e chi viene inciso dalla misura.

³⁶ Sul tema della possibilità di aggredire con la confisca per equivalente il patrimonio di uno qualsiasi dei soggetti (persona fisica o giuridica) coinvolti nel reato, Cass., Sez. Un., 27.3.2008, n. 26654, cit. Si veda anche Cass., Sez. VI, 11.12.2019, n. 1676, in *www.fiscal-focus.it*, che enuncia una serie di principi. In particolare afferma che «la confisca per equivalente del profitto di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 231/01 ha natura di sanzione principale e autonoma», escludendo che tra la disposizione *de qua* e le norme del codice penale disciplinanti la stessa misura a carico delle persone fisiche responsabili del reato vi sia un rapporto di sussidiarietà o di concorso apparente, fermo restando il limite del *quantum* complessivo del profitto; considera la responsabilità della persona giuridica aggiuntiva e non sostitutiva di quella della persona fisica

sopra, laddove la condotta criminosa abbia determinato un'utilità solo in capo all'ente.

Altra questione, figlia della mancanza di interventi normativi di coordinamento, concerne i dubbi in ordine ad una possibile violazione del principio del *ne bis in idem* dal momento che in caso di commissione di un reato tributario nell'interesse o a vantaggio della società, essa sarà destinataria non solo della sanzione amministrativa tributaria ma anche delle sanzioni di cui all'art. 25-quinquiesdecies d.lgs. n. 231/2001. Al riguardo, la dottrina si è *in primis* interrogata sulla sussistenza o meno del requisito dell'*idem factum*³⁷, da intendersi quale fatto rilevante in senso storico naturalistico³⁸. Ma al di là del problema concernente l'*idem factum*, si è discusso della compatibilità del sistema del doppio binario col principio di proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente considerato, dotato di autonomo rilievo, come desumibile dall'art. 52, primo paragrafo, CDFUE e declinato sinora dalla giurisprudenza delle Corti europee e dalla stessa Corte Costituzionale³⁹. Sul punto, può in questa sede aderirsi a quell'indirizzo⁴⁰ per cui il rischio di violazione del *ne bis in idem* e di una conseguente questione di legittimità costituzionale dell'estensione all'ente della responsabilità per i reati tributari appare scongiurato⁴¹ da diversi criteri, legali e giudiziali, già sussistenti nel sistema e volti, comunque, a garantirne la tenuta.

Del resto, il carattere non eccessivamente affittivo del cumulo tra sanzione fiscale e sanzioni 231 generato dalla mancata estensione all'ente della causa di non punibilità dell'art. 13 d.lgs. 74/2000 - in assenza di una norma che permetta di derogare al principio di autonomia dell'art. 8 d.lgs. 231/2001 o che in futuro lo riveda come pure auspicato⁴² - già può desumersi

regolata dal diritto penale comune; inquadra l'assoggettamento a sanzione sia della persona fisica che di quella giuridica nel paradigma della responsabilità concorsuale, ritenendo che il fatto della persona fisica, cui si ricollega anche la responsabilità della persona giuridica, debba essere considerato fatto di entrambe. Alla luce di ciò la Corte afferma che «di fronte ad un illecito plurisoggettivo deve applicarsi il principio solidaristico che informa la disciplina del concorso nel reato e che implica l'imputazione dell'intera azione delittuosa e dell'effetto conseguente in capo a ciascun concorrente. Più in particolare, perduta l'individualità storica del profitto illecito, la confisca di valore può interessare indifferentemente ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto accertato (entro logicamente i limiti quantitativi dello stesso), non essendo esso ricollegato, per quello che emerge allo stato degli atti, all'arricchimento di uno piuttosto che di un altro soggetto coinvolto, bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito, senza che rilevi il riparto del relativo onere tra i concorrenti, che costituisce fatto interno a questi ultimi». Di recente Cass., Sez. V, 23.6.2020, n. 19091, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 2020, 3, 468, per cui «può ormai dirsi consolidato, invero, l'orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo cui la confisca per equivalente ed il sequestro preventivo ad essa finalizzato possono interessare indifferentemente ciascuno dei concorrenti anche per l'intera entità del profitto accertato, indipendentemente dalla quota del medesimo riferibile ad ognuno di loro, ed anche qualora il singolo correo non sia entrato nella disponibilità di alcuna parte del provento illecito. Tale soluzione applicativa si ritiene coerente con il principio solidaristico che ispira la disciplina del concorso di persone e che, di conseguenza, implica l'imputazione dell'intera azione delittuosa in capo a ciascun concorrente, nonché con la natura della confisca per equivalente, a cui va riconosciuto carattere eminentemente sanzionatorio».

³⁷ In senso contrario alla sussistenza dell'*idem factum*: PIVA (2020), p. 5, il quale mette in evidenza come la responsabilità esclusiva o solidale (a seconda che l'ente sia dotato o meno di personalità giuridica) ex artt. 7 d.lgs. 269/2003 o 11 d.lgs. 472/1997 si basa esclusivamente sulla violazione tributaria commessa nell'esercizio delle proprie funzioni dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto; il sistema 231 invece richiede, ai fini dell'addebito alle figure indicate all'art. 1 d.lgs. 231/2001, un illecito complesso che comprende al suo interno il reato, a seconda degli indirizzi, a titolo di evento della fattispecie plurisoggettiva o di condizione di punibilità; PIERGALLINI (2020), p. 23-24, la quale afferma che «mentre l'illecito amministrativo, ai sensi del d.lgs. n. 471/1997, è interamente legato ad un obiettivo riscossivo (alla stregua di un mero disvalore di evento)», quello corporativo «risulterebbe munito di un disvalore di condotta aggiuntivo rispetto a quello di evento»; TRIPODI (2020b) il quale esclude che i due procedimenti abbiano lo stesso quadro fattuale: uno invero sarebbe incentrato sulla violazione tributaria, l'altro sul non fare dell'ente in tema di prevenzione; GRASSO (2021), p. 4 s., il quale sottolinea come il sistema 231 richieda criteri ulteriori rispetto a quelli previsti ai fini della sussistenza dell'illecito amministrativo. Si tratta della necessità della commissione del reato nell'interesse o a vantaggio dell'ente (art. 5, co. 1 d.lgs. n. 231 del 2001) e della colpa d'organizzazione (art. 6 d.lgs. n. 231 del 2001). In senso favorevole alla sussistenza dell'*idem factum*: D'ARCANGELO (2020), p. 178, che, pur riconoscendo che le violazioni che vengono in rilievo nell'ambito degli illeciti tributari e della responsabilità da reato non siano identiche, sottolinea come «muovendo dal substrato fattuale che connota entrambi gli illeciti e dal rilievo che l'illecito amministrativo dipendente da reato, pur non identificandosi con il reato, si perfeziona nel luogo e nel momento in cui lo stesso è commesso, si potrebbe pur sempre ravvisare la ricorrenza dell'estremo dell'*idem factum* (inteso come «*identical facts or facts which are substantially the same*»)»; BELLACOSA (2020), p. 139, il quale afferma che, nonostante la differenza di elementi costitutivi esistente tra l'illecito ex art. 7 d.l. 269/2003 e l'illecito dipendente da reato ex art. 25-quinquiesdecies d.lgs. 231/2001, gli stessi «appaiono sostanzialmente identici nei connotati e nelle circostanze storico-fattuali».

³⁸ Secondo quanto stabilito da Corte Cost., 21.7.2016, n. 200, in *archiviopenale.it*, con nota di FABERI (2016) e in *Dir. pen. cont.*, 24.7.2016, con nota di ZIRULLA (2016), la valutazione sulla sussistenza di tale requisito deve basarsi sulla triade 'condotta, nesso di causalità, evento'.

³⁹ In particolare Corte cost., n. 112/2019 in *www.cortecostituzionale.it*, nella quale la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 187-sexies d.lgs. 58/1998 nella parte in cui prevede la confisca obbligatoria, diretta o per equivalente, del prodotto dell'illecito e non solo del profitto. La Corte afferma come la discrezionalità di cui gode il legislatore nell'individuare le sanzioni che conseguono a ogni illecito incontra un limite nel principio di proporzionalità. Una pena che risulti non equa rispetto alla gravità dei fatti previsti nella fattispecie deve ritenersi illegittima.

⁴⁰ In questo senso PIVA (2020).

⁴¹ Di diverso avviso BARTOLI (2020a), il quale ravvisa profili di illegittimità costituzionale della riforma; PIERGALLINI (2020) la quale prospetta una possibile tensione con il principio di proporzionalità che potrebbe condurre alla proposizione di una questione di legittimità costituzionale.

⁴² Nel senso di una riforma del disposto del secondo comma dell'art. 8 d.lgs. 231/2001 cui consegue l'estensione all'ente delle cause di non punibilità operanti per le persone fisiche: D'ARCANGELO (2021) il quale, con particolare riguardo al tema oggetto di esame, ha sottolineato come la dottrina abbia sollevato dubbi di razionalità in ordine alla mancata estensione all'ente della causa di non punibilità derivante

dalla diversità degli effetti che questo determina sul piano amministrativo e nel sistema 231⁴³.

Invero, la scelta del legislatore di non escludere la responsabilità dell'ente ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001 anche in caso di estinzione del debito tributario *ex art. 13* del d.lgs. n. 74 del 2000 appare esente da profili di incostituzionalità⁴⁴ in quanto, nell'ambito del sistema 231, la premialità sul trattamento sanzionatorio⁴⁵, conseguente al risarcimento del danno e alla riparazione delle conseguenze dannose e pericolose *ex artt. 12 e 17*, non fa venir meno la responsabilità dell'ente il quale risponde di un fatto proprio (c.d. *deficit* di organizzazione) che viene accertato solo in conseguenza della commissione del reato presupposto. In altri termini, le sanzioni collettive hanno ad oggetto fatti e disvalori diversi e perseguono scopi complementari: se le prime attengono ad una violazione tributaria e producono un effetto deterrente-compensatorio, le seconde rispondono ad una carenza organizzativa e, in quanto volte ad incentivare l'eliminazione di quelle mancanze che hanno permesso o agevolato la realizzazione dell'illecito penale tributario, perseguono un fine rieducativo-riparatorio⁴⁶.

Inoltre, sul piano del trattamento sanzionatorio, appare comunque rispettato il vincolo di proporzionalità in quanto, nel caso di ravvedimento operoso, non si applicano le interdittive, si diminuiscono le sanzioni pecuniarie, non si pubblica la sentenza di condanna e si esclude, a seguito della restituzione del profitto, la possibilità di aggredire lo stesso con un provvedimento di sequestro o confisca⁴⁷.

Né possono trascurarsi i possibili effetti del giudizio di commisurazione giudiziale, seguendo l'orientamento sviluppatosi in tema di *market abuse*⁴⁸ in quanto destinato a trovare applicazione in ambito penal-tributario sia per la persona fisica che per quella giuridica⁴⁹.

Dal punto di vista procedimentale, peraltro, la sostanziale assimilazione della posizione dell'ente a quella della persona fisica – stanti i richiami degli artt. 34-44, 35, 36 e 38 d.lgs. 231/2001 – consente di assicurare il requisito della connessione tra i due procedimenti⁵⁰.

dall'estinzione del debito tributario conseguente al suo integrale adempimento, dubbi acuiti in seguito all'introduzione dei reati tributari nel sistema 231; SCAROINA (2020) p. 193, per la quale «L'ampliamento del catalogo dei reati presupposto e il moltiplicarsi degli strumenti deflattivi registrati negli anni impone oggi di rivedere il principio di autonomia della responsabilità dell'ente anche nella prospettiva di non frustrare l'accesso – sotto altri profili favorito – a soluzioni normative di *diversion*, ovvero orientate nel senso della massima incentivazione delle condotte processuali *post delictum* in un'ottica premiante dei comportamenti che si muovono nel solco della riparazione e della prevenzione»; PIERGALLINI (2019).

⁴³ Per un'analisi sugli effetti si veda PIVA (2020), p. 6 s.

⁴⁴ Nel senso della ragionevolezza della scelta del legislatore D'ARCANGELO (2020) e più di recente lo stesso D'ARCANGELO (2021). Di diverso avviso BARTOLI (2020a) p. 225 s., il quale ritiene che questo dia luogo ad una irragionevole disparità di trattamento in ragione della *ratio* riscossiva che permea il sistema penal-tributario dell'ente e che troverebbe compiuta soddisfazione solo laddove questo adempiesse; BARTOLI (2020b), p. 148-151, il quale sottolinea le contraddizioni della recente riforma in ragione della mancata estensione della causa di non punibilità *ex art. 13* d.lgs. 74/2000 all'ente da un lato e dell'esistenza nel sistema 231 di una disposizione quale l'art. 8. L'Autore afferma che tale situazione genera effetti perversi, i quali possono essere risolti attraverso un intervento in via ermeneutica. Egli depone per l'applicabilità anche all'ente dell'art. 13, ritenendo superabile l'ostacolo dell'art. 8 attraverso il richiamo alla distinzione tra cause di non punibilità di parte generale (rispetto alle quali si può porre un problema di applicabilità o meno anche all'ente) e quelle di parte speciale (applicate anche all'ente, proprio perché relative all'assetto di tutela a contrasto degli specifici fenomeni criminosi). Sui dubbi di razionalità del sistema normativo nella misura in cui non si è provveduto all'estensione all'ente della causa di non punibilità dell'estinzione del debito tributario anche VARRASO (2020b).

⁴⁵ Per un approfondimento sulla premialità nel sistema della responsabilità da reato dell'ente si veda di recente MAIELLO (2021).

⁴⁶ PIVA (2020) p. 8, afferma che «prova ne sia la riduzione delle sanzioni pecuniarie come la sospensione delle misure cautelari o la conversione delle interdittive in pecuniarie dopo la sentenza di condanna ovvero l'esclusione della confisca ove a ciò si provveda (artt. 12, 17, 49 e 78 d.lgs. 231/2001) o, comunque, si restituisca il profitto al danneggiato (art. 19, d.lgs. 231/2001)»

⁴⁷ Sul punto PIVA (2020), p. 6.

⁴⁸ Ci si riferisce a quell'orientamento giurisprudenziale, sviluppatosi in tema di abusi di mercato, che rinviene nella proporzionalità del complessivo trattamento sanzionatorio, rispetto alla gravità del fatto commesso, l'unico criterio alla stregua del quale valutare la compatibilità del doppio binario processuale e sanzionatorio con quanto statuito agli artt. 50 CDFUE e 4 Prot. 7 CEDU. L'eventuale valutazione di incompatibilità, compiuta dal giudice nazionale (penale o amministrativo) che per secondo si trovi a giudicare i fatti, comporta la necessità di disapplicare (*in totus* o *in mitius*) la norma interna sul trattamento sanzionatorio. Sul punto Cass., Sez. V, 9.11.2018, n. 5679, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2019, 10, con nota di ROCCATAGLIA (2019); Cass., Sez. V, 15 aprile 2019, n. 39999, in *Giur. it.*, aprile 2020, p. 932 ss., con nota di TRIPODI (2020a) e in *Sist. Pen.*, 9.1.2020, con nota di PAGELLA (2020); Cass., Sez. V, 21 settembre 2018, n. 49869, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2018, 11, con nota di ROCCATAGLIA (2018).

⁴⁹ Si richiama sul tema PIVA (2020) p. 9, il quale afferma come tale orientamento giurisprudenziale sia destinato a trovare applicazione anche in ambito penale tributario non solo per la persona fisica, chiamata a rispondere in qualità di autore della violazione tributaria (*ex art. 7* d.lgs. 472/1997) e imputato del corrispondente reato (*ex art. 133* c.p.), ma altresì per l'ente per il quale «in virtù delle analoghe previsioni degli artt. 11 e 14 (quanto a entità delle sanzioni pecuniarie nonché tipologia e durata delle interdittive), neppure può escludersi la teorica possibilità di scendere al di sotto del minimo di cento quote della sanzione pecuniaria fissato all'art. 10 d.lgs. 231/2001, tenendosi conto di quella già irrogata sul versante amministrativo (anche all'esito di accertamento con adesione)».

⁵⁰ Sul punto PIVA (2020), p. 9, il quale si riferisce nello specifico agli obblighi di comunicazione tra Guardia di Finanza, Autorità giudiziaria e Agenzia delle Entrate, mediante i quali si garantisce il contestuale avvio degli accertamenti (penale e tributario) e dei meccanismi di circolazione del materiale probatorio acquisito dall'indagine penale all'accertamento tributario e viceversa. Con particolare riguardo alla possibilità che il giudice tributario ponga alla base del suo convincimento il materiale probatorio acquisito nel procedimento penale, *ex multis*

Semmai, rimangono perplessità in ordine alla compatibilità con il principio del *ne bis in idem* del cumulo punitivo nei confronti degli enti di piccole dimensioni⁵¹, nei quali, avendosi coincidenza tra titolarità e gestione dell'attività, ben potrebbe integrarsi il requisito dell'*eadem persona*⁵² tra la persona fisica e l'ente⁵³.

A ciò si aggiungano gli ulteriori interrogativi ora derivanti dalla immediata entrata in vigore della l. n. 134/2021⁵⁴ con riguardo agli effetti dell'improcedibilità dichiarata in appello o in Cassazione per scadenza del termine (*ex art. 344-bis c.p.p.*) rispetto alla responsabilità dell'ente⁵⁵, da un lato, e all'applicazione delle misure ablatorie introdotte in materia tributaria, dall'altro⁵⁶.

3.

Possibili soluzioni di coordinamento.

Alla luce di quanto sopra rilevato emerge l'esigenza, ormai tendenzialmente improcrastinabile, di un intervento del legislatore volto a coordinare l'ampio ventaglio delle confische tributarie, potendosi trarre spunto da esempi virtuosi che pure non mancano, al fine di scongiurare una gestione altrimenti *case by case* del c.d. "traffico delle precedenze"⁵⁷, con possibile violazione dei principi di uguaglianza e proporzionalità.

Cass. civ., Sez. V, 14.11.2012, n. 19859, in *www.dejure.giuffre.it*; Cass., Sez. V, 20.3.2013, n. 6918, *ivi*; nonché Cass., Sez. III, 3.12.2010, n. 24587 e 22.5.2015, n. 10578, *ivi*. Con riferimento all'ipotesi contraria cfr. Cass., Sez. III, 21.10.2008, n. 39358, in *www.dejure.giuffre.it*; Cass., Sez. III, 18.1.2016, n. 1628, *ivi*; Cass., Sez. III, 5.12.2018, n. 54379, *ivi*.

⁵¹ Allo stato attuale non si rinviene nell'ambito del d.lgs. 231/2001 una definizione di 'ente di piccole dimensioni', come invece il legislatore sembra aver fatto in altri contesti, quale, ad esempio, il recente disegno di legge di riforma dei reati in materia agroalimentare (ddl S.601) che, seppur nel suo art. 4 prevede modifiche al d.lgs. 231/2001, consiste in una esplicitazione dotata di carattere particolare, ma non generale.

⁵² D'altronde, questo è sempre stato un criterio utilizzato per escludere l'applicabilità della disciplina di cui al d.lgs. 231/2001 alle imprese individuali (*ex multis* Trib. Ravenna, 7.6.2021, n. 1056, in *www.giurisprudenzapenale.com*; Cass., Sez. VI, 16.2.2021, n. 45100, in *www.dejure.giuffre.it*; Cass., Sez. VI, 16.5.2012, n. 30085, in *Guida al diritto*, 2012, 39, 88; Cass., Sez. VI, 3.3.2004, n. 18941 in *Cass. pen.*, 2004, 4046 ss.; in senso contrario Cass., Sez. III, 15.12.2010, n. 15657, in *Cass. pen.*, 2011, 7-8, 2556 ss), così come alle società unipersonali rispetto alle quali, tuttavia, si registrano atteggiamenti altalenanti (per l'esclusione cfr., ad esempio, Trib. Milano, Sez. G.I.P., 16.7.2020, n. 971, in *www.giurisprudenzapenale.com*, 22.9.2020, con nota di LUGLI (2020); Trib. Milano 17.11.2011, in *Riv. Crit. Dir. Lavoro*, 2012, 1, 293, con nota di MAZZONE; Trib. Cosenza, 2.3.2009, n. 1341, in *www.reatisocietari.it*; Trib. Milano, 7.5.2008, in *Corr. Mer.* 7, 840. In senso contrario, di recente, Cass., Sez. VI, 16.2.2021, n. 45100, in *www.dejure.giuffre.it* che, facendo leva sulla distinzione tra società unipersonali e imprese individuali, ha escluso solo per le seconde l'operatività della disciplina della responsabilità degli enti; in precedenza, Cass., Sez. VI, 25.7.2017, n. 49056, in *Cass. pen.*, 2018, n. 9, 2994). Sul tema si veda anche ZANNOTTI (2021).

⁵³ GRASSO (2021). L'Autore sottolinea come il tema dell'ammissibilità dell'estensione del d.lgs. n. 231/2001 anche agli enti di piccole dimensioni fosse già stato dibattuto nell'ambito della redazione dello schema del decreto legislativo. Sul punto si erano scontrati due orientamenti. Una parte della dottrina, facendo leva sull'autonomia degli interessi di cui sono portatori l'ente e la persona fisica, escludeva la medesimezza soggettiva tra le due figure: in questo senso MONGILLO (2009), p. 105. In quest'ottica si è espressa anche la giurisprudenza affermando che l'ente, in quanto soggetto giuridicamente distinto dalla persona fisica, risponde *ex d.lgs. n. 231/2001* di un fatto proprio (Corte Giust., Sez. IV, 5.4.2017, Orsi, C-217/15, e Baldetti, C-350/15, in *Dir. pen. cont.*, con nota di SCOLETTA (2017); Corte EDU, 20.5.2014, *Pirttimaki c. Finlandia*). Secondo altra dottrina invece sussisterebbe l'*eadem persona*, in quanto le caratteristiche strutturali dell'ente non consentirebbero di distinguere i suoi interessi propri da quelli della persona fisica, e di conseguenza la violazione del divieto del *ne bis in idem*. Di questo avviso *ex multis* CENTONZE (2016), p. 106; DE MARTINO (2020).

⁵⁴ Per delle osservazioni sulla riforma Cartabia si vedano CANZIO (2021); GATTA (2021); LOCONTE (2021); PALAZZO (2021); PIVA (2021). Con particolare riguardo all'istituto dell'improcedibilità si veda anche SPANGHER (2021), il quale inoltre in una recente intervista la definisce un istituto ibrido nel quale tuttavia «l'ibridismo è molto più ampio, la prescrizione è una cosa, ha un suo statuto, mentre qui la prescrizione temporale cessa con la sentenza, non è neanche più sospesa, non se ne può parlare più. L'ibridismo è quindi dato dal fatto che all'interno del codice vengono inseriti due meccanismi diversi, cioè: prima il tempo corre in un certo modo (n.d.r. secondo la prescrizione) e poi corre in un altro (n.d.r. per l'improcedibilità)».

⁵⁵ Sul punto la Relazione dell'Ufficio del Massimario Penale della Suprema Corte di Cassazione n. 60/2021 del 3.11.2021 ha prospettato la sussistenza, sul piano applicativo, di tre possibili alternative: la prima, facendo leva sulla natura processuale dell'istituto, condurrebbe ad affermarne l'estensione al processo a carico degli enti in virtù del richiamo previsto dall'art. 34 d.lgs. n. 231/2001, in quanto una soluzione di segno opposto avrebbe come conseguenza di esporre l'ente, diversamente dalla persona fisica, ad una durata del giudizio non prevedibile; la seconda depone nel senso della complementarietà della disciplina dell'improcedibilità rispetto a quella della prescrizione; la terza, muovendo dal significato letterale dell'espressione 'azione penale' dell'art. 344-bis cod. proc. pen. consiste nell'escluderne l'operatività con riguardo all'illecito amministrativo *ex d.lgs. 231/2001*. Nel merito, si osserva che mentre la seconda soluzione contrasta con il dato formale della natura processuale dell'istituto dell'improcedibilità, rispetto alla terza l'equiparazione della posizione processuale dell'imputato e dell'ente e l'estensione al secondo della disciplina prevista per il primo comporti un'assimilazione dell'azione penale propriamente penale rispetto a quella che attiva il procedimento a carico dell'ente, essendo l'iniziativa rimessa al medesimo organo e l'*iter* processuale retto dalla stessa disciplina. Viceversa, una lettura costituzionalmente orientata farebbe deporre per la prima opzione ermeneutica e quindi per l'estensione dell'art. 344-bis c.p.p. all'illecito da reato degli enti «con la conseguenza che, ove il giudizio non possa essere proseguito, a causa del superamento dei termini di legge, dovrebbe cessare anche il processo a carico dell'ente».

⁵⁶ Con riguardo a questo aspetto la l. 134/2021 all'art. 1, comma 13, lett. d) conferisce, in effetti, una delega al Governo al fine di disciplinare i rapporti tra l'improcedibilità per superamento dei termini di durata massima dell'impugnazione e la confisca disposta con la sentenza impugnata.

⁵⁷ L'espressione è di MEZZETTI (2019).

Si pensi, *in primis*, all'art. 30 del c.d. Codice antimafia⁵⁸ recante una disciplina in tema di confisca di prevenzione e altre confische penali, opportunamente estensibile anche al settore penal-tributario per quanto concerne la persona fisica.

Non possono non menzionarsi, inoltre, gli artt. 317-321 del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in cui è prevista una compiuta regolamentazione inerente ai rapporti tra la procedura di liquidazione giudiziale e le misure cautelari reali⁵⁹.

In conclusione di questo lavoro è dunque possibile fornire alcuni spunti di riflessione su come poter eventualmente riportare a coerenza e sistematicità la disciplina dell'ablazione patrimoniale nello specifico ambito penal-tributario.

Per le problematiche inerenti alla possibile applicazione della confisca allargata ed *ex art. 12-bis* nei confronti della medesima persona fisica e per lo stesso fatto, recependo le indicazioni fornite dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 33/2018⁶⁰, potrebbe prospettarsi, ad esempio, l'introduzione di un meccanismo volto a escludere l'operatività del cumulo, pur sussistendone i requisiti, nel caso di episodicità/occasionalità della vicenda criminosa. Viceversa l'applicazione congiunta delle due confische non apparirebbe eccessivamente gravosa ove volta a reprimere condotte realizzate in modo continuativo e professionale, ponendosi in linea con la tendenza ad inasprire il trattamento sanzionatorio nei confronti dei cc.dd. grandi evasori⁶¹.

Con riguardo al rischio di uno scrutinio patrimoniale particolarmente penetrante, a fronte di un solo illecito fiscale, l'inserimento nel testo dell'art. 12-ter di un ulteriore requisito, in aggiunta a quelli già previsti, quale la condanna avente ad oggetto reati tributari commessi in più periodi di imposta⁶², apparirebbe coerente non solo con quanto affermato dalla Consulta nella sentenza prima citata, ma anche con l'intento del legislatore il quale, invero, sembra voler limitare l'operatività della confisca *ex art. 12-ter* ad ipotesi delittuose aventi natura particolarmente offensiva e maggiore disvalore sociale, attraverso l'introduzione di un catalogo di reati presupposto e la previsione di soglie di punibilità, per giunta inasprite rispetto a quelle previste *ab origine*.

Passando all'esame della posizione dell'ente, all'irragionevolezza dell'applicazione della confisca allargata nei confronti della sola persona fisica che non abbia tratto vantaggio dal profitto, non sembra doversi rispondere con l'introduzione, in prospettiva *de iure condendo*, della medesima misura alla *societas* esposta al rischio di "enticidio"⁶³, per effetto della bulimia del sistema sanzionatorio di riferimento, potendosi semmai delineare un meccanismo di differenziazione, nel senso dell'attenuazione della punizione prevista per la persona fisica, laddove il reato risulti commesso nell'esclusivo interesse o vantaggio dell'ente e quindi connotato da carattere, per così dire, altruistico⁶⁴.

Quanto all'applicabilità della confisca per equivalente, contemporaneamente e indifferentemente, nei confronti della persona fisica e giuridica potrebbe prevedersi, in situazioni in cui emerga che solo quest'ultima abbia tratto utilità dal reato fiscale, la residualità della misura ablatoria in danno del legale rappresentante ove il patrimonio della società risulti incapiente e come tale non aggredibile⁶⁵.

⁵⁸ Tale norma disciplina i rapporti tra il sequestro e la confisca disposti nell'ambito del procedimento penale con quelli che trovano applicazione in senso al procedimento di prevenzione stabilendo che a prevalere tra la due misure ablatorie, *ante e post delictum*, sia che per prima assuma i connotati della definitività indipendentemente dal giudizio in cui viene disposta. Tale criterio, considerato del tutto condivisibile da CORTESI (2014) viene usato dall'Autrice per regolare i rapporti tra confisca allargata e di prevenzione. Sul punto, e in generale per un esame approfondito della legislazione antimafia, si veda anche MEZZETTI e LUPARIA DONATI (2020).

⁵⁹ Per un approfondimento sul tema si veda MEZZETTI (2019).

⁶⁰ In questa pronuncia si sottolinea l'esigenza di disporre la confisca per sproporzione al ricorrere di serialità nell'accumulazione di ricchezza illecita. La Corte auspica che «la selezione dei "delitti matrice" da parte del legislatore avvenga, fin tanto che l'istituto conservi la sua attuale fisionomia, secondo criteri ad essa strettamente coesi e, dunque, ragionevolmente restrittivi. Ad evitare, infatti, evidenti tensioni sul piano delle garanzie che devono assistere misure tanto invasive sul piano patrimoniale, non può non sottolinearsi l'esigenza che la rassegna dei reati presupposto si fondi su tipologie e modalità di fatti in sé sintomatiche di un illecito arricchimento del loro autore, che trascenda la singola vicenda giudizialmente accertata, così da poter veramente anettere il patrimonio "sproporzionato" e "ingiustificato" di cui l'agente dispone ad un'ulteriore attività criminosa rimasta "sommersa"».

⁶¹ Nel senso dell'inasprimento delle sanzioni per i grandi evasori FINOCCHIARO (2020b); RUTA (2019).

⁶² Di questo avviso già PERINI (2019).

⁶³ L'espressione è presa da MEZZETTI (2018).

⁶⁴ Si vedano sul punto DE BLASIS (2020); GIUNTA (2020). Quest'ultimo sottolinea la possibilità di un'attenuazione della punizione della persona fisica in relazione a quelle fattispecie incriminatrici particolarmente gravi, quali le frodi fiscali, che colpiscono l'ente «non di rimbalzo, ma direttamente». Rispetto a queste quindi la verifica dell'interesse o vantaggio richiesta dall'art. 5 d.lgs. 231/2001 sarebbe meramente cartolare.

⁶⁵ Ferma restando la possibilità di disporre il sequestro preventivo funzionale alla confisca rispetto ad entrambi i soggetti, al fine di evitare possibili comportamenti volti alla distrazione, occultamento, dispersione dei beni confiscabili, si potrebbe introdurre, in sede esecutiva, un obbligo di preventiva escussione dell'ente.

Per quanto concerne, poi, la lesione o meno del divieto del *ne bis in idem* se, da un lato, si ritiene che la previsione della responsabilità dell'ente per i reati tributari non faccia sorgere, almeno *rebus sic stantibus*, questioni di legittimità costituzionale⁶⁶; dall'altro, occorre introdurre meccanismi idonei a garantire la proporzionalità del trattamento sanzionatorio nel suo complesso e a porre fine al continuo uso di criteri che, seppur in grado di assicurare la tenuta del sistema, potrebbero dar luogo, nel singolo caso, a violazioni del principio di ragionevolezza.

Diverse le soluzioni possibili.

A livello legislativo, potrebbe introdursi in materia penal-tributaria un meccanismo analogo a quello di cui all'art. 187-terdecies d.lgs. n. 58/1998⁶⁷ o, in alternativa, prevedersi l'estensione all'ente di quanto sancito per la persona fisica agli artt. 19 e 21 del d.lgs. n. 74/2000, tenuto conto delle peculiarità della disciplina *ex* d.lgs. n. 231/2001 e della disposizione del secondo comma dell'art. 19 nella parte in cui prevede che, in ogni caso, all'ente si applichi la sanzione amministrativa tributaria⁶⁸.

A livello ermeneutico potrebbe invece operarsi un richiamo ai principi elaborati in materia dalla giurisprudenza europea⁶⁹, anche senza dover prospettare la necessità di una declaratoria di incostituzionalità dell'art. 187-terdecies d.lgs. n. 58/1998, in quanto applicabile solo agli abusi di mercato e non estensibile alla disciplina della responsabilità degli enti in caso di commissione di un illecito tributario⁷⁰.

Quanto alla mancata estensione della causa di non punibilità *ex* art. 13 d.lgs. n. 74/2000 che deriva dal vincolo imposto dal principio di autonomia *ex* art. 8 d.lgs. 231/2001 - cui per altro la giurisprudenza si è già notoriamente richiamata ad altri fini⁷¹ - non potendosi immaginare un'applicazione analogica della disciplina dell'amnistia ivi contenuta per evidente mancanza del presupposto della lacuna normativa così come dell'*eadem ratio*, l'unica soluzione possibile, *de iure condito*, sarebbe quella di valorizzare la natura oggettiva della predetta causa estintiva⁷² in modo da invocarne un'estensione, ai sensi dell'art. 119 c.p., all'ente il cui illecito amministrativo venga tuttavia equiparato ad una fattispecie plurisoggettiva *sui generis*⁷³.

Infine, con riguardo ai rapporti tra improcedibilità dell'azione penale e confisca disposta con la sentenza impugnata, così come delineati dalla delega conferita al Governo *ex* art. 1, comma 13 lett. d) l. 134/2021, si potrebbe pensare ad un intervento *ad hoc* - anche in sede di decretazione delegata - ove pure non sull'art. 578-*bis* c.p.p.⁷⁴, attesa la distinzione tra gli istituti

⁶⁶ Di diverso avviso BARTOLI (2020a), p. 1 ss., il quale sottolinea la sistematica irragionevolezza della riforma. Per le persone fisiche si applica un diritto penale/riscossivo «che minaccia la pena ma tende a recuperare il gettito tributario attraverso la previsione di una causa di non punibilità sopravvenuta consistente nel pagamento degli importi dovuti (art. 13 d.lgs. n. 74/2000) e la previsione della mancata operatività della confisca in presenza anche solo dell'impegno a versare all'erario quanto dovuto (art. 12-*bis* d.lgs. n. 74/2000)»; per l'ente invece si precede un diritto solo in parte premiale/riscossivo ma che «giunge comunque a punire l'ente nonostante le controazioni compensative: se infatti è vero che anche il solo impegno a pagare da parte dell'ente contribuente determina la non operatività della confisca, tuttavia, l'integrale pagamento degli importi dovuti non comporta la non punibilità dell'eventuale reato tributario, trovando applicazione l'art. 8, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 231/2001»

⁶⁷ Sul punto si vedano BELLACOSA (2020); PIERGALLINI (2020).

⁶⁸ Di questo avviso PIERGALLINI (2020).

⁶⁹ In tema PIERGALLINI (2020). Si veda Cass., Sez. V, 21.9.2018, n. 49869, in *Cass. Pen. 2019*, 2, 642, con nota di MADIA, in cui la Corte, richiamando l'art. 50 CDFUE, ha ritenuto legittimo l'intervento del giudice volto a manipolare l'entità della sanzione da irrogare anche laddove ciò porti alla disapplicazione della sanzione penale.

⁷⁰ Così, di recente, BARTOLI (2020a).

⁷¹ Si veda in tema di non estensibilità dell'art. 131-*bis* all'ente sulla base dell'art. 8 d.lgs. 231/2001: Cass., Sez. III, 17.11.2017, n. 9072, in *Giur. it* 2018, con nota adesiva di LARIZZA (2018); Cass., Sez. III, 23.1.2019, n. 11518 in *www.dejure.giuffre.it*; Cass., Sez. III, 10.7.2019, n. 1420, in *Sist. Pen.*, 19.2.2020, con nota di FURIA (2020).

⁷² Di questo avviso PIERGALLINI (2020) la quale sottolinea come l'opzione interpretativa di qualificare la causa di non punibilità *ex* art. 13 d.lgs. 74/2000 alla stregua di una circostanza oggettiva, considerano l'illecito di natura plurisoggettiva, permetterebbe di porre rimedio all'assenza di un meccanismo di coordinamento tra la stessa e il principio di cui all'art. 8 del d.lgs. 231/2001; sulla natura oggettiva della causa di non punibilità *ex* art. 13, comma 2, d.lgs. 74/2000 anche INGRASSIA (2017). In giurisprudenza si veda Corte d'Appello di Milano, Sez. II pen, 20.4.2017, n. 2210, in *www.dejure.giuffre.it*.

⁷³ In questo senso PALIERO (2003); PALIERO (2008) il quale prospetta un'ipotesi di concorso della persona fisica e giuridica nel medesimo reato; sul richiamo al concorso per individuare lo specifico titolo di responsabilità dell'ente si veda PIVA (2016); sulla possibilità di configurare un concorso di persone e sulle conseguenze che da ciò deriverebbero si veda anche NISCO (2021).

⁷⁴ In questo senso, la Relazione dell'Ufficio del Massimario n. 60/2021 del 3.11.2021 parla di «difficile armonizzabilità» dell'art. 578-*bis* c.p.p. rispetto al quale sarebbe ardua l'individuazione di un meccanismo idoneo ad integrarlo a fronte di un assetto processuale mutato nel quale ad estinguersi non è più il reato, ma il processo volto ad accertarlo, osservandosi come, in tale contesto, «viene meno lo spazio processuale nel cui ambito procedersi all'accertamento di quelle questioni - quali la confisca obbligatoria - aventi una natura comunque incidentale rispetto alla verifica in ordine alla sussistenza del reato». Si sottolinea quindi la difficoltà di delineare per l'improcedibilità un sistema analogo a quello dettato all'art. 578-*bis* c.p.p. in quanto se, nel caso dell'azione civile nel giudizio penale sia possibile rimettere la questione al giudice competente *ratione materiae*, «analogia soluzione non è percorribile con riferimento alla confisca, trattandosi di misura di competenza esclusiva del giudice penale, con la sola eccezione dei casi, invero limitati, in cui il giudice penale esercita in via surrogatoria un potere spettante anche all'autorità amministrativa (come nel caso della confisca urbanistica)». Si afferma inoltre come la prospettazione della prosecuzione del

della prescrizione (in presenza della quale la sentenza di condanna continua ad esistere salvo l'art. 129 cpv. c.p.p., potendosi il giudice pronunciare sulla confisca) e dell'improcedibilità (che determina il venir meno della condanna, salvo che il giudice ritenga inammissibile l'appello o il ricorso)⁷⁵.

In conclusione, non può dubitarsi sul fatto che la moltiplicazione di strumenti ablatori che ha ormai travalicato persino l'obbligo di accertare un reato tributario imponga interventi di coordinamento normativo alla mancanza dei quali non sembra potersi più supplire con interpretazioni giudiziali che, sia pur costituzionalmente o convenzionalmente orientate, lasciano evidenti margini di incertezza e residue possibilità di trattamento diseguale, anche in spregio dei vincoli di ragionevolezza.

Bibliografia

ALBANESE, Dario (2022): "Gli effetti della sentenza della Corte costituzionale 24/2019 sui provvedimenti definitivi: le Sezioni unite ammettono la revocazione delle confische disposte per la fattispecie di pericolosità 'generica' dichiarata costituzionalmente illegittima e ne individuano il fondamento nell'art. 28, co. 2, d.lgs. 159/2011", *Sistema penale*, 7 febbraio.

AMARELLI, Giuseppe (2018): "Confisca allargata e ricettazione: in attesa di una riforma legislativa la Corte fissa le condizioni di legittimità con una sentenza interpretativa di rigetto dai possibili riflessi su altri reati matrice", *Giurisprudenza costituzionale*, pp. 301-319.

AMATO, Giuseppe (2016): "Riforma dei reati tributari: la confisca del «profitto» tra impegno del contribuente a pagare il debito tributario e aggredibilità dei beni sociali", *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 1, pp. 57-66.

ATTANASIO, Davide (2021): "La metamorfosi della 'confisca in casi particolari': dalla criminalità organizzata alla legislazione penal-tributaria", *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 1, pp. 332-357.

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

BARTOLI, Roberto (2020b): "Ancora sulle incongruenze della recente riforma in tema di reati tributari e responsabilità dell'ente", *Sistema penale*, 7, pp. 145-152.

BARTOLI, Roberto (2020c): "Contro la "normalizzazione delle deroghe": alcune proposte garantiste", *Diritto penale e processo*, 2, pp. 153-160.

BELLACOSA, Maurizio (2020): "L'inserimento dei reati tributari nel sistema 231: dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo", *Sistema penale*, 7, pp. 137-144.

CALABRESE, Francesco (2022): "La sentenza delle Sezioni Unite sulla confisca allargata: è ancora possibile qualificarla come misura di sicurezza?", *Archivio penale web*, 1, pp. 1-30.

CANZIO, Giovanni (2021): "Le linee del modello "Cartabia": una prima lettura", *Sistema penale*, 25 agosto.

CENTONZE, Francesco (2016): "La responsabilità degli enti e la piccola e media impresa", in CENTONZE, Francesco e MANTOVANI, Massimo (a cura di), *La responsabilità «penale» degli enti. Dieci proposte di riforma* (Bologna, Mulino), p. 106 ss.

processo penale solo ai fini della decisione sulla confisca, non solo richiederebbe un intervento normativo *ad hoc* ma contrasterebbe con le «esigenze di celerità e ragionevole durata del processo che sono alla base dell'introduzione dell'improcedibilità dell'azione *ex art. 344-bis cod. proc. pen.*».

⁷⁵ Distinzione ribadita da Cass., Sez. V, 10.1.2022, n. 334, in www.giurisprudenzapenale.com, che ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, commi 2 e 3, della suddetta legge, in relazione gli artt. 3 e 117 Cost. nella parte in cui, limitandone l'applicazione ai soli reati commessi dopo il 1° gennaio 2020, si pone in contrasto con il principio del *favor rei*. Nello specifico la Cassazione sottolinea come l'improcedibilità, diversamente dalla prescrizione, avrebbe natura processuale essendo pertanto soggetta al principio del *tempus regit actum*.

CORSO, Piermaria (2014): “Reato non presupposto di responsabilità amministrativa e limiti del sequestro/confisca nei confronti dell’ente”, *Giurisprudenza Italiana*, pp. 994-1000.

CORTESI, Maria Francesca (2014): “Confisca di prevenzione ‘antimafia’ e confisca ‘allargata’: rapporti ed interferenze processuali”, *Archivio penale web*, 3, pp. 881-894.

COSTA, Davide (2019): “Reati tributari e patteggiamento senza estinzione del debito fiscale esteso anche ai delitti di dichiarazione infedele, omessa presentazione della dichiarazione e distruzione e occultamento delle scritture contabili ex artt. 4, 5 e 10 d.lgs. 74/2000”, *Giurisprudenza Penale Web*, 4.

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

D’ARCANGELO, Fabrizio (2020): “La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema”, *Sistema penale*, 7, pp. 167-179.

D’ARCANGELO, Fabrizio (2021): “Il principio di autonomia della responsabilità dell’ente”, in PIVA Daniele (a cura di), *La responsabilità degli enti ex d.lgs. n. 231/2001 tra diritto e processo* (Torino, Giappichelli), pp. 308-325.

DE BLASIS, Silvia (2020): Osservazioni sulla confisca allargata nei reati tributari, *Giurisprudenza Penale Web*, 10.

DE MARTINO, Lorenzo (2020): “La colpa di organizzazione nel prisma del diritto penale liberale”, Relazione al convegno “Diritto penale e paradigma liberale. Tensioni e involuzioni nella contemporaneità”, *disCrimen*, pp. 1-20.

D’IPPOLITO, Ernesto (2019): “Confisca”, in CADOPPI, Alberto, CANESTRARI, Stefano, MANNA, Adelmo, PAPA, Michele (eds.): *Diritto penale dell’economia* (Milanofiori Assago, Utet), 2019, pp. 445-488.

DI VIZIO, Fabio (2021): “Rassegna ragionata delle più recenti pronunce della Corte di Cassazione in materia penal-tributaria (ottobre 2016-marzo 2021)”, *disCrimen*, 5 maggio.

FABERI, Antonio (2016): “Ne bis in idem: il dialogo riaperto”, *Archivio penale web*, 3, pp. 1-9.

FINOCCHIARO, Stefano (2015): “L’impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro”, *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 4, pp. 162-181.

FINOCCHIARO, Stefano (2016): “La confisca ‘condizionalmente sospesa’ in caso di impegno a pagare il debito tributario e la permanenza del sequestro preventivo anche dopo la condanna”, *Diritto penale contemporaneo*, pp. 1-10.

FINOCCHIARO, Stefano (2019): “Due pronunce della Corte costituzionale in tema di principio di legalità e misure di prevenzione a seguito della sentenza de Tommaso della Corte Edu”, *Diritto penale contemporaneo*, 4 marzo.

FINOCCHIARO, Stefano (2020a): “La confisca e il sequestro di prevenzione”, in MEZZETTI, Enrico e LUPARIA DONATI, Luca (diretto da), *La legislazione antimafia* (Bologna, Zanichelli), pp. 676-716.

FINOCCHIARO, Stefano (2020b): “In vigore la ‘riforma fiscale’: osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti”, *Sistema penale*, 7 gennaio.

FINOCCHIARO, Stefano (2021): “Le Sezioni Unite fissano il limite temporale della ‘confisca allargata’: una decisione coerente... in un sistema incoerente”, *Sistema penale*, 7 ottobre.

FOTI, Alfredo (2019): “Legittima la confisca nei confronti dell’evasore fiscale seriale?”, *Diritto & Giustizia*, 20 settembre.

FURIA, Federico (2020): “La Cassazione ribadisce che l’art. 131-bis c.p. non esclude la responsabilità da reato degli enti”, *Sistema penale*, 19 febbraio.

GALLUCCIO, Alessandra (2018): “Confisca senza condanna, principio di colpevolezza, partecipazione dell’ente al processo: l’attesa sentenza della Corte Edu, Grande Camera in materia urbanistica”, *Diritto penale contemporaneo*, 7, pp. 221-235.

GATTA, Gian Luigi (2021): “Riforma della giustizia penale: contesto, obiettivi e linee di fondo della ‘legge Cartabia’”, *Sistema penale*, 15 ottobre 2021.

GIOVINAZZO, Rosa Maria (2022): “La confisca di prevenzione all’indomani della sentenza 24/2019 della Corte Costituzionale. Rimedi esperibili: revocazione straordinaria ex art. 28 d.lgs. n. 159 del 2001 (c.d. codice delle leggi antimafia) versus incidente di esecuzione ex artt. 666 e ss. c.p.p. Le Sezioni Unite tracciano la rotta”, *Giurisprudenza Penale Web*, 3, pp. 1-52.

GIUNTA, Fausto (2020): “Note sulla punizione dell’ente evasore”, *disCrimen*, pp. 1-7.

GRASSO, Giovanni (2021): “Responsabilità da reato tributario dell’ente e ne bis in idem: tra “binari” doppi e multipli alla luce del d.l. n. 124 del 2019, conv. in l. n. 157 del 2019”, *Giurisprudenza Penale Web*, 1-bis.

INGRASSIA, Alex (2017): “Circostanze e cause di non punibilità. La voluntary disclosure”, in BRICCHETTI, Roberto e VENEZIANI, Paolo (a cura di), *I reati tributari*, in PALAZZO, Francesco e PALIERO, Carlo Enrico (diretto da), *Trattato teorico-pratico di diritto penale* (Torino, Giappichelli), pp. 527-559.

KELLER, Alessandro (2019): “Confisca diretta del denaro e prova dell’assenza di pertinenzialità: la recente giurisprudenza di legittimità erige i primi fragili argini alle sentenze Gubert e Lucci”, *Diritto penale contemporaneo*, 6, pp.73-94.

LARIZZA, Silvia (2018): “Particolare tenuità del fatto e responsabilità degli enti da reato”, *Giurisprudenza italiana*, 8-9, pp. 2000-2004.

LOCONTE, Stefano (2021): “Riforma Cartabia: gli effetti sul processo penale tributario”, *Ipsos Fisco*, 5 agosto.

LOMBARDI, Filippo (2021): “Confisca diretta di denaro: è ammessa la prova contraria della sussistenza del titolo lecito? La parola alle Sezioni Unite”, *Giurisprudenza Penale Web*, 3.

LUGLI, Rossana (2020): “Esclusa la responsabilità 231 si società unipersonale priva di un autonomo centro di interessi”, *Giurisprudenza Penale Web*, 9.

MAIELLO, Vincenzo (2021): “Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità da reato dell’ente”, in PIVA, Daniele (a cura di) *La responsabilità degli enti ex d.lgs. n. 231/2001 tra diritto e processo* (Torino, Giappichelli), p. 632-655.

MANES, Vittorio (2015): *L’ultimo imperativo della politica criminale: nullum crimen sine confiscatione*, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 3, pp. 1259-1282.

MAUGERI Anna Maria e DE ALBUQUERQUE Paulo Pinto (2019): “La confisca di prevenzione nella tutela costituzionale multilivello tra istanze di tassatività e ragionevolezza se ne afferma la natura ripristinatoria (C. Cost. 24/2019)”, *Sistema penale*, pp. 1-95.

MEZZETTI, Enrico (2018): “L’enticidio: una categoria penalistica da ricostruire ed una conseguenza per l’azienda da evitare”, *Diritto penale contemporaneo*, 1, pp. 133-147.

MEZZETTI, Enrico (2019): “Codice antimafia e codice della crisi e dell’insolvenza: la regolazione del traffico delle precedenze in cui la spunta sempre la confisca”, *Archivio penale web*, 1, pp. 1-13.

MEZZETTI, Enrico e LUPARIA DONATI, Luca (2020): *La legislazione antimafia* (Bologna, Zanichelli).

MONGILLO, Vincenzo (2009): “Profili critici della responsabilità da reato degli enti alla luce dell’evoluzione giurisprudenziale”, *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 4, pp. 103-124.

UCCIARELLI, Francesco e PALIERO, Carlo Enrico (2015): “Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche”, *Diritto penale contemporaneo*, pp. 1-18.

MUCCIARELLI, Francesco (2021): “Il codice della crisi: un (doppio) rinvio con ‘anticipazioni’ e una nuova procedura di ‘composizione negoziata per la soluzione della crisi di impresa’: il d.l. 24 agosto 2021 n. 118”, *Sistema penale*, 31 agosto.

NISCO, Attilio (2021): “Forme di manifestazione del reato e responsabilità dell’ente”, in PIVA, Daniele (a cura di), *La responsabilità degli enti ex d.lgs. n. 231/2001 tra diritto e processo* (Torino, Giappichelli), pp. 326-350.

PAGELLA, Cecilia (2020): “L’inafferrabile concetto di connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta: la Cassazione ancora su ne bis in idem e insider trading”, *Sistema penale*, 9 gennaio.

PALAZZO, Francesco (2021): “I profili di diritto sostanziale della riforma penale”, *Sistema penale*, pp. 1-18.

PALIERO, Carlo Enrico (2003): “La responsabilità della persona giuridica nell’ordinamento italiano: profili sistematici”, in PALAZZO Francesco (a cura di), *Societas puniri potest. La responsabilità da reato degli enti collettivi* (Padova, Cedam), p. 17 ss.

PALIERO, Carlo Enrico (2008): “La Società punita: del come, del perché e del per cosa”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 2008, pp. 1516-1545.

PERINI, Andrea (2019): “Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019”, *Sistema penale*, pp. 1-19.

PIERGALLINI, Carlo (2019): “Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti”, *Diritto penale e processo*, 4, pp. 530-549.

PIERGALLINI, Francesca (2020): “La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell’ente”, *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 2, pp. 217-236.

PIERGIOVANNI, Silvia (2021): “Sequestro preventivo finalizzato alla confisca: le Sezioni unite impongono l’onere di motivare sul periculum in mora”, *Sistema penale*, 9 novembre.

PIVA, Daniele (2016): “Concorso di persone e responsabilità dell’ente: vuoti normativi, incertezze giurisprudenziali e prospettive di riforma”, *Archivio penale web*, 1, pp. 1-35.

PIVA, Daniele (2020): “Reati tributari e responsabilità dell’ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema”, *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 3, pp. 275-289.

PIVA, Daniele (2021): “Improcedibilità penale, in Aula quattro calendari – Il testo della riforma”, *ntplusdiritto.ilsole24ore.com*, 4 agosto.

RAPELLA, Giacomo (2020): “La Cassazione in tema di reati tributari “dichiarativi”: la nozione di operazioni soggettivamente inesistenti e il regime della (in)deducibilità di costi e spese inerenti al reato”, *Sistema Penale*, 20 maggio.

ROCCATAGLIA, Lorenzo (2018): “La proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente irrogato per abusi di mercato: disapplicazione in toto vs disapplicazione in mitius della norma interna”, *Giurisprudenza Penale Web*, 11.

ROCCATAGLIA, Lorenzo (2019): “Doppio binario sanzionatorio: lo sconto di pena per il rito speciale rientra nel computo per la proporzionalità del trattamento punitivo complessivamente applicato”, *Giurisprudenza Penale Web*, 10.

RUTA, Gaetano (2019): “La riforma dei reati tributari, una prima lettura”, *Questione giuridica*, 23 dicembre.

SALVINI, Livia (2020): “I reati tributari nel decreto 231/2001: una sfida per le imprese di ogni dimensione”, *Sistema penale*, 7, pp. 131-135.

SCAROINA, Elisa (2020): “Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell’oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità”, *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 2, pp. 189-216.

SCOLETTA, Marco (2017): “Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria”, *Diritto penale contemporaneo*, 10 aprile.

SCOLETTA, Marco (2021): “La confisca di denaro quale prezzo o profitto del reato è sempre diretta (ancorché il denaro abbia origine lecita). Esiste un limite azionabile alla interpretazione giudiziaria della legge penale?”, *Sistema penale*, 23 novembre.

SPANGHER, Giorgio (2021): “L’improcedibilità alla prova delle prime udienze”, *Penale Diritto e Procedura*, 2 settembre.

TEBALDI, Marcello (2021): “Responsabilità degli enti collettivi e reati tributari. Evoluzioni in materia di confisca”, in CASTRONUOVO, Donato e GRANDI, Ciro (a cura di), *Confische e sanzioni patrimoniali nella dimensione interna ed europea* (Napoli, Jovene editore), pp. 263-287.

TODARO, GUIDO (2014): “Il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente, di beni di una persona giuridica: il rebus dei reati tributari”, *Cassazione penale*, 9, pp. 2821-2832.

TONA, Giovanbattista - VISCONTI, Costantino (2018), “Nuove pericolosità e nuove misure di prevenzione: percorsi contorti e prospettive aperte nella riforma del codice antimafia”, *La legislazione penale*, 14 febbraio.

TRINCHERA, Tommaso (2014): “La sentenza delle Sezioni Unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali”, *archivioldpc.dirittopenaleuomo.org*, 12 marzo.

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

TRIPODI, Andrea Francesco (2020a), “Ne bis in idem e insider trading: dalla Cassazione i criteri per una risposta sanzionatoria proporzionata”, *Giurisprudenza italiana*, 4, pp. 934 – 939.

TRIPODI, Andrea Francesco (2020b): “L’ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori”, *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 4, pp. 118-145.

VARRASO, Gianluca (2014), “Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni inesprese delle Sezioni Unite in tema di sequestro ai fini della confisca e reati tributari”, *Cassazione penale*, 2014, 9, pp. 2806-2821.

VARRASO, Gianluca (2020a): “Decreto fiscale e riforma dei reati tributari. Le implicazioni processuali”, *Diritto penale e processo*, 3, pp. 332-345.

VARRASO, Gianluca (2020b): “Autonomia del sistema sanzionatorio a carico dell’ente nel d.lgs. 231/01 e non punibilità dell’imputato del reato presupposto”, *Responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 1, pp. 21-28.

VARRASO, Gianluca (2021): “Le confische e i sequestri in materia di reati tributari dopo il decreto discale n. 124 del 2019” in CASTRONUOVO, Donato e GRANDI, Ciro (a cura di), *Confische e sanzioni patrimoniali nella dimensione interna ed europea* (Napoli, Jovene editore), pp. 219-263.

ZANNOTTI, Roberto (2021): “I soggetti”, in PIVA, Daniele (a cura di), *La responsabilità degli enti ex d.lgs. n. 231/2001 tra diritto e processo* (Torino, Giappichelli), pp. 80-102.

ZIRULIA, Stefano (2016): “Ne bis in idem: la Consulta dichiara l’illegittimità dell’art. 649 c.p.p. nell’interpretazione datane dal diritto vivente italiano (ma il processo eternit bis prosequit)”, *Diritto penale contemporaneo*, 24 luglio.



Diritto Penale Contemporaneo

R I V I S T A T R I M E S T R A L E

REVISTA TRIMESTRAL DE DERECHO PENAL
A QUARTERLY REVIEW FOR CRIMINAL JUSTICE

<http://dpc-rivista-trimestrale.criminaljusticenetwork.eu>