

IL CONTRIBUENTE FISCALMENTE PERICOLOSO

*Profili di interrelazione tra il diritto tributario e la giurisprudenza
in materia di confisca di prevenzione*

di Stefano Maria Ronco^(*)

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Brevi cenni in tema di misure di prevenzione, con particolare riferimento alla disciplina di prevenzione patrimoniale di cui al D.Lgs. 6 settembre 2011, n. 159. – 3. Segue: il rilievo della pericolosità sociale nelle misure di prevenzione patrimoniale. – 4. Considerazioni in merito all'ampio spettro di operatività della confisca di prevenzione: l'ablazione dei proventi di tipo illecito, indipendentemente da una loro origine delittuosa – 5. L'interrelazione tra confisca di prevenzione e modulo tributario: un'analisi di tipo sistematico, alla luce degli artt. 14, comma 4, L. 537/1993 e 79, D.Lgs. 159/2011 – 6. Il contribuente fiscalmente pericoloso: la repressione degli illeciti tributari nell'alveo del modulo della prevenzione patrimoniale. – 6.1. La giurisprudenza delle Sezioni Unite in merito alla rilevanza dell'evasione fiscale quale giustificazione della provenienza del patrimonio del soggetto attinto dalla misura di prevenzione di cui al D.Lgs. 159/2011. – 6.2. L'evasore 'socialmente pericoloso': considerazioni in merito alla ricomprensione dell'evasione fiscale quale fondamento del procedimento di prevenzione patrimoniale. – 6.3. L'evasore socialmente pericoloso nella giurisprudenza della Cassazione. – 7. La disciplina della confisca di prevenzione nel quadro della *voluntary disclosure*.

1. Introduzione.

In anni recenti la disciplina di contrasto alla criminalità organizzata, specialmente in campo economico, ha assunto una rilevanza sempre maggiore, dando luogo, nel tempo, ad un *corpus* normativo caratterizzato da forti tratti di specialità ed autonomia.

La questione, nei suoi tratti generali, è ampiamente studiata e non sarà oggetto di approfondimenti specifici in questa sede.

Si vuole, piuttosto, in questo contributo soffermarsi su una particolare disciplina normativa – quella in tema di misure di prevenzione patrimoniale sistematizzata nel D.Lgs. 159/2011¹ – la cui logica viene tradizionalmente ricondotta in

* L'Autore desidera ringraziare il prof. Alberto Marcheselli per gli interessanti spunti di riflessione e consigli forniti nel corso della stesura del lavoro.

¹ Per un primo approfondimento alla disciplina della confisca di prevenzione si vedano CIVELLO, *La confisca di prevenzione come 'nuova pena'*, in *Le associazioni di tipo mafioso*, a cura di ROMANO, Torino, 2015, p. 201 ss.; LEOTTA, *Il volto rinnovato delle misure di prevenzione*, in *Le associazioni di tipo mafioso*, cit., p. 303 ss.; MAUGERI, *Le moderne sanzioni patrimoniali tra funzionalità e garantismo*, Milano, 2001; MENDITTO, [Le sezioni unite verso lo 'statuto' della confisca di prevenzione: la natura giuridica, la retroattività e la correlazione](#)

chiave di contrasto, con funzione prettamente preventiva, delle consorterie criminali di significativa entità, storicamente riconducibili all'ampio spettro del fenomeno mafioso *lato sensu* inteso.

Si tratta di una materia che, ad una prima analisi, non sembrerebbe presentare così pregnanti elementi di collegamento con il diritto tributario.

Secondo una tradizionale impostazione, infatti, la disciplina di contrasto e repressione degli illeciti di matrice fiscale si troverebbe già integralmente sistematizzata nel complessivo *corpus* punitivo, rappresentato dalla disciplina dei D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 e D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che – pur con tutte le complessità, oggi sempre più avvertite, derivanti dai profili di sovrapposizione esistente – tutelerebbe in maniera piena ogni esigenza di tipo repressivo dello Stato in campo fiscale.

Le evoluzioni intervenute negli ultimi anni, tuttavia, testimoniano di un allargamento del campo di applicazione della normativa quale quella di prevenzione, con riflessi anche nell'ambito del diritto tributario.

Come si avrà modo di descrivere più avanti, la giurisprudenza si è, infatti, via via venuta a domandare se ed a quali condizioni sia possibile attingere con misura di prevenzione patrimoniale coloro che risultino avere disponibilità economiche derivanti da condotte di evasione fiscale.

Per via giurisprudenziale si è, così, introdotta la figura del contribuente 'fiscalmente pericoloso', in considerazione dell'abitualità e rilevanza dei suoi illeciti tributari.

La questione così posta presenta indubbiamente profili di ampia portata e richiede di svolgere un delicato esercizio di comprensione e delimitazione del campo di applicazione della disciplina di prevenzione patrimoniale al campo degli illeciti tributari, che si colloca al confine tra repressione degli illeciti fiscali, volta all'ablazione dei profitti derivanti da evasione fiscale, e tassazione, più in generale, delle ricchezze prodotte nell'ambito di attività illecite. Tra queste si colloca, peraltro, anche il profitto ed il reimpiego di grandezze economiche frutto di evasione fiscale.

Non solo, ma la questione in esame presenta aspetti di particolare attualità – lasciando aperti non irrilevanti profili di incertezza – con riferimento all'ambito di applicazione della normativa in materia di '*voluntary disclosure*'. Disciplina, quest'ultima, che – come noto – pur prevedendo molteplici cause di non punibilità ricollegate alle principali fattispecie sanzionatorie di stampo penalistico, non tiene in alcun conto lo spettro delle misure di prevenzione patrimoniale, la cui applicabilità in relazione agli importi emersi nell'ambito delle procedure di *voluntary disclosure*, pare, di conseguenza, indiscutibile.

[temporale](#), in *questa Rivista*, 26 maggio 2014; DRIGANI, *Prevenzione (misure di)*, in *Novissimo Dig. it., App.*, Torino, 1984, V, p. 1183 ss.

2. Brevi cenni in tema di misure di prevenzione, con particolare riferimento alla disciplina di prevenzione patrimoniale di cui al D.Lgs. 6 settembre 2011, n. 159.

Come noto, la materia delle prevenzioni – primariamente enucleata nel D.Lgs. 6 settembre 2011, n. 159² – sfugge ad un coerente inquadramento secondo i canoni del modello del diritto penale classico³ e presenta molteplici profili sulla cui legittimità sia in dottrina che in giurisprudenza sono state avanzate perplessità di ordine costituzionale e di compatibilità con le fonti di matrice sovranazionale⁴.

Il procedimento della prevenzione, infatti, trova la sua *ratio* nell'obiettivo "*di arginare la pericolosità sociale di determinati soggetti*" tramite "*un insieme di provvedimenti di carattere special-preventivo, applicabili a soggetti considerati a vario titolo socialmente pericolosi, e finalizzati a controllarne la pericolosità in modo da prevenire la commissione dei reati*"⁵.

Il modello in esame si discosta, quindi, sensibilmente sia rispetto alla disciplina penalistica – da cui se ne distanzia per la preminenza di criteri quali la 'pericolosità sociale' e la funzione di carattere preventivo, in chiave *ante delictum*⁶ – che dal campo delle misure di sicurezza, diversamente dalle quali può trovare applicazione anche nel caso in cui manchi la commissione di un precedente reato⁷.

² Si veda ROMANO, *Il nuovo codice antimafia*, in AA.VV., *Misure di prevenzione*, a cura di FURFARO, Torino, 2013, p. 41 ss.

³ In questo senso FURGIUELE, *La disciplina della prova nel procedimento applicativo delle misure patrimoniali di prevenzione*, in AA.VV., *La giustizia patrimoniale penale*, a cura di BARGI, CISTERNA, Torino, 2011, p. 401, dove si evidenzia che "la dottrina ha incontrato non poche difficoltà nel definire la natura del procedimento di prevenzione poiché esso sembra essere connotato da regole non univocamente inquadrabili nell'ambito di uno specifico 'settore' dell'ordinamento giuridico (penale, amministrativo ecc.)". Si veda anche NICO D'ASCOLA, *Un codice non soltanto antimafia. Prove generali di trasformazione del sistema penale*, in AA.VV., *Misure di prevenzione*, a cura di FURFARO, Torino, 2013, p. 60, dove si evidenzia "l'ambiguità che circonda l'istituto delle misure di prevenzione, relegate come sono in un ambito che si è riluttanti a definire di diritto penale e che non è sottomesso ai principi ed alle regole del giusto processo".

⁴ Cfr. FURGIUELE, *La disciplina della prova nel procedimento applicativo delle misure patrimoniali di prevenzione*, in AA.VV., *La giustizia patrimoniale penale*, cit., p. 401-402, dove si sottolinea come "la Costituzione non sembrerebbe operare alcun riferimento all'adozione di misure *ante delictum*; cioè soltanto collegate ad un giudizio di pericolosità ed in vista di finalità squisitamente preventive" e che "[...] l'attività diretta a prevenire i reati mal si concilia con la riserva di giurisdizione perché al giudice non è imposto di accertare un fatto, ma di convalidare un sospetto avanzato dalla polizia di sicurezza col rischio di trasformare il giudice in poliziotto. In questo senso, sotto il profilo sostanziale si è asserito che le misure di prevenzione altro non sono che 'pene di sospetto' fondate su un giudizio di disvalore della persona e perciò costituenti un surrogato delle 'sanzioni penali' [...]". Si veda anche MONTAGNA, *Procedimento applicativo delle misure ablativo di prevenzione e garanzie del giusto processo*, in AA.VV., *La giustizia patrimoniale penale*, cit., p. 452 ss.

⁵ CELOTTO, *La prevenzione speciale, i principi costituzionali e le garanzie europee*, in AA.VV., *Misure di prevenzione*, cit., p. 23.

⁶ In tale senso MANNA, *Il diritto delle misure di prevenzione*, in AA.VV., *Misure di prevenzione*, cit., p. 14.

⁷ CELOTTO, *La prevenzione speciale, i principi costituzionali e le garanzie europee*, in AA.VV., *Misure di prevenzione*, cit., p. 24, dove si evidenzia come "le misure in questione si distinguono sia dalle pene, per la diversa funzione – speciale e non generale – di prevenzione sociale, sia dalle misure di sicurezza, stavolta sul piano strutturale, essendo applicabili indipendentemente dalla commissione di un precedente reato".

Si tratta, in altre parole, di una normativa che sfugge alla logica tradizionale del diritto penale, che si fonda sulla relazione rappresentata dal binomio ‘colpevolezza per il fatto – pena’⁸, per ancorarsi ad un’impostazione che mira a contrastare – in chiave repressiva e preventiva⁹ – la pericolosità personale o patrimoniale di determinati soggetti, sul presupposto di un’esigenza di immediata sicurezza da parte della collettività¹⁰. Un’impostazione, cioè, che risulta contrassegnata da una volontà di controllo sociale tesa a garantire, sempre in un’ottica *ex ante*, un contrasto alle forme di criminalità “che il diritto penale classico non può raggiungere”¹¹.

Tali considerazioni, che delineano una sostanziale autonomia ed indipendenza tra il procedimento penale e la disciplina di prevenzione, determinano molteplici conseguenze, tra cui vanno sottolineate quelle in ordine ai rapporti tra i due procedimenti con riferimento alla distribuzione dell’onere della prova, alla tipologia di elementi probatori ammissibili e rilevanti, alla previsione di imprescrittibilità e di retroattività delle misure di prevenzione¹².

Sempre sul piano procedimentale, la peculiare natura del procedimento di prevenzione riverbera anche in punto di *ne bis in idem*.

A tale proposito, la giurisprudenza ha affermato una radicale “impermeabilità del procedimento di prevenzione alle vicende del processo penale”¹³, con conseguente irrilevanza della censure in tema di *ne bis in idem* sia con riferimento a precedenti giudicati del Giudice penale, ma anche a riguardo di precedenti statuizioni in sede di prevenzione. Anche il giudicato in tale ultima sede, infatti, si limiterebbe ad operare “*rebus sic stantibus*”, senza precludere ulteriori rivalutazioni della pericolosità dell’individuo nell’ottica dell’applicazione di una nuova o più grave misura di prevenzione¹⁴.

⁸ MANNA, *Il diritto delle misure di prevenzione*, in AA.VV., *Misure di prevenzione*, cit., p. 21, dove si afferma come “ormai coesistono due modelli di diritto penale, quello che origina dallo Stato liberale ottocentesco e dal concetto di retribuzione e che è legato alla c.d. colpa per il fatto, che si è comunque emancipato dalla stessa idea retributiva, per riconoscere alla pena e allo stesso diritto penale una loro legittimità solo laddove siano orientati allo scopo”.

⁹ MANNA, *Il diritto delle misure di prevenzione*, in AA.VV., *Misure di prevenzione*, cit., p. 22, dove si evidenzia come “dietro, quindi, la logica del controllo, che sembra appartenere ontologicamente alle misure di prevenzione, si nasconde, in realtà, un modello di diritto penale ormai di stampo notevolmente repressivo, ma [...] senza le garanzie tipiche del diritto e del processo penale, che derivano dallo Stato liberal-garantistico [...]”.

¹⁰ NICO D’ASCOLA, *Un codice non soltanto antimafia. Prove generali di trasformazione del sistema penale*, in AA.VV., *Misure di prevenzione*, cit., p. 67.

¹¹ MANNA, *Il diritto delle misure di prevenzione*, in AA.VV., *Misure di prevenzione*, cit., p. 22

¹² Si tratta di tematiche complesse su cui in questa sede non ci si può soffermare oltre. Si veda, a tale proposito, BARGI, *Il procedimento di prevenzione e i principi del giusto processo*, in AA.VV., *Misure di prevenzione*, cit., p. 68-70.

¹³ In tale senso, si veda Cass. pen., 28.10.2015, n. 43490, dove si afferma che “nel corso del procedimento di prevenzione, pertanto, il giudice di merito è legittimato a servirsi di elementi di prova o di tipo indiziario tratti da procedimenti penali in corso, anche se non ancora definiti con sentenza irrevocabile e, in tale ultimo caso, anche a prescindere dalla natura delle statuizioni terminali in ordine all’accertamento della responsabilità”.

¹⁴ Si veda CASSANO, *I rapporti tra processo penale e procedimento di prevenzione*, in AA.VV., *Misure di prevenzione*, cit., pp. 173 segg.

3. Segue: il rilievo della pericolosità sociale nelle misure di prevenzione patrimoniale.

La radicale alterità sotto il profilo della *ratio legis* rispetto al sistema *lato sensu* di matrice penalistica si evince, in particolare modo, alla luce dell'autonomo rilievo dell'elemento soggettivo per l'applicazione della misura di prevenzione – che si sostanzia nel criterio della pericolosità dell'individuo ai sensi degli artt. 1 e 4, D.Lgs. 159/2011¹⁵.

A tale proposito, la nozione di pericolosità che traspare dal D.Lgs. 159/2011 risulta di portata estremamente lata e non limitabile ad uno specifico catalogo di reati. Un elenco – non esaustivo – di fattispecie particolarmente significative viene, in verità, introdotto all'art. 4, D.Lgs. 159/2011, ma la sfera dei soggetti attingibili a misura di prevenzione rimane a forma aperta, come risulta dal combinato disposto degli artt. 1 e 4, comma 1, lett. c, D.Lgs. 159/2011¹⁶.

Il concetto di pericolosità preso in esame, peraltro, va ulteriormente specificato con riferimento alle misure di prevenzione patrimoniale dove assume centralità – oltre al criterio della pericolosità sociale – anche un requisito che insiste sul profilo oggettivo e che si sostanzia nell'individuazione di ricchezze *“di cui la persona nei cui confronti è instaurato il procedimento non possa giustificare la legittima provenienza”* e di cui abbia una disponibilità *“in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica, nonché dei beni che risultino essere frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego”*¹⁷.

Si tratta di un riconoscimento della funzione di tipo preventivo delle misure di prevenzione patrimoniale, tese, anch'esse, a neutralizzare quei soggetti nei cui confronti – pur non sussistendo, allo stato, elementi sufficienti per addivenire in via immediata ad una condanna in sede penale – permangono nondimeno ragionevoli dubbi che lascino pensare che gli stessi possano in futuro commettere fatti di reato.

La questione va, tuttavia, meglio inquadrata nei seguenti termini.

Da un punto di vista sistematico, così come nel caso di misure di prevenzione personale, anche con riferimento alle misure di prevenzione patrimoniale dovrebbe ritenersi imprescindibile una approfondita dimostrazione – da parte dell'Autorità che ha proposto l'applicazione della misura – circa la sussistenza del requisito della pericolosità sociale dell'interessato, quale requisito pregiudiziale all'attuazione della misura stessa.

Tale elemento dovrebbe, in particolare, sostanziarsi in una verifica in ordine all'attualità della pericolosità sociale dell'individuo, quale espressione di una condotta

¹⁵ CIVELLO, *La confisca di prevenzione come 'nuova pena'*, cit., p. 213 ss.

¹⁶ Si veda per un approfondimento in ordine alle classi di soggetti interessati da misure di prevenzione patrimoniale BALSAMO, AGLIASTRO, *I soggetti interessati*, in AA.VV., *Misure di prevenzione*, cit., p. 325 ss.

¹⁷ Art. 24, comma 1, D.Lgs. 159/2011.

dell'individuo che, in via abituale, è dedito alla commissione di attività di matrice delittuosa.

Se, però, tali elementi paiono sicuramente centrali nell'ambito del procedimento di prevenzione di tipo personale, giurisprudenza e dottrina hanno avuto modo di rilevare come in campo di misure di prevenzione patrimoniale non possa rilevarsi una medesima attenzione alla sussistenza di tale requisito soggettivo.

Si è, a tale riguardo, evidenziato come le modifiche normative intervenute nel corso degli ultimi anni abbiano portato ad una sostanziale divaricazione tra prevenzione personale e patrimoniale, anche a riguardo delle *rationes* giustificatrici¹⁸.

In specie, per quanto concerne la prevenzione patrimoniale si è affermato che l'obiettivo di lungo periodo consisterebbe non tanto nella semplice ablazione dei proventi di soggetti che, in ragione della loro pericolosità sociale, si ritiene – in chiave general-preventiva – potrebbero altrimenti mettere in atto, anche in futuro, condotte delittuose¹⁹, quanto nella espulsione in via coattiva di proventi e ricchezze di matrice illecita che, qualora lasciati circolare nell'economia sana, determinerebbero una lesione dell'ordine economico ed un'alterazione del principio della concorrenza tra operatori economici²⁰.

Tale inquadramento, che svaluta l'elemento soggettivo della pericolosità sociale nell'ambito delle misure di prevenzione patrimoniale, va ulteriormente argomentato, ponderando l'inciso di cui all'art. 1, lett. b, D.Lgs. 159/2011, dove si afferma che destinatari dei provvedimenti di prevenzione possono anche essere *“coloro che per la condotta ed il tenore di vita debba ritenersi, sulla base di elementi di fatto, che vivono abitualmente, anche in parte, con i proventi di attività delittuose”*.

Si tratta di un'ipotesi in cui appare evidente che il legislatore sembra orientarsi verso un'estensione del campo di applicazione della disciplina di prevenzione in modo da non limitarsi a colpire quei soggetti che – per i loro trascorsi oppure sulla base di

¹⁸ CIVELLO, *La confisca di prevenzione come 'nuova pena'*, cit., p. 214, dove si evidenzia come “in definitiva, nel sistema attuale, la res oggetto di definitiva ablazione si presenta sempre più remota rispetto a profili di pericolosità (oggettiva o soggettiva) e, tantomeno, a profili di responsabilità penale, così che tra la res medesima e le ragioni della sua pubblica espropriazione si esibisce un incolmabile *hiatus* ai limiti della ragionevolezza e, dunque, della legittimità costituzionale”.

¹⁹ PIGNATONE, [Mafia e corruzione: tra confische, commissariamenti ed interdittive](#), in questa Rivista, 24 settembre 2015, p. 1, dove si afferma come “la prevenzione patrimoniale è diventata sempre più autonoma dalla prevenzione personale ed è giustificata dalla pericolosità intrinseca del permanere delle ricchezze illecite in contesti mafiosi o paramafiosi, nel senso lato prima indicato, anche sotto il punto di vista del pericolo di inquinamento dell'economia legale, piuttosto che dalla pericolosità del singolo soggetto”.

²⁰ In tale senso, si veda in giurisprudenza - Cass. pen., 11 febbraio 2014, n. 23641 - “l'interesse pubblico alla eliminazione dal circuito economico di beni di sospetta illegittima provenienza sussiste per il solo fatto che quei beni siano andati ad incrementare il patrimonio del soggetto e prescinde dal fatto che perduri in capo a quest'ultimo lo stato di pericolosità, perché la finalità preventiva che si intende perseguire con la confisca risiede proprio nell'impedire che il sistema economico legale sia funzionalmente alterato da anomali accumuli di ricchezza, quale che sia la condizione del soggetto che poi si trovi a farne uso in qualsiasi modo”.

indizi ed elementi di fatto – abbiano posto in essere in passato o possano in futuro compiere attività delittuose²¹.

4. Considerazioni in merito all'ampio spettro di operatività della confisca di prevenzione: l'ablazione dei proventi di tipo illecito, indipendentemente da una loro origine delittuosa.

A tale riguardo, va evidenziato come l'art. 24, D.Lgs. 159/2011 – con specifico riferimento alla misura patrimoniale della confisca – legittimi l'ablazione di uno spettro estremamente più ampio di beni, che sembra trascendere la necessità di un collegamento, anche per equivalente, con il profitto o prezzo di un precedente illecito.

Ed, infatti, la norma in questione fa riferimento a “*beni che risultino essere frutto di attività illecite o ne costituiscano il reimpiego*”, abbandonando l'imperatività del previo accertamento circa la commissione di una fattispecie delittuosa quale fonte di innesco della misura confiscatoria.

Tale dizione pare legittimare una configurazione lata del campo di applicazione della confisca di prevenzione, in ragione di una lettura estensiva della nozione di attività illecita.

E' vero, infatti, che il predetto art. 1, lett. b, D.Lgs. 159/2011 sembrerebbe limitare l'accertamento in ordine alla pericolosità sociale dell'individuo con riferimento ai soli proventi di attività delittuose, richiedendo, pertanto, una previa verifica che i proventi oggetto di ablazione siano riconducibili, almeno in parte, a pregresse fattispecie delittuose, eventualmente poste in essere anche da soggetti terzi rispetto a quelli nella cui disponibilità tali ricchezze si trovino al momento della confisca²².

Tuttavia, la formulazione dell'art. 24, D.Lgs. 159/2011 rende legittimo un percorso ermeneutico per cui – stante la previa dimostrazione da parte dell'Autorità pubblica, anche in via indiziaria, ai sensi dell'art. 1, lett. b, D.Lgs. 159/2011, che determinati soggetti vivono con un tenore di vita difficilmente giustificabile se non tramite il godimento di proventi derivanti da attività di origine delittuosa – la misura ablatoria potrebbe essere applicata sulla generalità di quei beni, non solo di origine delittuosa ma, più genericamente, illecita di cui l'interessato non possa dare puntuale dimostrazione in ordine alla legittima provenienza²³.

²¹ In questo senso si veda CAMPANA, FAVETTA, TOMA, *L'impresa illecita. Profili tributari e contrasto patrimoniale*, Milano, 2015, p. 340, dove si afferma come “l'attuale sistema di prevenzione si prefigge quale scopo ultimo quello di neutralizzare la situazione di pericolosità sociale di un soggetto attraverso misure che incidano da un lato, sulla sua potenziale capacità di delinquere e dall'altro, sulla sua capacità di commettere ulteriori reati o inquinare il circuito economico legale reimpiegando beni e ricchezze utilizzate o ottenute mediante l'attività illecita”. Si veda anche CIVELLO, *La confisca di prevenzione come 'nuova pena'*, cit., p. 215 ss.

²² CIVELLO, *La confisca di prevenzione come 'nuova pena'*, cit., p. 238.

²³ Su tali profili si veda DI LELLO FINUOLI, *La torsione della confisca di prevenzione per la soluzione del problema dell'evasione fiscale*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 1, 2015, p. 287.

Profilo, quest'ultimo, particolarmente significativo atteso che, come accennato, la disciplina della prevenzione non incontra il limite della retroattività, potendo, quindi, retroagire *sine die ad infinitumque*²⁴ ed il regime di distribuzione dell'onere della prova può rendere anche assai ardua la dimostrazione circa l'origine lecita dei beni nella propria disponibilità.

A tale ultimo proposito, infatti, va rammentato che l'art. 24, comma 1, D.Lgs. 159/2011 enuclea una significativa previsione – in punto di distribuzione dell'onere della prova – in forza della quale viene posto in capo al soggetto attinto da misura ablatoria il compito di dimostrare la provenienza legittima dei beni nella propria disponibilità²⁵.

E, d'altra parte, quanto fin qui formulato trova anche riscontro tenendo in conto che uno dei criteri che legittimano l'applicazione di misura confiscatoria *ex art. 24*, D.Lgs. 159/2011, si sostanzia nella valutazione in ordine alla sproporzione tra le disponibilità economiche manifestate dal soggetto interessato dal procedimento di prevenzione ed il suo reddito oppure le sue attività economiche.

Si tratta di un profilo che, anch'esso, testimonia di una forza espansiva della confisca di prevenzione qualora risulti sussistente un nesso di collegamento tra soggetto attinto da misura ablativa e proventi di pregresse attività di matrice delittuosa.

Si afferma, in altre parole, la possibilità di sottoporre ad ablazione ricchezze che non si esauriscono nel solo prezzo o profitto di origine delittuosa, anche per equivalente – come nell'ambito della confisca penale – ma, più radicalmente, che insistono sul solo presupposto della loro illiceità o sproporzione rispetto all'effettivo tenore di vita dell'interessato.

Dizione, peraltro, che enuclea l'ingresso nel *corpus* normativo della confisca di prevenzione di un istituto – di matrice tipicamente tributaria – che è rappresentato dalla sproporzione delle disponibilità economiche in capo all'interessato dal procedimento di prevenzione rispetto al reddito dichiarato ai fini delle imposte sui redditi.

5. L'interrelazione tra confisca di prevenzione e modulo tributario: un'analisi di tipo sistematico, alla luce degli artt. 14, comma 4, L. 537/1993 e 79, D.Lgs. 159/2011.

Va, a questo punto, approfondita la natura del meccanismo confiscatorio nell'ambito della prevenzione patrimoniale, prendendo a riferimento i profili di interrelazione tra tale strumento ed il modulo fiscale, con particolare riferimento alla disciplina di cui all'art. 14, comma 4, L. 537/1993.

²⁴ Si tratta di una interpretazione consolidata nella giurisprudenza di legittimità, su cui si vedano, *ex multis*, Cass. pen., 16 luglio 2015, n. 30938; Cass. pen., 7 maggio 2014, n. 18848.

²⁵ MAZZA, *La decisione di confisca dei beni sequestrati*, in AA.VV., *Misure di prevenzione*, cit., p. 494-499.

Non è questa la sede per dare luogo ad adeguati approfondimenti in merito ai dibattiti, sia in dottrina che giurisprudenza, che hanno interessato l'evoluzione di tale normativa²⁶, così come la parallela disciplina in merito al trattamento dei costi da reato²⁷.

Può, in ogni caso, rilevarsi che lo scopo di tale disciplina trovi la sua *ratio* nell'obiettivo di tassare quelle forme di arricchimento derivanti dal compimento di attività illecite, prevedendone una generale sottoposizione a tassazione ai fini reddituali.

Normativa che, come noto, trova il proprio fondamento nella distinzione fondata sulla centralità dell'istituto della confisca di carattere penale e della conseguente integrale ablazione del provento quale discriminazione²⁸ tra imponibilità reddituale o diretta espropriazione dell'integrale provento illecito²⁹.

Ora, la formulazione di tale disposizione parrebbe delineare, a prima impressione, un quadro chiaro: qualora il provento sia già stato sottoposto a confisca penale sulla base di apposite disposizioni ablatorie di derivazione penalistica, la scelta ordinamentale enucleata all'art. 14, comma 4, L. 537/1993 dovrebbe legittimare l'operatività del modulo fiscale, escludendo l'ammissibilità di forme di ablazione differenti, tra cui dovrebbe ricomprendersi anche la confisca di prevenzione.

In altre parole, nei casi in cui l'attività illecita non assuma connotati riconducibili – a grandi linee – alla sfera penale, in cui, quindi, non sia già stata sottoposta a confisca penale, l'attività illecita dovrebbe essere ordinariamente sottoposta alla sola tassazione³⁰.

²⁶ In generale sul tema della tassazione dei proventi illeciti si vedano, *ex multis*, GIOVANNINI, *Provento illecito e presupposto dell'imposta personale*, Milano, 2000; MARCHESELLI, *Le attività illecite tra Fisco e sanzione*, Padova, 2001; BEGHIN, *La tassazione dei redditi da proventi illeciti*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 3280 ss.; FALSITTA, *La tassazione dei proventi da reato nell'analisi della giurisprudenza dell'ultimo decennio*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 1123 ss.

²⁷ Su tale problematica si vedano, in via generale, TESAURO, *Indeducibilità dei costi illeciti: profili critici di una norma di assai dubbia costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 426 ss.; CAPOLUPO, *Indeducibilità dei costi da attività illecita*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 1728 ss.

²⁸ Infatti, il dettato dell'art. 14 comma 4, L. 537/1993 delimita la sottoposizione a tassazione dei proventi illeciti nei soli casi in cui non siano già intervenuti 'sequestro o confisca penale'.

²⁹ Si veda, per un primo approfondimento, MARCHESELLI, *La confisca per equivalente*, in AA.VV., *Trattato di Diritto sanzionatorio tributario, doganale e valutario*, diretto da GIOVANNINI ed a cura di MARZADURI, DI MARTINO, in corso di pubblicazione, Milano.

³⁰ Sulle complessità che derivano dall'interrelazione tra confisca ed imposizione ex art. 14, comma 4, L. 537/1993 – con specifico riferimento all'individuazione del momento fino al quale l'eventuale ablazione sarebbe idonea a travolgere il presupposto imponibile - si veda MARCHESELLI, *La rilevanza del momento di attuazione del sequestro e della confisca dei redditi illeciti*, in *Corr. trib.*, 2003, p. 2569 ss., dove si evidenzia come la soluzione più corretta dovrebbe essere quella che valorizza i soli eventi verificati all'interno del periodo di imposta, ritenendo che l'Ente impositore possa imputare al contribuente il provento illecito, purché non espropriato all'interno del periodo medesimo. Di conseguenza, il provento illecito dovrebbe essere dichiarato e l'imposta versata, a meno che il contribuente non ne sia sprossessato entro la fine del periodo di imposta. Si veda anche MARCHESELLI, *Il momento di rilevanza del sequestro ai fini della esclusione della imponibilità della ricchezza di fonte illecita*, in *Dir. prat. trib.*, II, 2005, p. 399 ss.

Orbene, tale inquadramento sistematico troverebbe una giustificazione puntuale anche nell'ambito del dettato normativo in sede di D.Lgs. 159/2011, con riferimento a quella norma – l'art. 79, D.Lgs. 159/2011 – che enuclea una specifica facoltà, in capo ai militari della Guardia di Finanza, di porre in essere attività di controllo della posizione fiscale dei soggetti attinti da misura di prevenzione, sia personale che patrimoniale.

A tale riguardo, la norma in questione, al comma 6, statuisce che nell'ambito del procedimento di accertamento, i militari della Guardia di Finanza *“oltre ai poteri e alle facoltà previsti dall'articolo 2 del decreto legislativo 19 marzo 2001, n. 68, si avvalgono dei poteri di cui all'articolo 19, comma 4, nonché dei poteri attribuiti agli appartenenti al nucleo speciale di polizia valutaria ai sensi del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231”*.

Si tratta di uno spettro di poteri estremamente ampio, che non si limitano solamente – in forza del richiamo all'art. 2, D.L. 68/2001 – ai tipici poteri istruttori disciplinati nell'ambito dell'imposizione diretta e nell'IVA agli artt. 32 e 33, D.P.R. 600/1973 ed agli artt. 51 e 52, D.P.R. 633/1972.

Infatti, il richiamo effettuato nel predetto art. 79, comma 6, D.Lgs. 159/2011 all'art. 19, comma 4, D.Lgs. 159/2011 legittima una generalizzata possibilità per la Guardia di Finanza, sostanzialmente priva di limitazioni precise, di richiedere – nei confronti degli interessati da misure di prevenzione, oltre che in capo a soggetti terzi, tra cui ricadono anche enti e società in cui l'interessato possa, anche solo in parte, disporre del patrimonio – *“informazioni e copia della documentazione ritenuta utile ai fini delle indagini [...]”*, con l'ulteriore possibilità di sottoporre a sequestro, previa autorizzazione del PM e con le modalità di cui al codice di procedura penale, la documentazione stessa.

Peraltro, la norma in questione pare presentare ulteriori peculiarità, tali da attribuirle caratteristiche di forte autonomia rispetto al modulo tradizionale dell'istruttoria e dell'accertamento tributario³¹.

In primo luogo, sempre l'art. 79, comma 6, D.Lgs. 159/2011 statuisce espressamente che *“ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, ai dati, alle notizie e ai documenti acquisiti ai sensi del comma 4 si applicano le disposizioni di cui all'articolo 51, secondo comma, numero 2), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, e all'articolo 32, primo comma, numero 2), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 [...]”*.

Si tratta di una disposizione di indubbia pregnanza, che generalizza il campo di applicazione della specifica disciplina prevista nell'ambito delle indagini finanziarie³², con riferimento a tutta la documentazione, notizie e dati acquisiti nell'ambito dell'attività di controllo dei soggetti sottoposti a procedimento di prevenzione,

³¹ Per una panoramica del procedimento tributario, con particolare riferimento all'istruttoria VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012.

³² Per un primo approfondimento della disciplina delle indagini bancarie si vedano TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2006, p. 198 ss.; PERRONE, *Le indagini bancarie. Contributo allo studio delle presunzioni nel diritto tributario*, Bari, 2009.

determinando una complessiva inversione dell'onere della prova in ordine alla dimostrazione che tutte le ricchezze – rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell’IVA – siano state nel tempo assoggettate a tassazione.

Come evidente, questa norma rappresenta una previsione significativa, dalle venature latamente sanzionatorie, in quanto delinea un quadro in cui, a fronte di una mera constatazione di rilevanza fiscale di un determinato provento, incomberebbe direttamente sul contribuente la prova positiva, in ordine alla dimostrazione, in alternativa, di averne tenuto conto per la determinazione del reddito oppure che tale provento non assume rilevanza reddituale.

Prova positiva, in altre parole, che l’interessato da misura di prevenzione – ma anche quei contribuenti, terzi rispetto al ‘socialmente pericoloso’ che intrattengano con quest’ultimo rapporti di tipo qualificato, sia di tipo affettivo che lavorativo, nella misura esplicitata all’art. 19, comma 3, D.Lgs. 159/2011 – non dovrebbe offrire solamente con riferimento alle risultanze delle indagini di carattere finanziario alla luce degli estratti dei conti correnti, ma, in via generale, prendendo a riferimento ogni tipologia di informazione e dati comunque acquisiti da parte della Guardia di Finanza nell’ambito del procedimento di prevenzione.

Non solo, ma tale modulo di accertamento manifesta ulteriori profili di specialità, qualora si ponga mente al fatto che – al di là dei rinvii alle disposizioni fiscali previste nell’ambito delle imposte sui redditi e nell’IVA ai poteri istruttori che possono essere esercitati da parte della Guardia di Finanza, contestualmente al procedimento di prevenzione, per l’accertamento di eventuali violazioni fiscali – non viene operato alcun rinvio, di portata generale, a tutte le altre norme che disciplinano la fase dei controlli e dell’accertamento tributario.

Di conseguenza, potrebbe validamente affermarsi che l’art. 79, D.Lgs. 159/2011 attribuisca in capo alla Guardia di Finanza non solo una funzione di controllo della posizione fiscale dei soggetti sottoposti a prevenzione, ma anche un vero e proprio potere di accertamento, in autonomia ed indipendenza rispetto all’Agenzia delle Entrate.

Certo, il linguaggio utilizzato nell’art. 79, D.Lgs. 159/2011 non si presta ad una pacifica interpretazione, lasciando aperta la possibilità di ritenere che il ruolo della Guardia di Finanza si esaurisca con l’esercizio dei poteri di controllo, in fase di istruttoria, senza giustificare una vera e propria attribuzione di potestà impositiva a tale Corpo³³.

Tuttavia, si tratta di un’interpretazione, quest’ultima, che non coglierebbe appieno la specialità del meccanismo di accertamento disegnato in sede di prevenzione, sia in ordine all’ampiezza dei poteri istruttori, che in ordine alle modalità di accertamento in punto di distribuzione dell’onere della prova, anche in

³³ Come noto, infatti, nello schema di attuazione standard dei tributi, la titolarità del potere impositivo spetta alla sola Amministrazione finanziaria. Cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., p. 154-156.

considerazione del fatto che manca, nell'ambito della disciplina di prevenzione, alcun riferimento ad un ruolo dell'Amministrazione finanziaria.

Soprattutto, milita nel senso di ritenere che, in sede di accertamento contestuale a procedimento di prevenzione, il legislatore abbia inteso attribuire alla Guardia di Finanza una vera e propria potestà impositiva la circostanza che l'art. 79, comma 1, D.Lgs. 159/2011 qualifica la verifica in ordine alla posizione fiscale, economica e patrimoniale del soggetto attinto da misura di prevenzione quale "*accertamento di illeciti valutari e societari e comunque in materia economica e finanziaria*".

Occorre, a questo punto, concludere questo paragrafo domandandosi quali siano i rapporti tra le predette disposizioni – l'art. 79, D.Lgs. 159/2011 e l'art. 14, comma 4, L. 537/1993 – verificandone i profili di interrelazione.

A tale proposito, facendo seguito alla disamina appena portata avanti, può evidenziarsi come il modulo di accertamento enucleato all'art. 79, D.Lgs. 159/2011 delinei tratti di marcata autonomia e specialità rispetto ai moduli classici enucleati nei D.P.R. 633/1972 e 600/1973.

Ciò posto, neppure sembra che sussistano profili di sovrapposizione o contrasto di tale modulo di accertamento rispetto a quanto enucleato, nell'ambito della tassazione delle attività illecite e della deduzione dei costi da reato, da parte dell'art. 14, comma 4 e 4 *bis*, L. 537/1993.

Ed, infatti, si tratta di norme che paiono coniugabili, atteso che, come già descritto, l'art. 14, comma 4, L. 537/1993 costituisce disposizione tesa ad ampliare, sul versante sostanziale, lo spettro di applicazione del modulo fiscale, con l'obiettivo di sottoporre a tassazione proventi derivanti da attività illecite – sempre a condizione che gli stessi non siano sottoposti a confisca penale – mentre l'art. 79, D.Lgs. 159/2011 opererebbe sul piano procedimentale, volto a delineare peculiari modalità dell'istruttoria e dell'accertamento posto in essere da parte della Guardia di Finanza a seguito dell'inesco di un procedimento di prevenzione.

Di conseguenza, le modalità di accertamento previste dall'art. 79, D.Lgs. 159/2011 dovrebbero poter trovare applicazione tanto con riferimento alla individuazione e determinazione di eventuali redditi di natura illecita prodotti dai soggetti attinti da misura di prevenzione, quanto con riferimento a tutti quegli altri redditi, di matrice lecita, che quest'ultimo non abbia sottoposto a tassazione o di cui, comunque, non sia stato in grado di offrire la prova positiva circa la non rilevanza ai fini reddituali ed IVA.

Né, in ultimo, dovrebbero sussistere profili di sovrapposizione con l'istituto della confisca penale in quanto sarebbe la stessa previsione dell'art. 14, comma 4, L. 537/1993 a disciplinare i profili di interrelazione tra l'ablazione del provento sulla base di apposite disposizioni confiscatorie di derivazione penalistica e modulo fiscale³⁴.

³⁴ Rimangono, in ogni caso, aperte le problematiche di cui si era accennato, *supra*, nota 26, in merito all'individuazione del momento fino al quale l'eventuale ablazione sarebbe idonea a travolgere il presupposto imponibile.

6. Il contribuente fiscalmente pericoloso: la repressione degli illeciti tributari nell'alveo del modulo della prevenzione patrimoniale.

Si è visto nei paragrafi precedenti come il modello della prevenzione debba essere tenuto distinto, per i suoi caratteri di autonomia e peculiarità, sia dall'alveo del diritto penale che dal campo del diritto tributario.

In specie, per quanto concerne il versante penal-tributario, la disciplina della confisca di prevenzione non deve venire confusa ed assimilata agli strumenti ablatori che maggiormente possono trovare applicazione relativamente ad illeciti a rilevanza penale riferibili a violazioni della disciplina tributaria, quali l'istituto della confisca enucleato nel novellato art. 12 *bis*, D.Lgs. 74/2000 e la previsione della confisca prevista all'art. 648 *quater*, c.p. nell'ambito della nuova fattispecie criminosa dell'autoriciclaggio³⁵.

Allo stesso modo, con riferimento al versante connesso al diritto tributario, si è descritto come nello stesso D.Lgs. 159/2011 sussistano disposizioni normative che disciplinano l'interrelazione tra il procedimento di prevenzione ed il modulo di accertamento dei tributi.

Inoltre, si è avuto modo di notare come il disposto dell'art. 14, commi 4 e 4 *bis*, L. 537/1993, permetta di delineare un quadro preciso in ordine all'esclusiva operatività del modulo di accertamento tributario e della confisca penale con riferimento al trattamento giuridico delle attività illecite, senza che debbano trovare rilievo istituti enucleati nella disciplina della prevenzione.

L'inquadramento appena proposto va, a questo punto, ponderato tenendo in conto gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità in materia di prevenzione, con specifico riferimento al rapporto tra illeciti fiscali e misure di prevenzione.

6.1. La giurisprudenza delle Sezioni Unite in merito alla rilevanza dell'evasione fiscale quale giustificazione della provenienza del patrimonio del soggetto attinto dalla misura di prevenzione di cui al D.Lgs. 159/2011.

Nella giurisprudenza in materia di prevenzione si è avuto modo, prima di tutto, di affrontare la problematica relativa all'individuazione della quota confiscabile – a mezzo di confisca di prevenzione *ex art.* 24, D.Lgs. 159/2011– qualora occorra distinguere il provento derivante da illecito fiscale rispetto al complessivo arricchimento che nel tempo sia stato prodotto dal contribuente, di per sé non illecito.

³⁵ Per un primo approfondimento di tale disposizione si vedano GULLO, voce *Autoriciclaggio*, in *Il libro dell'anno del diritto 2016 Treccani*, a cura di LEO, VIGANO', Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 2016. Più in generale, in tema di riciclaggio, si vedano ZANCHETTI, voce *Riciclaggio*, in *Dig. disc. pen.*, vol. XII, Torino, 1997, p. 204 ss.; MANES, voce *Riciclaggio e reimpiego di capitali illeciti*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da CASSESE, vol. V, Milano, 2006, p. 5229 ss.

Ed, infatti, con specifico riferimento a tali ipotesi, dove può presentarsi la difficoltà di individuare, con complesse indagini a ritroso, la quota parte del provento che solo costituisce profitto derivante da illecito fiscale, si annida il rischio che la totalità dei proventi realizzati dal contribuente venga sottoposta a sequestro preventivo finalizzato alla confisca in sede di indagini penali oppure anche – come si avrà modo di vedere *infra* – nell’ambito della disciplina di prevenzione patrimoniale.

Ciò sul presupposto che il passare del tempo, coniugato alla confusione delle ricchezze di origine lecita con il prodotto dell’evasione fiscale, renderebbe impossibile una precisa delimitazione della sola quota parte del profitto illecito, frutto di violazioni di matrice fiscale.

A tale riguardo, infatti, recente giurisprudenza delle Sezioni Unite ha statuito che il reimpiego e la confusione generale tra profitti leciti ed illeciti – tale da rendere praticamente non possibile l’accertamento della distinzione tra tipologie differenti di profitto – unita alla considerazione che la confusione per lungo tempo di tali profitti dovrebbe aver determinato volumi e profitti complessivi superiori rispetto al caso in cui vi fosse stato, *ab origine*, un reimpiego dei soli capitali di origine lecita, implica che *“l’inquinamento, per definizione e per legge logico-economica [sia] onnipervasivo e travolgente”*³⁶.

Si tratta di una giurisprudenza significativa in quanto, in tale sentenza, il Supremo Collegio ha affermato l’irrelevanza dell’evasione fiscale quale giustificazione della provenienza del patrimonio del soggetto attinto dalla misura di prevenzione di cui al D.Lgs. 159/2011, sancendo che con l’evasione fiscale si attua inevitabilmente il reimpiego delle relative utilità nel circuito economico dell’evasore, con una confusione di utilità lecite-illecite, sul presupposto che la misura di prevenzione ha come obiettivo quello *“di impedire l’utilizzo per realizzare ulteriori vantaggi (non necessariamente reati) coerente con i profili economici della sostanza della prevenzione”*³⁷.

In altre parole, il Supremo Collegio ha statuito l’irrelevanza dell’evasione fiscale a condizione che concorrano i due seguenti elementi: *“origine illegale: dunque contra legem, come l’evasione fiscale; realizzare ulteriori vantaggi: dunque impedire il reimpiego. Il tutto secondo il principio generale secondo cui nessuno deve poter impunemente godere del frutto di una propria condotta illecita, tanto più se ripetuta e sistematica”*³⁸.

Ciò, però, implica altresì che l’ablazione non possa trovare luogo qualora i proventi di origine illecita, derivanti da evasione fiscale, siano stati oggetto di accertamento in sede tributaria, cui è riconnesso un gravoso carico sanzionatorio.

In tale caso, infatti, diversamente dalla fattispecie all’attenzione del Supremo Collegio, dovrebbe essere negata in radice la sussistenza dell’elemento del vantaggio derivante dal reimpiego dei proventi dell’evasione fiscale, atteso che ogni eventuale frutto della condotta di evasione fiscale è già stato assoggettato a piena tassazione,

³⁶ In tale senso, si veda la sentenza Cass. pen., Sez. Unite del 29 luglio 2014, n. 33451.

³⁷ Cfr. Cass. pen., Sez. Unite del 29 luglio 2014, n. 33451.

³⁸ *Ibidem*. Per una prima analisi di tale sentenza si veda MAURO, *Spunti problematici sulla confisca per equivalente (o di valore) nei reati tributari*, in *Rivista trimestrale dir. trib.*, II, 2015, p. 417-419.

nonché, in aggiunta, colpito da provvedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie.

Sulla scorta di quest'analisi, dunque, dovrebbe tenersi in conto – senza permetterne una ricomprensione nella complessiva quota di profitto confiscabile – di tutte quelle maggiori risultanze reddituali già oggetto di precedenti riprese a tassazione.

6.2. *L'evasore 'socialmente pericoloso': considerazioni in merito alla ricomprensione dell'evasione fiscale quale fondamento del procedimento di prevenzione patrimoniale.*

Più radicalmente, la questione che si intende ora affrontare concerne la legittimità dell'applicazione delle misure di prevenzione patrimoniale nei confronti di un soggetto che abbia posto in essere illeciti di matrice fiscale.

Si tratta di un profilo non coincidente rispetto a quanto si è visto nel precedente paragrafo, dove la giurisprudenza delle Sezioni Unite si era, in particolare, soffermata sulla rilevanza di un'asserita rilevante evasione fiscale quale modalità per giustificare una significativa sproporzione tra redditi dichiarati e patrimonio nella disponibilità dell'interessato da misura di prevenzione³⁹.

Per approfondire la problematica appena posta è necessario, in primo luogo, domandarsi se sussista un'adeguata base legale, nell'ambito del D.Lgs. 159/2011, che legittimi l'adozione di misura di prevenzione patrimoniale con riferimento agli illeciti di matrice fiscale.

In secondo luogo, vanno formulate una serie di riflessioni che permettano di cogliere appieno i termini della questione, riprendendo le considerazioni che si erano delineate nei paragrafi precedenti quanto ai profili di interrelazione tra meccanismo della prevenzione e normative di stampo sia penal-tributario che di accertamento tributario dei proventi derivanti da attività illecite.

Ebbene, per quanto riguarda il primo quesito che si è formulato – inerente la possibilità di interpretare la disciplina di prevenzione quale normativa atta a sottoporre a prevenzione quei soggetti che abbiano posto in essere, in maniera abituale e non meramente saltuaria, illeciti fiscali – non può negarsi che l'ampiezza di formulazione dell'art. 1, D.Lgs. 159/2011 ne lascerebbe intendere una probabile ricomprensione.

Si tratta, infatti, di un dettato normativo, specie qualora si faccia riferimento alla previsione – precedentemente descritta – enucleata all'art. 1, lett. b, D.Lgs. 159/2011 – in cui si afferma che destinatari dei provvedimenti di prevenzione possono anche essere *“coloro che per la condotta ed il tenore di vita debba ritenersi, sulla base di elementi di fatto, che vivono abitualmente, anche in parte, con i proventi di attività delittuose”* – che lascia intendere come il procedimento di prevenzione potrebbe essere attivato non solo nei

³⁹ Si veda DI LELLO FINUOLI, *La torsione della confisca di prevenzione per la soluzione del problema dell'evasione fiscale*, cit., p. 293 ss.

confronti dell'autore di reato fiscale ai sensi del D.Lgs. 74/2000, ma anche nei confronti di coloro che diano corso ad illeciti fiscali privi di rilevanza penale, purché in maniera non occasionale⁴⁰.

Un campo di applicazione, quindi, estremamente ampio, tale da poter legittimare un utilizzo vasto del modulo della prevenzione nei confronti degli autori di violazioni fiscali.

Peraltro, come si è avuto modo di argomentare in precedenza, lo stesso elemento inerente alla sussistenza del requisito soggettivo, circa la pericolosità sociale dell'individuo assoggettato a procedimento di prevenzione, non parrebbe costituire elemento necessario per l'applicazione di misura ablatoria ai sensi dell'art. 1, lett. b, D.Lgs. 159/2011, legittimandosi, pertanto, la confisca di beni e ricchezze nella disponibilità di soggetti terzi rispetto a coloro che – per i loro trascorsi oppure sulla base di indizi ed elementi di fatto – abbiano posto in essere in passato o possano in futuro compiere attività di tipo delittuoso.

Le considerazioni fin qui formulate – basate su una prima lettura del dato normativo, con specifico riferimento al combinato disposto degli artt. 1 e 24, D.Lgs. 159/2011 – vanno ora esaminate ponendo in essere una lettura sistematica, che ponga in relazione la materia della prevenzione con i due poli di repressione e contrasto degli illeciti fiscali rappresentati dalla disciplina penal-tributaria e dalla normativa dell'accertamento tributario.

Venendo, in prima battuta, alla relazione tra accertamento tributario e prevenzione, può riprendersi quanto si era precedentemente delineato in merito al rilievo dell'art. 79, D.Lgs. 159/2011 ed alla relazione di quest'ultima norma con l'art. 14, comma 4, L. 537/1993.

Si era, in tale sede, rilevato come l'art. 79, D.Lgs. 159/2011 fosse una disposizione con marcati profili di autonomia e specialità rispetto al modulo tipico dell'accertamento tributario, volta – fermo restando il limite posto dall'operare della confisca penale nei confronti dei proventi illeciti che dovessero essere sottoposti ad ablazione in forza di previsioni penali – a permettere una generale sottoposizione ad accertamento tributario di quei soggetti attinti da procedimento di prevenzione con riferimento ai proventi, indifferentemente leciti o illeciti, da questi ultimi prodotti.

Venendo, ora, alla questione in ordine alla tassazione di quegli specifici proventi che derivano da illeciti fiscali occorre ribadire la necessità di una distinzione, prima di tutto a livello concettuale, tra il complessivo arricchimento determinato dalla condotta del contribuente – di per sé indifferentemente lecita o illecita – e quella più limitata parte del complessivo arricchimento, che rappresenta il provento dell'illecito fiscale e che può sostanziarsi anche in un risparmio d'imposta.

In questa chiave non sarebbe ammissibile che, in sede di prevenzione, si procedesse ad accertamento ai sensi dell'art. 79, D.Lgs. 159/2011 del provento dell'illecito tributario. Il provento dell'illecito fiscale, infatti, non può ritenersi un

⁴⁰ In questo senso si veda CAMPANA, FAVETTA, TOMA, *L'impresa illecita. Profili tributari e contrasto patrimoniale*, cit., p. 340.

reddito tassabile; al massimo può rappresentare un provento confiscabile al ricorrere delle condizioni previste dal D.Lgs. 74/2000.

Piuttosto, l'inapplicabilità della confisca di prevenzione va sostenuta sul fondamentale rilievo che proprio l'art. 79, D.Lgs. 159/2011 istituisce un apposito procedimento di accertamento dei tributi, con l'obiettivo di sottoporre ad imposizione quei redditi imponibili che non sono stati dichiarati all'Erario da parte del preposto. Di conseguenza, a mezzo del procedimento di accertamento enucleato all'art. 79, D.Lgs. 159/2011, si dovrebbe giungere all'eliminazione del provento dell'illecito fiscale, elidendo in radice la necessità della confisca di prevenzione.

Si tratta, quindi, di una prima conclusione, che permette di definire in maniera più precisa l'interrelazione tra disciplina di prevenzione ed accertamento tributario delle violazioni di matrice fiscale.

Occorre, a questo punto, indagare l'interrelazione tra disciplina di prevenzione ed il polo rappresentato dalla normativa penal-tributaria.

Anche con riferimento a tale interrelazione, va rilevato come sussistano margini ristretti per un'applicazione ampia della confisca di prevenzione.

Ciò in particolare perché, come brevemente accennato in precedenza, la disciplina penal-tributaria già conosce in via generalizzata una previsione di confiscabilità obbligatoria che colpisce tutti quegli importi che costituiscano le imposte evase da parte del contribuente.

Di conseguenza, sarebbe difficilmente argomentabile come possa permanere in capo al contribuente che già è stato sottoposto a misura confiscatoria – ovvero ha assolto il debito tributario nei confronti dell'Erario versando imposte e sanzioni anche con le modalità indicate all'art. 12 *bis*, comma 2, D.Lgs. 74/2000⁴¹ – una quota parte del provento dell'illecito fiscale.

In tale senso, una possibile sovrapposizione tra confisca di prevenzione e modulo tributario sarebbe postulabile solo qualora si accedesse ad un'impostazione sulla linea di quella argomentata dalle Sezioni Unite della Cassazione del 29 luglio 2014, n. 33451.

Solo in tale chiave – sul presupposto, in altre parole, che il provento confiscabile in sede di prevenzione ammonti non solo al mero provento dell'illecito fiscale, quanto, piuttosto, al complessivo arricchimento del contribuente rappresentato dalla totalità dei proventi realizzati – si potrebbe legittimare un'esplicitarsi sia di confisca penale che di confisca di prevenzione a fronte della commissione di illecito fiscale penalmente sanzionato.

Peraltro, tale inquadramento andrebbe ulteriormente sottoposto a revisione critica – in un'ottica di ulteriore ostacolo all'esperimento di confisca di prevenzione con riferimento ai reati tributari – tenendo in conto la recente introduzione del reato di autoriciclaggio, cui è collegata un'apposita previsione di confisca obbligatoria ai sensi dell'art. 648 *quater*, c.p.

⁴¹ Per un approfondimento di tale disposizione si veda FINOCCHIARO, [L'impegno a pagare il debito tributario e i suoi effetti su confisca e sequestro](#), in *questa Rivista*, 14 dicembre 2015.

Si tratta di una fattispecie che, trovando applicazione in tutte le ipotesi in cui, a fronte della commissione di delitti non colposi, l'autore degli stessi proceda ad impiegare, sostituire, trasferire *“in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa”*⁴², determinerebbe anch'essa un'ulteriore, significativa, riduzione del campo di applicazione della confisca di prevenzione con riferimento ai reati tributari.

Al termine di questa analisi può concludersi come un autonomo spazio di applicazione della disciplina della confisca di prevenzione con riferimento agli illeciti fiscali paia non facilmente configurabile. Ciò in quanto un approccio sistematico che ponga la materia della prevenzione in uno spettro più ampio, atto a dare rilievo alle specificità proprie sia del modulo di matrice tributario che del modulo penal-tributario, implica la difficoltà di individuare la sussistenza di un effettivo provento illecito, frutto di illecito fiscale, che già non sia stato attinto da misura confiscatoria in sede penale oppure che non possa venire eliso tramite procedimento di accertamento ai sensi dell'art. 79, D.Lgs. 159/2011 della fonte reddituale da cui tale provento illecito di matrice fiscale abbia tratto origine⁴³.

Rimarrebbe, tuttavia, aperta un'ipotesi nella quale potrebbe trovare un certo spazio l'istituto della confisca di prevenzione, anche con riferimento agli illeciti di matrice fiscale⁴⁴.

Infatti, non potrebbe escludersi l'ablazione in ambito di prevenzione rispetto a quei proventi derivanti da illecito fiscale che si siano formati in anni risalenti, rispetto ai quali non potrebbe trovare applicazione né il meccanismo dell'accertamento tributario ex art. 79, D.Lgs. 159/2011 – sottoposto ai termini di decadenza previsti nella legislazione tributaria – né lo strumento della confisca penale, attesa l'intervenuta prescrizione del reato tributario.

Nei confronti di questi soli proventi illeciti formati in epoche pregresse, sarebbe quindi, postulabile l'esperibilità della confisca di prevenzione, attesa la non applicabilità, *in subiecta materia*, degli istituti dell'irretroattività e della prescrizione penale.

⁴² Per un primo approfondimento della nuova previsione incriminatrice si veda GULLO, voce *Autoriciclaggio*, in *Il libro dell'anno del diritto 2016 Treccani*, a cura di LEO, VIGANO', Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 2016. Più in generale, in tema di riciclaggio, si vedano ZANCHETTI, voce *Riciclaggio*, in *Dig. disc. pen.*, vol. XII, Torino, 1997, p. 204 ss.; MANES, voce *Riciclaggio e reimpiego di capitali illeciti*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da CASSESE, vol. V, Milano, 2006, p. 5229 ss.

⁴³ Rimarrebbe, forse, possibile immaginare che il soggetto 'fiscalmente pericoloso', pur non sottoponibile a misura di prevenzione patrimoniale, possa lo stesso essere assoggettato a misura di prevenzione personale, tenuto in conto della sussistenza dei requisiti di abitudine ed attualità della pericolosità sociale che costituiscono requisiti imprescindibili per l'applicazione di misura di prevenzione personale. Si tratta di profili che, tuttavia, non è possibile approfondire oltre in questa sede. Si veda, per quanto riguarda cenni generali di riferimento alle misure di prevenzione personale MAZZACUVA, *Le pericolose e le classi pericolose*, in AA.VV., *Misure di prevenzione*, cit., p. 93 ss.

⁴⁴ Si tratta, peraltro, di considerazioni che possono essere formulate anche con riferimento alle altre tipologie di illeciti, di matrice non fiscale.

6.3. *L'evasore socialmente pericoloso nella giurisprudenza della Cassazione.*

Le conclusioni che si sono formulate nel paragrafo precedente vanno, a questo punto, specificamente esaminate alla luce degli orientamenti della giurisprudenza.

A tale proposito, va subito messo in luce come la citata sentenza delle Sezioni Unite del 29 luglio 2014, n. 33451, non affronta *funditus* il tema dell'utilizzo della prevenzione patrimoniale nei confronti dell'evasore socialmente pericoloso, in quanto pare principalmente soffermarsi sul rilievo dell'asserita evasione fiscale a giustificazione della sproporzione del patrimonio dell'interessato da procedimento di prevenzione quale eccezione atta a paralizzare l'operatività della confisca *ex art. 24, D.Lgs. 159/2011*.

Se, quindi, tale pronuncia può, al massimo, costituire una indiretta conferma dell'applicabilità della confisca di prevenzione nei confronti della categoria degli 'evasori socialmente pericolosi' – priva di una specifica presa di posizione sul punto – di maggiore interesse a tali fini è, invece, un successivo orientamento della stessa giurisprudenza della Cassazione.

Si intende fare riferimento, in particolare, alla sentenza del Supremo Collegio del 25 giugno 2015, n. 26842, con la quale la Corte ha affermato come “[...] il Tribunale ha affermato che l'evasore fiscale, ancorché per importo ingente, pur socialmente riprovevole, non può dirsi di per sé socialmente pericoloso. Si tratta di conclusioni chiaramente errate, posto che: l'evasore fiscale oltre una certa soglia è punito dall'ordinamento in quanto tale e non solo se reimpiega il profitto illecito in altre attività; la valutazione della pericolosità sociale dell'evasore fiscale deve essere fatta caso per caso ed in concreto; nel caso in esame la condotta contestata è quella di avere esportato all'estero milioni di euro provento di evasione fiscale”.

Tale pronuncia costituisce una netta presa di posizione della Cassazione in favore di una piena applicabilità della confisca di prevenzione nei confronti di quei soggetti che abbiano posto in essere violazioni fiscali, sul presupposto di una radicale assimilazione di queste fattispecie ad altre, altrettanto riprovevoli, che già sarebbero ricomprese nell'alveo del procedimento di prevenzione.

Il principio di diritto affermato dalla Corte, peraltro, sembra attribuire centralità, quale vero e proprio discrimine per l'attingibilità a misura di prevenzione, al requisito di ordine soggettivo, rappresentato dall'analisi, in concreto, circa l'attitudine abituale, che deve denotare la condotta dell'evasore socialmente pericoloso, espressione di un ripetuto e continuativo atteggiamento di violazione della disciplina fiscale. Abitualità che la Corte sembra fondare, più che su di una effettiva verifica circa la continuità e ripetitività delle violazioni fiscali poste in essere dal contribuente, su di un criterio basato sulla mera rilevanza, in termini quantitativi, degli importi oggetto di evasione fiscale.

Più in generale, tuttavia, la statuizione della Cassazione nella pronuncia in esame non permette di comprendere in maniera approfondita quale sia stato il percorso logico-giuridico sotteso alla statuizione del principio di diritto, limitandosi ad una generica argomentazione in ordine alla necessità che forme di evasione fiscale di

rilevante entità – di per sé già oggetto di sanzione penale in forza delle fattispecie incriminatrici di cui al D.Lgs. 74/2000 – debbano venire in considerazione anche nell’ambito della prevenzione.

Proprio a tale ultimo proposito, va notato che la pronuncia in esame non affronta in maniera approfondita le problematiche che si sono in precedenza argomentate con riferimento al rapporto di interrelazione con il modulo della confisca in sede penal-tributaria.

Ciò sul presupposto fondamentale che occorre tenere a mente la fondamentale distinzione tra provento dell’illecito fiscale – che può essere oggetto di confisca già in sede penale – rispetto al complessivo arricchimento che si sia prodotto in capo al contribuente nel tempo, il quale, qualora di provenienza lecita, va ritenuto non attingibile a misura confiscatoria.

In tale senso, andrebbe attentamente delineata una distinzione che permetta di tenere separate situazioni non assimilabili, che si fonda sulla sussistenza di una precedente sottoposizione a procedimento penale – con conseguente imposizione di misura confiscatoria sui proventi dell’illecito fiscale – rispetto alle ipotesi in cui il giudizio penale non sia mai stato celebrato oppure si sia concluso con formula assolutoria.

Per quanto riguarda la prima ipotesi appena formulata, operata la confisca del provento dell’illecito fiscale, non dovrebbe residuare alcuno spazio per un’ulteriore ablazione nei confronti dell’evasore socialmente pericoloso in sede di procedimento di prevenzione.

Per quanto riguarda la seconda ipotesi, invece, la problematica fondamentale concerne la potenziale estensione *ad infinitum* della confisca di prevenzione, al di là dei limiti determinati dal regime della prescrizione penale, che può implicare la possibilità di attingere a confisca di prevenzione proventi derivanti da illeciti fiscali anche piuttosto risalenti nel tempo, che non erano stati sottoposti ad ablazione in ragione dell’irretroattività della misura confiscatoria – almeno nella sua forma per equivalente, di più ampio utilizzo⁴⁵ – disciplinata nell’ambito dei reati tributari⁴⁶.

Circostanza, quest’ultima, ulteriormente rafforzata qualora si ponga mente nuovamente al – particolarmente gravoso – regime di distribuzione dell’onere della prova, che determina, come si era accennato in precedenza, un significativo aggravamento della posizione procedimentale del soggetto sottoposto a procedimento

⁴⁵ Più complesso, infatti, è comprendere se anche nell’istituto della confisca diretta trovino applicazione i principi dell’irretroattività e della prescrizione del reato, atteso che, secondo recenti giurisprudenziali, la confisca diretta – non costituendo una vera e propria ‘pena’- non sarebbe sottoposta a tali vincoli. Si veda, a tale riguardo, Cass., sez. un., 21 luglio 2015, n. 31617. In dottrina, MAURO, *Spunti problematici sulla confisca per equivalente (o di valore) nei reati tributari*, in *Rivista trimestrale dir. trib.*, II, 2015, p. 412 ss.; MARCHESELLI, [*Tecniche di aggressione dei profitti dell’economia fiscalmente infedele: la confisca ‘penale’ tra efficacia preventiva e tutela dei diritti fondamentali*](#), in *questa Rivista*, 24 dicembre 2015, p. 14 ss.

⁴⁶ Per un primo approfondimento della disciplina della confisca nell’ambito della normativa penal-tributaria si vedano, *ex multis*, DI GREGORIO, MAINOLFI, RISPOLI, *Confisca per equivalente e frode fiscale*, Milano, Teoria e Pratica del Diritto – Fisco e Tributi, 2011; SOANA, *La confisca per equivalente*, Milano, Officina Penale e Processo, 2013.

di prevenzione, sostanzialmente costretto a dare la dimostrazione positiva in ordine all'origine non illecita delle proprie ricchezze, anche se di formazione molto risalente nel tempo.

Di conseguenza, in tale casistica non potrebbe escludersi che il procedimento di prevenzione possa avere come esito la sottoposizione a confisca di prevenzione di proventi derivanti da violazioni penalmente sanzionate della disciplina penal-tributaria.

Allo stesso modo, dovrebbe argomentarsi con riferimento a quelle ipotesi in cui il giudizio penale abbia avuto una conclusione diversa dalla condanna dell'imputato, con statuizione che non abbia confermato la commissione di un reato tributario da parte dell'imputato stesso.

Ciò, infatti, sul presupposto che in giurisprudenza si sostiene come il procedimento di prevenzione debba ritenersi indifferente – trattandosi di procedimento amministrativo con finalità general-preventiva – rispetto agli esiti, anche assolutori, formulati in sede penale.

Anche in tali ipotesi, di conseguenza, potrebbe validamente giungersi all'ablazione di proventi nella disponibilità dell'interessato, sul presupposto che gli stessi debbano ritenersi quali prodotto di illecito fiscale, in forza di una valutazione del materiale probatorio differente rispetto a quella effettuata in sede penale, soprattutto alla luce di una più ampia valorizzazione degli elementi meramente indiziari ed in considerazione della pregnanza della previsione di sostanziale inversione dell'onere della prova in capo al soggetto assoggettato a prevenzione.

Rimane, in ultimo, da formulare una considerazione in merito all'interrelazione tra modulo dell'accertamento tributario e disciplina della confisca di prevenzione.

In tale senso, infatti, anche dal testo della sentenza in esame non si evince alcuno spazio che concepisca lo strumento della confisca di prevenzione in alternativa al modulo dell'accertamento tributario enucleato all'art. 79, D.Lgs. 159/2011.

In altre parole, a fronte di redditi, anche di origine illecita – purché non assoggettati a confisca penale ai sensi dell'art. 14, comma 4, L. 537/1993 – dovrebbe trovare unicamente applicazione la disciplina dell'accertamento enucleata dall'art. 79, D.Lgs. 159/2011. Similmente, con riferimento ai proventi illeciti di matrice fiscale, dovrebbe ritenersi valido quanto prima sostenuto in merito all'applicabilità del procedimento di accertamento ai sensi dell'art. 79, D.Lgs. 159/2011 sulla fonte reddituale da cui tale provento illecito di matrice fiscale abbia tratto origine.

7. La disciplina della confisca di prevenzione nel quadro della *voluntary disclosure*.

Le considerazioni che si sono fin qui formulate in merito alle peculiarità del procedimento della prevenzione ed in ordine alle complesse interrelazioni con il campo della tassazione delle ricchezze di origine illecita offrono l'opportunità di

soffermarsi su un'ulteriore questione che interessa la disciplina della *voluntary disclosure*⁴⁷.

A tale riguardo, va evidenziato come dottrina e giurisprudenza si siano fin ora poco interessate ai profili di possibile contatto della disciplina di prevenzione – con particolare riferimento alla confisca di prevenzione – nei confronti di quei contribuenti che abbiano posto in essere la regolarizzazione della propria posizione fiscale sulla scorta del procedimento enucleato dell'art. 1, comma 1, L. 15 dicembre 2014, n. 186.

Va, prima di tutto, premesso che non è questa la sede per intraprendere una approfondita disamina degli aspetti sanzionatori e delle problematiche inerenti i profili di non punibilità penale connessi all'accessione al procedimento *de quo*⁴⁸.

Ci si propone, piuttosto, di affrontare la questione in ordine all'esclusione delle ricchezze oggetto di emersione nell'ambito della procedura di regolarizzazione volontaria dal campo di applicazione della disciplina di prevenzione, con specifico riferimento alle misure di prevenzione patrimoniale.

Ebbene, non può negarsi che tale interrogativo non si presti ad un semplice risoluzione, specialmente qualora si ponga mente alle riflessioni che si sono formulate nei paragrafi precedenti.

In specie, deve evidenziarsi che, diversamente da molte fattispecie di reato previste dalla legislazione penal-tributaria, esplicitamente prese in esame nella legislazione in tema di *voluntary disclosure* al fine di escluderne l'applicazione per quei fatti di reato commessi dai contribuenti che avessero deciso di porre in essere il procedimento di emersione, la materia della prevenzione non viene in alcun modo presa in considerazione.

Si tratta, evidentemente, di un elemento importante – che depone in chiave di legittimazione dell'operatività della disciplina di prevenzione con riferimento alle ricchezze che siano oggetto di emersione nell'ambito della *voluntary disclosure* – che, però, va inquadrata correttamente⁴⁹.

Infatti, non dovrebbe ritenersi – pur con le ulteriori cautele su cui ci si soffermerà *infra* – che all'adesione al procedimento di regolarizzazione *de quo* possa conseguire, direttamente ed automaticamente, l'attivazione di procedimento di prevenzione nei confronti del contribuente stesso.

⁴⁷ CARDILLO, *La voluntary disclosure: aspetti critici*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, p. 906 ss.; GLENDI, *Voluntary disclosure: le ripide procedure (per il purgatorio più o meno salvifico o il suicidio sanzionatorio del peccatore fiscale in via di non sempre spontaneo o totale pentimento)*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, p. 906 ss.; LEO, *Raddoppio dei termini e voluntary disclosure: tutto risolto?*, in *Il Fisco*, 2015, p. 2017 ss.; SANVITO, *La voluntary disclosure evita la confisca di prevenzione sui proventi da reati tributari?*, in *Il Fisco*, 2015, p. 838 ss.; PERINI, *Voluntary disclosure: l'elenco incompleto delle fattispecie non punibili*, in *Il Fisco*, 2015, p. 348 ss.; IORIO, MECCA, *Effetti penali della voluntary disclosure*, in *Il Fisco*, 2014, p. 723 ss.

⁴⁸ In specie, su tali profili, si vedano PERINI, *Voluntary disclosure: l'elenco incompleto delle fattispecie non punibili*, cit.; IORIO, S. MECCA, *Effetti penali della voluntary disclosure*, cit.

⁴⁹ Sulla problematica inerente l'esperibilità della confisca di prevenzione con riferimento a quei contribuenti che abbiano posto in essere il procedimento di *voluntary disclosure* si vedano PERINI, *Voluntary disclosure: l'elenco incompleto delle fattispecie non punibili*, cit.; SANVITO, *La voluntary disclosure evita la confisca di prevenzione sui proventi da reati tributari?*, cit.

A tale riguardo, una prima considerazione deve essere formulata riprendendo un profilo che era stato approfondito in precedenza, in merito all'importanza del connotato dell'abitudine nell'ambito del procedimento di prevenzione.

Ed, infatti, si sostiene come sia proprio il profilo circa l'abitudine della condotta che permette di qualificare come socialmente pericoloso il soggetto attinto da misura di prevenzione.

Altrimenti argomentando, si legittimerebbe una generalizzata applicazione della disciplina di prevenzione nei confronti di qualunque soggetto, al di fuori degli schemi garantistici propri del modello penalistico ed in violazione delle *rationes* giustificatrici della disciplina di prevenzione, che si connotano per finalità, principalmente, general-preventive.

Certo, il requisito in esame è, in concreto, di difficile enucleazione ed andrebbe ulteriormente specificato, in considerazione della diversità dei presupposti di innesco delle misure di prevenzione personale rispetto a quelle patrimoniali.

Se, infatti, la giurisprudenza afferma che l'elemento dell'abitudine debba, nelle misure di prevenzione personale, essere ulteriormente declinato sotto il profilo dell'attualità della pericolosità sociale, quale necessità che il soggetto attinto da misura di prevenzione personale manifesti una condotta non solo abitualmente dedita ad attività criminali, ma altresì la ponga in essere in via attuale, non bastando, quindi, che lo stesso sia stato dedito, in un tempo pregresso, ad attività di stampo criminoso, la rilevanza dell'abitudine appare molto più sfumata in sede di prevenzione patrimoniale.

Con riferimento alla prevenzione patrimoniale, infatti, si è visto come la giurisprudenza, svalutando il rilievo dell'elemento soggettivo della pericolosità sociale, individua la *ratio* di tali misure in chiave, più ancora che di general-prevenzione in ordine al contrasto circa l'ipotetica commissione di futuri reati, quale disciplina tesa primariamente ad impedire che ricchezze di origine illecita possano essere immesse in circolo nell'economia lecita⁵⁰.

Ciò posto, si può – a questo punto – provare a formulare una riflessione che permetta di prendere in esame, in via di prima approssimazione, quali possano essere gli scenari di potenziale applicazione della disciplina della prevenzione patrimoniale nei confronti di quei soggetti che abbiano deciso di dare corso al procedimento di regolarizzazione previsto dall'art. 1, comma 1, L. 15 dicembre 2014, n. 186⁵¹.

⁵⁰ Su tali considerazioni si veda, *ex multis*, DI LELLO FINUOLI, *La torsione della confisca di prevenzione per la soluzione del problema dell'evasione fiscale*, cit., p. 285, dove si evidenzia come “a partire dalle riforme introdotte con i c.d. Pacchetti sicurezza del 2008 e 2009 – lo sganciamento delle misure patrimoniali da quelle personali, l'irrilevanza dell'attualità della pericolosità sociale, l'incontrollata estensione delle categorie soggettive dei destinatari – la dottrina più attenta al rispetto delle garanzie ha constatato come il procedimento di prevenzione tenda a trasformarsi in un processo al patrimonio, una sorta di *actio in rem* che prescinde dai requisiti soggettivi un tempo significativi e condizionanti la richiesta per l'applicazione della confisca”.

⁵¹ In tale senso si veda anche CARDILLO, *La voluntary disclosure: aspetti critici*, cit., p. 906 ss., dove si afferma “l'autodenuncia in sede di *disclosure* e la successiva necessaria trasmissione degli atti alla Procura da parte dell'Agenzia, espone il contribuente al fortissimo rischio di subire una misura di prevenzione

A tal riguardo, possono darsi due casistiche diverse, che si differenziano sotto il profilo temporale, in quanto prendono a riferimento circostanze di fatto che sono, rispettivamente, successive oppure precedenti rispetto al procedimento di collaborazione volontaria.

Venendo alla prima delle due ipotesi delineate, merita prendere in considerazione la situazione in cui il contribuente, in epoca successiva all'emersione dei capitali, venga sottoposto ad accertamento fiscale oppure a procedimento penale – anche per reati di natura non fiscale – da cui si evincano violazioni di una certa gravità.

Ebbene, si tratterebbe di un'ipotesi in cui – specie qualora si consolidasse una interpretazione ampia del disposto dell'art. 1, lett. b, D.Lgs. 159/2011 – si potrebbe giustificare l'attivazione del procedimento di prevenzione patrimoniale a mezzo di sequestro volto alla confisca *ex art.* 24, D.Lgs, 159/2011, anche delle somme regolarizzate in forza della procedura di emersione e rientro dei capitali detenuti all'estero⁵².

Non potrebbe, infatti, negarsi che, la pregressa spontanea dichiarazione di aver detenuto capitali all'estero in violazione della normativa fiscale unita alla più recente violazione – per la quale il proposto venga sottoposto a procedimento penale o accertamento fiscale – possa integrare il requisito della pericolosità sociale, che costituisce il presupposto di attivazione della prevenzione, in ottica di tutela della collettività in chiave general-preventiva.

Rimarrebbe, indubbiamente, aperta la questione – già prima delineata in termini generali alla luce della giurisprudenza delle Sezioni Unite del 29 luglio 2014, n. 33451 – in ordine alla rilevanza del pagamento del tributo, nonché delle sanzioni sulla

patrimoniale difficilmente eliminabile, pur all'esito della positiva definizione della regolarizzazione con l'erario”.

Si tratta, peraltro, di una questione – che era già stata affrontata in giurisprudenza con riferimento ai c.d. 'condoni tombali'. A tale proposito, si veda TADINI, *Confisca di prevenzione ed evasione fiscale*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2014, p. 61, dove si evidenzia come le pronunce della giurisprudenza siano “concordi, con riferimento al condono tombale *ex legge* 413/1991, nel ritenere che l'adesione a tale iter amministrativo nulla comporta in tema di confiscabilità dei proventi dell'evasione fiscale, posto che quelle procedure, a seguito delle quali le somme non dichiarate entrano lecitamente nel patrimonio in indagine, non modificano l'originaria illiceità del comportamento grazie al quale esse si sono accumulate”.

⁵² A tale riguardo, infatti, si veda vedano PERINI, *Voluntary disclosure: l'elenco incompleto delle fattispecie non punibili*, cit., p. 348 ss., dove si afferma: “si immagini uno scenario nel quale un contribuente, dopo aver a lungo presentato dichiarazioni fiscali assai modeste, incapaci di giustificare l'elevato tenore di vita, aderisca alla procedura di *voluntary disclosure*, facendo emergere importanti capitali occultati al Fisco. Si ipotizzi poi, che a distanza di qualche anno, questi subisca una verifica fiscale dalla quale emergano nuovi, rilevanti redditi sottratti a tassazione. Ebbene, in tale contesto, sarebbe interessante chiedersi se sussistono elementi di fatti per ritenere che questo contribuente 'per la condotta ed il tenore di vita' viva 'abituamente, anche in parte, con i proventi di attività delittuose', giusta quanto disposto dall'art. 1, lett. b, del D.Lgs. n. 159/2011 [...]. Ciò in quanto, in presenza di una risposta affermativa, è chiaro che a schiudersi sarebbero le porte del procedimento di prevenzione, con tutto ciò che ne consegue – ad esempio – sotto il profilo della confisca di cui all'art. 24 del Codice delle leggi antimafia [...]”.

base delle modalità di definizione previste dalla normativa in tema di *voluntary disclosure*⁵³.

Infatti, per affermare in tali ipotesi una ablazione delle somme oggetto di *voluntary disclosure*, occorrerebbe sostenere che il procedimento di emersione dei capitali detenuti all'estero non abbia permesso di sanare, in via definitiva e radicale, l'originaria illecita origine dei capitali detenuti all'estero, che, in sede di prevenzione, andrebbero comunque ritenuti di provenienza illecita in ragione dell'illiceità del comportamento del contribuente nella pregressa fase di accumulazione⁵⁴.

In tale senso, come si è rilevato in dottrina, il proposto avrebbe comunque l'onere di dimostrare che il provento complessivo – depurato della quota parte attinente al profitto dell'illecito fiscale, già mondato con la definizione del procedimento di *voluntary disclosure* – abbia avuto origine da incrementi patrimoniali di natura lecita, cioè non derivanti da condotte di reato pregresse ovvero altrimenti illecite⁵⁵.

Discorso per certi versi più complesso concerne, invece, la possibilità di sottoporre a misura di confisca di prevenzione le somme regolarizzate tramite procedura di *voluntary disclosure* in relazione a circostanze di fatto precedenti all'esperimento della procedura stessa oppure, direttamente ed automaticamente, in ragione del mero fatto che il contribuente ha deciso di dare seguito alla procedura di *voluntary disclosure*, facendo emergere capitali di rilevante entità⁵⁶.

Tale ultima ipotesi – in cui si attingessero a confisca, direttamente ed automaticamente, le ricchezze oggetto di emersione, in difetto di elementi di 'pericolosità sociale', altri rispetto alla rilevanza quantitativa degli importi regolarizzati – pare di difficile realizzazione, come si era già avuto modo di notare poc'anzi.

⁵³ Su questi profili si veda SANVITO, *La voluntary disclosure evita la confisca di prevenzione sui proventi da reati tributari?*, cit., p. 838 ss., dove si afferma come "forse l'estinzione dell'intero debito potrebbe indurre condizione di negazione di quell'effetto prolungato che la Suprema Corte [...] attribuisce all'illiceità originaria del comportamento d'evasione, e tale da continuare a dispiegare i suoi effetti ai fini della confisca".

⁵⁴ In tale senso CARDILLO, *La voluntary disclosure: aspetti critici*, cit., p. 906 ss., dove si afferma che "la non punibilità del reato, così come l'ipotesi di un 'condono', per insegnamento costante della Cassazione, non incide sul convincimento del giudicante in sede di applicazione della misura cautelare: a nulla rileva che a seguito del perfezionamento dell'iter amministrativo della sanatoria le somme di cui all'evasione fiscale entrino a far parte legittimamente del patrimonio del proposto, dal momento che l'illiceità originaria del comportamento con cui quest'ultimo se le era procurate continua a dispiegare i suoi effetti ai fini della confisca". Si veda anche TADINI, *Confisca di prevenzione ed evasione fiscale*, in *Resp. amm., soc. enti*, 2014, p. 53 ss.

⁵⁵ SANVITO, *La voluntary disclosure evita la confisca di prevenzione sui proventi da reati tributari?*, cit., p. 838 ss., dove si evidenzia come "a condizione, peraltro, che i redditi non dichiarati, da cui i beni così messi in chiaro, possano essere considerati, quantomeno, espressione della propria attività economica, condizione tale dunque da negare sproporzione tra beni e capacità reddituale; e ancora che sia negata l'insanabilità dell'illiceità che, diversamente indice connotazione di beni frutto di attività illecita dunque comunque passibili di confisca".

⁵⁶ A tale riguardo, si veda SANVITO, *La voluntary disclosure evita la confisca di prevenzione sui proventi da reati tributari?*, cit., p. 838 ss.

E' vero, infatti, che la prevenzione può operare indipendentemente da una statuizione del giudice penale che abbia affermato la responsabilità penale dell'interessato e che può ragionevolmente dubitarsi del fatto che le previsioni di non punibilità enucleate in sede di *voluntary disclosure* siano tali da escludere l'antigiuridicità del fatto tipico. Tali previsioni integrano, piuttosto, una mera causa di non applicazione della pena, tale da non elidere la sussistenza, sul piano oggettivo, dell'antigiuridicità del fatto⁵⁷.

Tuttavia, la prevenzione postula l'elemento della pericolosità sociale del soggetto che per quanto depurato nel suo rilievo dalla giurisprudenza deve essere dimostrato con indizi certi e concreti.

Meno problematico, invece, è rispondere all'interrogativo se la prevenzione patrimoniale possa essere applicata facendo riferimento – ai fini dell'integrazione dell'elemento dell'abitudine – a pregresse ipotesi di reato, in cui sia caduto il proposto nel corso del tempo e per cui già sia stato sottoposto a sanzione penale o amministrativa.

Proprio a tale proposito, argomentando in linea di continuità con quanto enucleato poc'anzi con riferimento alle ipotesi in cui il proposto venga attinto da misura ablatoria successivamente, in caso di illeciti commessi in un momento successivo alla definizione del procedimento di regolarizzazione dei capitali detenuti all'estero, può sostenersi come l'attivazione del procedimento di prevenzione patrimoniale a mezzo di sequestro volto alla confisca ex art. 24, D.Lgs. 159/2011, possa spingersi a sottoporre ad ablazione anche quelle somme oggetto di regolarizzazione in forza della procedura di emersione.

In ultimo – si tratta di una questione che interessa tutte le diverse fattispecie fin qui prese in esame – rimane aperto un ulteriore interrogativo, attinente alla questione in ordine all'intervallo temporale rispetto al quale possa operare la confisca.

In altre parole, merita specificare meglio fino a quando possa retroagire la misura ablatoria, andando anche a colpire ricchezze di risalente formazione.

A tale proposito, si è avuto modo di vedere come la giurisprudenza abbia affermato che la disciplina di prevenzione non incontra il limite dell'irretroattività e della prescrizione.

Di conseguenza, in considerazione di tale impostazione, si potrebbe argomentare come tutto l'arricchimento, complessivamente inteso, debba essere assoggettato ad ablazione qualora ricorrano tutte le altre condizioni prima viste per giustificarla.

In questo senso, peraltro, scarsa rilevanza potrebbe avere la questione in ordine al pagamento del tributo ed all'assolvimento delle sanzioni previste nell'ambito della *voluntary disclosure*. Infatti, tale procedimento di definizione non implica un radicale assolvimento delle imposte dovute, che prenda a riferimento tutto lo spettro dei

⁵⁷ In questo senso, SANVITO, *La voluntary disclosure evita la confisca di prevenzione sui proventi da reati tributari?*, cit., p. 838 ss., dove si evidenzia: "tanto più che la volontaria emersione esclude la punibilità per i fatti di reato, non l'antigiuridicità, non è una causa di giustificazione, quindi è (solo) l'occasione di non essere puniti per un fatto che mantiene intatto l'originario suo disvalore penale".

profitti derivanti dall'illecito fiscale fin dall'origine, ma si limita, come noto, a quelle annualità ancora accertabili sulla base delle previsioni vigenti.

Di conseguenza, non sarebbe, in radice, possibile affermare che l'adesione alla procedura di regolarizzazione implichi una complessiva elisione di ogni vantaggio fiscalmente illegittimo di cui il contribuente abbia beneficiato nel corso degli anni.

Considerazione, quest'ultima, centrale, invece, nell'ambito della prevenzione patrimoniale, il cui obiettivo – come visto – risiede in una logica di deprivazione in capo al proposto di ogni vantaggio economico di origine illecita di cui questi abbia goduto, senza limitarsi ad uno specifico arco temporale, ma potendo retroagire *ad infinitum*.

Proprio in tale senso, infatti, dovrebbe essere letta quella giurisprudenza delle Sezioni Unite della Cassazione del del 29 luglio 2014, n. 33451 quando afferma che *“nessuno deve poter impunemente godere del frutto di una propria condotta illecita, tanto più se ripetuta e sistematica”*.

Va rilevato, peraltro, come quest'impostazione determini altresì quale, possibile, conseguenza una irrimediabile confusione di utilità lecite-illecite nel patrimonio del proposto, in conseguenza del continuativo reimpiego delle utilità economiche nel circuito economico nel tempo.

Situazione, quest'ultima, che ulteriormente militerebbe nel senso di ritenere assoggettabile a prevenzione l'integrale ricchezza del proposto, anche qualora oggetto di procedimento di regolarizzazione, sul presupposto che si sia determinato – nelle parole della Sezioni Unite della Cassazione – un *“inquinamento, per definizione e per legge logico-economica [...] onnipervasivo e travolgente”*⁵⁸.

⁵⁸ In tale senso, si veda la sentenza Cass. pen., Sez. Unite del 29 luglio 2014, n. 33451.