

## CONFISCHE E REATI TRIBUTARI

### 1. Considerazioni introduttive

Nella materia tributaria, il sistema delle confische è significativamente articolato. In un ristretto arco temporale il legislatore ha infatti dotato il corpus normativo penal-tributario di un variegato ventaglio di soluzioni confiscatorie, la cui operatività interessa sia la persona fisica che la persona giuridica.

In origine, l'unica forma di ablazione patrimoniale astrattamente applicabile in caso di condanna per un reato fiscale era quella prevista dall'art. 240 c.p. che:

- i. al primo comma consente l'apprensione del prodotto o profitto del reato (i.e. confisca facoltativa),
- ii. al secondo comma obbliga il giudice a ordinare la sottrazione del prezzo del delitto (i.e. confisca obbligatoria).

Nondimeno, alla luce delle difficoltà probatorie riscontrate nella dimostrazione del nesso di pertinenzialità tra profitto e fatto illecito (Cass. Pen. sez. un. sent. n. 10561/2014), la confisca tradizionale ha trovato una scarsa applicazione nel contesto dei reati tributari.

Si è dunque affermata l'esigenza di applicare il modello della confisca per equivalente:

- il legislatore è intervenuto con la l. 24.12.2007, n. 244, per mezzo della quale ha esteso a talune fattispecie delittuose la disciplina di cui all'art. 322-ter c.p.
- il dettato normativo è stato poi abrogato e riproposto con l'art. 12-bis, d.lgs. 74/2000, direttamente nel corpo della legislazione penal-tributaria.

Ai sensi di questa disposizione, in caso di condanna o applicazione della pena su richiesta delle parti, il giudice deve sempre ordinare la confisca del prezzo o profitto del reato. Tralasciando l'ipotesi della confisca per sproporzione, di cui si dirà in seguito, per completare l'opera di ricostruzione delle confische applicabili ai reati tributari devono menzionarsi altre due soluzioni espropriative, che si collocano però oltre all'addentellato normativo del d.lgs. 74/2000.

- i. Il primo modello riguarda la confisca di prevenzione del codice antimafia: da tempo la giurisprudenza riconduce sotto la copertura della pericolosità generica di cui all'art. 1, lett. b) d.lgs. 159/2011 la figura del c.d. evasore fiscale socialmente pericoloso. Si tratta di colui il quale vive abitualmente, anche solo parzialmente, dei proventi derivanti dalla commissione di reati fiscali. Il tratto distintivo principale della misura è che l'ablazione patrimoniale può essere ordinata anche in assenza di un formale accertamento della responsabilità penale.
- ii. Il secondo modello, invece, è oggi identificabile, a seguito dell'introduzione di taluni delitti tributari quali reati-presupposto della responsabilità delle imprese, nell'art. 19, d.lgs. n. 231/2001, che consente di ordinare nei confronti della persona giuridica la confisca del prezzo o del profitto del reato, in forma diretta o per equivalente. Sul punto si tornerà infra-paragrafo 3. Nondimeno, può sin d'ora anticiparsi che la previsione della materia tributaria nel *sistema 231* dovrebbe determinare, quantomeno con riferimento alle fattispecie incriminatrici

contemplate dall'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. 231/2001, il superamento della problematica relativa all'applicabilità della confisca diretta e per equivalente nei confronti della società.

- iii. Con il medesimo intervento riformatore della disciplina della responsabilità da reato delle imprese – vale a dire il d.l. 124/2019 – il legislatore ha infine dotato il sistema normativo dell'ipotesi della confisca allargata di cui all'art. 12-*ter*, d.lgs. 74/2000.

In definitiva, nella materia tributaria il sistema delle confische può essere così ricomposto:

- a. nell'ambito del d.lgs. 74/2000, trovano collocazione la confisca – diretta o per equivalente – del prezzo o profitto del reato e la confisca allargata di denaro, beni o altre utilità (artt. 12-*bis* e 12-*ter*, d.lgs. 74/2000),
- b. esulando invece dalla legislazione penal-tributaria in senso stretto, vengono in rilievo la confisca di cui all'art. 19, d.lgs. 231/2001 applicabile nei confronti delle persone giuridiche in forza del nuovo art. 25- *quinqüesdecies*, d.lgs. 231/2001, e,
- c. al ricorrere dei presupposti di cui agli artt. 16, 4 e 1, lett. b) d.lgs. 159/2011, la confisca di prevenzione.

Ciò premesso, nei paragrafi successivi si dedicherà specifica attenzione a due tematiche:

- (l'ir)rilevanza dell'evasione fiscale in punto di giustificazione della ricchezza illecita posseduta in valore sproporzionato, clausola normativa prevista espressamente dall'art. 240-*bis* c.p. e applicabile alla confisca in esame per via del richiamo operato dall'art. 12-*ter*, d.lgs. 74/2000,
- il rapporto tra la confisca allargata e le altre forme di ablazione patrimoniale applicabili nell'ambito di vicende penal-tributarie (art. 12-*bis*, d.lgs. 74/2000 per le persone fisiche e, nel caso di persone giuridiche, art. 19, d.lgs. 231/2001).

## 2. La confisca allargata (art. 12-*ter*, d.lgs. 10.03.2000, n. 74)

L'attuale ambito di applicazione della confisca allargata tributaria coinvolge le seguenti fattispecie delittuose:

- I. dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, d.lgs. 74/2000), là dove l'importo degli elementi passivi fittizi sia superiore a euro 200.000
- II. dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, d.lgs. 74/2000), se l'imposta evasa è superiore a euro 100.000
- III. emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, d.lgs. 74/2000), quando l'importo non rispondente al vero indicato in fattura sia maggiore di euro 200.000
- IV. sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11, d.lgs. 74/2000), se:
  - nell'ipotesi prevista dal primo comma, l'ammontare di imposta, sanzioni e interessi è superiore a euro 100.000,
  - nella fattispecie del secondo comma, quando l'importo degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi sia superiore a euro 200.000.

Ai fini dell'applicazione della misura è necessario che ricorrano due elementi specifici:

- I. la condanna per taluno dei reati selezionati tassativamente dal legislatore nell'ambito della legislazione penal-tributaria

## II. il superamento delle soglie già menzionate.

Tra la normativa dell'art. 240-bis c.p. e quella dell'art. 12-ter, d.lgs. 74/2000 si instaura dunque un rapporto di genere a specie: per l'operatività della confisca allargata tributaria è, infatti, richiesto un *quid pluris* rispetto alla mera rilevanza penale delle condotte. Ciò non esclude, tuttavia, che anche una singola condanna per uno dei reati tributari spia possa astrattamente consentire un vaglio patrimoniale di ampio raggio. Quanto alla portata applicativa temporale della disciplina in questione, deve sottolinearsi che la misura, per espressa previsione normativa, può essere ordinata esclusivamente con riferimento alle condotte realizzate in un momento successivo all'entrata in vigore del decreto-legge. La scelta normativa non è di poco conto: la natura di misura di sicurezza atipica che l'orientamento maggioritario, specie in giurisprudenza, tende a riconoscere alla confisca allargata avrebbe difatti consentito, in virtù del combinato disposto di cui agli artt. 200 e 236 c.p., l'applicazione retroattiva della confisca.

La clausola normativa di irretroattività, in deroga alla disciplina generale delle misure di sicurezza, impone dunque che l'ablazione patrimoniale sia disposta in relazione a condotte illecite successive all'introduzione dell'art. 12-ter, d.lgs. 74/2000. Nondimeno, nonostante l'inapplicabilità retroattiva della norma, non può escludersi che la confisca allargata, in ragione dell'assenza di un qualsivoglia nesso di pertinenzialità tra beni e fatto di reato, vada a incidere su cespiti patrimoniali acquisiti anche anteriormente alla data di entrata in vigore del provvedimento in commento, sebbene il delitto matrice sia stato commesso in un'epoca successiva. Su questo piano viene in rilievo il paradigma della *ragionevolezza temporale* – elaborato in tempi recenti dalla Corte costituzionale – in applicazione del quale l'indagine patrimoniale condotta dal giudice non può spingersi eccessivamente a ritroso nel tempo, così circoscrivendo l'oggetto della confisca ai beni acquisiti in prossimità dell'attività delittuosa (v. Corte cost., 8 novembre 2017, dep. 21 febbraio 2018, n. 33, cit., p. 1560 s.).

### 2.1 La (non) rilevanza dell'evasione fiscale

In ragione del richiamo in forma integrale dell'art. 240-bis c.p. a opera dell'art. 12-ter d.lgs. 74/2000, non paiono esservi dubbi che anche con riferimento alla confisca allargata tributaria trovi applicazione l'inciso per il quale il condannato non possa giustificare la legittima provenienza dei beni adducendo la circostanza per la quale il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale. Oggi non v'è dubbio che il condannato, nelle proprie allegazioni difensive, non possa produrre documentazione relativa a redditi che, sebbene leciti, non siano stati dichiarati al fisco.

Il legislatore, tuttavia, non si è premurato di specificare quale sia l'esatto perimetro di applicazione dell'inciso concernente l'irrelevanza dell'evasione fiscale: in altre parole, non è chiaro se per *provento* o *reimpiego* debba intendersi il *quantum* dell'imposta evasa o l'intero ammontare del reddito non dichiarato (quindi al lordo dell'imposizione fiscale). A voler sposare quest'ultima impostazione si rischierebbe di legittimare l'ablazione dell'intero patrimonio del reo, indipendentemente dal fatto che esso sia di origine lecita o meno. Pare pertanto preferibile privilegiare la prima delle due tesi, così circoscrivendo l'area dell'irrelevanza dell'evasione fiscale alla sola imposta evasa.

Con riferimento al tema dell'irrelevanza dell'evasione fiscale, conta da ultimo ragionare sulla portata applicativa temporale del divieto probatorio: l'interrogativo, in particolare, attiene all'applicabilità retroattiva o meno della clausola normativa che è stata introdotta nell'art. 240-bis c.p. con la l. 161/2017. La risposta, invero, non sembra destare perplessità: essendo la confisca allargata una misura di sicurezza (atipica) viene in rilievo la disciplina di cui all'art. 200 c.p., in ragione della quale per le misure di sicurezza si applica la legge in vigore al momento della loro esecuzione, anche qualora questa sia peggiorativa rispetto alla normativa previgente. Nel caso di specie, dunque, il divieto di giustificare la legittimità della ricchezza adducendo redditi non dichiarati al fisco è produttivo di effetti anche con riguardo ad acquisizioni patrimoniali avvenute prima della entrata in vigore dell'intervento legislativo.

Deve tuttavia segnalarsi una recente pronuncia della Corte di cassazione che ha sostenuto la tesi dell'irretroattività della suddetta clausola normativa. La parte motiva della sentenza è sicuramente meritevole di attenzione: i giudici di legittimità hanno ritenuto che l'inciso relativo all'impossibilità di giustificare la sproporzione tramite l'evasione fiscale sia da qualificare come elemento normativo di natura procedimentale, in tal modo sostenendo l'applicabilità del principio sancito dall'art. 11 delle preleggi («la legge non dispone che per l'avvenire»: Cass. pen., sez. I, 11 ottobre 2019, dep. 17 gennaio 2020, n. 1778, cit., p. 3839 s.).

In questa prospettiva, per i giudici di legittimità il *divieto probatorio* non sarebbe applicabile con riguardo a ricostruzioni patrimoniali antecedenti all'entrata in vigore della l. 161/2017/116. L'intervento della Suprema Corte è di assoluto rilievo anche per la più specifica disciplina della confisca allargata tributaria. A voler sposare le conclusioni cui sono pervenuti i giudici di legittimità, infatti, il *divieto probatorio*, con riferimento all'art. 12-ter, d.lgs. 74/2000, non dovrebbe essere applicato rispetto ad acquisizioni patrimoniali intervenute prima dell'entrata in vigore del d.l. 124/2019 (che ha per l'appunto esteso l'ambito applicativo del modello confiscatorio per sproporzione alla legislazione penal-tributaria). Sino a quel momento, in altre parole, il contribuente interessato da un provvedimento di confisca di cui all'art. 12-ter, d.lgs. 74/2000 potrebbe giustificare la legittima provenienza della ricchezza adducendo redditi leciti ma non dichiarati al fisco.

### 3. Confisca allargata, confisca ordinaria e confisca 231 per le persone giuridiche

L'introduzione dell'art. 12-ter nel sistema normativo penal-tributario impone di effettuare una considerazione sui rapporti sussistenti tra la confisca allargata, la confisca di cui all'art. 12-bis, d.lgs. 74/2000, e, in ragione della previsione dei reati fiscali nell'ambito della responsabilità 231, della confisca disposta in ambito societario.

Il timore è che in taluni casi si possano verificare le condizioni idonee a giustificare l'applicazione di più soluzioni confiscatorie, così alimentando il rischio della duplicazione degli interventi ablatori.

Principiando dal binomio confisca *allargata*/confisca *ordinaria* di cui all'art. 12-bis, d.lgs. 74/2000, è bene anzitutto specificare che le due misure presentano un diverso ambito di applicazione.

Quello della confisca *allargata* è più ristretto rispetto all'altra misura patrimoniale, per due ragioni:

- la prima è che l'ablazione per sproporzione può essere ordinata con riguardo alle specifiche fattispecie delittuose indicate dalla norma e non in relazione a tutti i reati del d.lgs. 74/2000, come invece previsto per la confisca tributaria ordinaria,
- la seconda ragione risiede nel funzionamento delle soglie, meccanismo quest'ultimo che caratterizza il solo art. 12-ter, d.lgs. 74/2000.

Una struttura normativa di tal fatta comporta che per alcuni reati può applicarsi esclusivamente la confisca di cui all'art. 12-bis d.lgs. 74/2000 (*i.e.* artt. 4, 5, 10, 10-bis, 10-ter e 10-*quater*, in quanto non inclusi nel perimetro della confisca allargata, e artt. 2, 3, 8 e 11, là dove non siano state superate le soglie indicate dall'art. 12-ter). Ulteriore punto di divergenza riguarda l'oggetto delle due confische: in un caso (*i.e.* confisca di cui all'art. 12-bis) coincide con il prezzo o il profitto del reato, nell'altro, invece, con il denaro, i beni o le altre utilità possedute in via sproporzionata dal reo. Sul punto occorre tuttavia specificare che in virtù del criterio della *ragionevolezza temporale* l'oggetto della confisca allargata non dovrebbe coincidere esattamente con tutti i beni presenti nella disponibilità del condannato in valore sproporzionato, ma soltanto con quei cespiti patrimoniali acquisiti *in prossimità* dell'attività delittuosa accertata formalmente. Tra le due discipline può cogliersi un'ultima differenza nel dato normativo relativo alle condizioni di inoperatività delle confische: mentre nell'art. 240-bis c.p. – cui fa integralmente rinvio, come ricordato, l'art. 12-ter, d.lgs. 74/2000 – si menziona la sola estinzione del debito tributario nelle forme di legge, nell'art. 12-bis, d.lgs. 74/2000, oltre all'adempimento

integralmente soddisfacente dell'obbligazione fiscale, ai fini dell'inoperatività dell'ablazione si dà rilievo anche all'impegno assunto dal contribuente nei riguardi dell'erario.

In altri termini, l'esecuzione della confisca allargata può essere neutralizzata per la sola parte effettivamente versata al fisco. Quella della confisca *ordinaria*, invece, anche per la parte di imposta ancora non versata, ma per la quale il contribuente ha comunque assunto un impegno formale di adempimento con l'erario. In ragione della diversa formulazione legislativa non pare esservi spazio per un'interpretazione del dato normativo della confisca allargata nei medesimi termini di quelli previsti espressamente dall'art. 12-bis, d.lgs. 74/2000.

Venendo invece al coordinamento tra confisca per sproporzione e confisca a norma del d.lgs. 231/2001, è doveroso effettuare una premessa di ordine generale riguardante la previsione della materia penal-tributaria nel sistema della responsabilità delle persone giuridiche. Sul punto, l'operato del legislatore si distingue per una graduale e disarticolata estensione del catalogo dei reati tributari presupposto della *responsabilità 231*. In origine, l'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. 231/2001 prevedeva unicamente il delitto di *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (art. 2, co. 1 e 2 d.lgs. 74/2000). In sede di conversione del d.l. 124/2019, l'insieme dei reati-presupposto è stato ampliato con l'inserimento dei delitti di:

- I. dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3),
- II. emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, co. 1 e 2-bis),
- III. occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10),
- IV. sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

Da ultimo, con il d.lgs. 75/2020, il legislatore ha introdotto altresì i reati di:

- I. dichiarazione infedele (art. 4),
- II. omessa dichiarazione (art. 5),
- III. indebita compensazione (art. 10- quater).

In quest'ultimo caso, tuttavia, ai fini della contestazione dell'illecito all'impresa è necessario che i delitti siano stati commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e con la finalità di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un ammontare complessivo non inferiore a dieci milioni di euro (art. 25-*quinquiesdecies*, co. 1-bis d.lgs. 231/2001). Il richiamato intervento normativo del 2020, oltre a segnare l'ingresso definitivo della materia penal-tributaria nel *corpus* normativo del d.lgs. 231/2001, produce delle importanti ricadute anche sul sistema confiscatorio.

In primo luogo, per quanto riguarda i reati indicati nell'art. 25-*quinquiesdecies*, d.lgs. 231/2001 emerge, in chiave sanzionatoria, una più immediata base normativa per l'applicazione della confisca del prezzo o profitto del reato nei riguardi dell'impresa (art. 19 d.lgs. 231/2001). L'introduzione dei delitti tributari nel *catalogo 231* consente infatti di superare il precedente formante giurisprudenziale originato dalla pronuncia della Corte di cassazione a sezioni unite:

- da un lato, i giudici di legittimità fondavano la confisca diretta nei confronti dell'impresa sulla base dell'art. 6, co. 5 d.lgs. 231/2001, clausola normativa quest'ultima assunta come previsione di carattere generale,
- dall'altro lato, escludevano la possibilità di ordinare la confisca di valore in ragione della natura eminentemente sanzionatoria della misura e, dunque, della relativa assenza dei reati tributari nel d.lgs. 231/2001, fatta salva la circostanza in cui la società fosse un mero schermo fittizio della persona fisica.

Diversamente, il ricordato argomentare giurisprudenziale potrebbe venire in rilievo là dove non dovesse dirsi integrato il disposto normativo di cui all'art. 25- *quinquiesdecies*, d.lgs. 231/2001, *id est* nei casi in cui la vicenda riguardi reati tributari non inclusi nel *sistema 231* o qualora non vengano soddisfatte le condizioni previste dal comma 1-*bis* della già menzionata disposizione. Si tratterebbe, infatti, di ipotesi delittuose che, essendo inidonee ad attivare la *disciplina 231*, non potrebbero giustificare l'applicazione della confisca come sanzione. Per quel che poi interessa più da vicino la confisca allargata, allo stato deve rilevarsi l'impossibilità di ordinare la sottrazione per sproporzione anche nei confronti delle persone giuridiche: l'art. 240-*bis* c.p. fa perno, difatti, sulla figura del solo condannato persona fisica.

Pertanto, in caso di accertamento della responsabilità penal-tributaria in ambito societario per uno dei reati indicati dall'art. 12-*ter*, d.lgs. 74/2000 la confisca allargata è ordinata esclusivamente nei riguardi della persona fisica. Il patrimonio della società, invece, è aggredito utilizzando la misura di cui all'art. 19, d.lgs. 231/2001. In concreto, dunque, la confisca *allargata* andrebbe a colpire il patrimonio non realmente interessato dall'accumulazione illecita in valore sproporzionato, essendo l'impresa l'effettivo beneficiario del vantaggio patrimoniale. Il legislatore, pertanto, pur introducendo la materia penal-tributaria nel *sistema 231* al fine di colpire la ricchezza accumulata dall'impresa per via della commissione dei reati fiscali, ha ritenuto di non estendere anche alle società l'applicazione dello strumento di repressione patrimoniale più efficace.

20 aprile 2021

A cura di Avv. Bruna Capparelli