



SALVINI E SOCI

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

CICLO DI WEBINAR DI PRESENTAZIONE DEL MANUALE PROFESSIONALE DI DIRITTO PENALE
TRIBUTARIO 2021

LE «CONFISCHE» NEI REATI TRIBUTARI

MADDALENA CECCI

LE «CONFISCHE» NEI REATI TRIBUTARI

➤ **Le confische previste nei confronti della persona fisica:**

- Confisca diretta e per equivalente *ex art. 12-bis*, d.lgs. 74/2000;
- Confisca «per sproporzione» diretta e per equivalente *ex art. 12-ter*, d.lgs. 74/2000.

➤ **Le confische previste nei confronti dell'ente per la responsabilità c.d. «amministrativa» per i reati presupposto di cui all'art. 25-*quinqüesdecies*, d.lgs. 231/2001:**

- Confisca *ex art. 6*, comma 5, d.lgs. 231/2001
- Confisca diretta e per equivalente *ex art. 19*, d.lgs. 231/2001.



RISCHI DI DUPLICAZIONE DELLE MISURE ABLATORIE

LE «CONFISCHE» NEI REATI TRIBUTARI

➤ Confisca 12-ter vs Confisca 12-bis – *Le differenze*

- (i) **ambito di applicazione:** mentre la confisca allargata opera unicamente per i reati indicati nell'art. 12-ter e solo al superamento delle soglie previste (artt. 2, 3, 8 e 11 d.lgs. 74/2000), la confisca *ex art. 12-bis* può essere disposta per tutti i reati del predetto decreto;
- (ii) **oggetto dell'ablazione:** la confisca di cui all'art. 12-bis ha ad oggetto il prezzo o il profitto del reato, mentre la confisca *ex art. 12-ter* ricade su denaro, beni o altre utilità di cui il reo, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in misura sproporzionata rispetto al reddito dichiarato ai fini delle imposte o all'attività economica dallo stesso esercitata e di cui questi non può giustificare la provenienza;
- (iii) **condizioni di operatività:** mentre ai fini della confisca di cui all'art. 12-ter, d.lgs. 74/2000, l'art. 240-bis c.p. menziona la sola estinzione del debito tributario nelle forme di legge, nell'art. 12-bis, d.lgs. 74/2000, l'inoperatività della confisca può ricorrere anche in presenza dell'impegno assunto dal contribuente nei riguardi dell'erario (cfr. comma 2 dell'art. 12-bis).

FOCUS



- a) La confisca allargata prescinde dall'esistenza di un nesso di pertinenzialità e opera in forza di un meccanismo presuntivo
- b) Le due misure ablatorie non sono alternative e possono concorrere

LE «CONFISCHE» NEI REATI TRIBUTARI

- **La confisca «allargata» di cui all'art. 12-ter, d.lgs. 74/2000 - ... era proprio necessaria l'estensione della confisca di cui all'art. 240-bis ai reati tributari?**
- La confisca per sproporzione nasceva come estrema *ratio* per contrastare complessi fenomeni di criminalità organizzata; *ratio* che, a ben vedere, sembra lontana dalle dinamiche sottese alla realizzazione di illeciti fiscali rispetto ai quali, peraltro, non è sempre così agevole dimostrare la serialità della condotta criminosa, propria delle realtà associative
- Gli strumenti già predisposti dal legislatore (*i.e.* confisca diretta e per equivalente *ex art. 12-bis, d.lgs. 74/2000*) consentono di apprendere l'illecita accumulazione di ricchezza derivante dai reati indicati nell'art. 12-ter, d.lgs. 74/2000, per cui l'introduzione della confisca allargata a carico della persona fisica anche in questo settore parrebbe sproporzionata rispetto alla finalità perseguita.
- Nelle realtà imprenditoriali di grandi dimensioni è concreto il rischio che la confisca allargata ricada su un soggetto diverso da quello nel cui patrimonio si realizza l'effettivo arricchimento
- L'efficacia temporale della misura desta perplessità in quanto, sebbene l'art. 39, comma 1-bis, d.lgs. 124/2019 abbia previsto che la misura è applicabile «*esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge*», per superare il principio della retroattività delle misure di sicurezza di cui all'art. 200 c.p. in cui questa viene catalogata, non è certo escluso che venga attribuita rilevanza anche ad operazioni incrementative del patrimonio che siano state effettuate in tempi risalenti, con potenziali ricadute sulla prevedibilità delle relative conseguenze (cfr. in questo senso Suprema Corte di Cassazione – Ufficio del Massimario e del Ruolo, *Relazione 3/2020*, p. 16).

LE «CONFISCHE» NEI REATI TRIBUTARI

➤ La confisca «allargata» di cui all'art. 12-ter, d.lgs. 74/2000 – *I correttivi della giurisprudenza*

- il meccanismo presuntivo che regola l'applicazione della confisca allargata può ritenersi legittimo solo rispetto a delitti perpetrati in forma quasi professionale e che costituiscono fonte ordinaria di illecito accumulo di ricchezza, con esclusione delle condotte del tutto episodica ed occasionale e produttiva di modesto arricchimento;
- deve opportunamente osservarsi il principio della ragionevolezza temporale secondo cui *«il momento di acquisizione del bene non dovrebbe risultare talmente lontano dall'epoca di realizzazione del reato spia da rendere ictu oculi irragionevole la presunzione di derivazione del bene stesso da un'attività illecita, sua pure diversa e complementare rispetto a quella per cui è intervenuta condanna»* (cfr. Corte Cost., sent. n. 33/2018);
- è richiesta una prova rigorosa della titolarità sostanziale in capo al reo di beni o di altra utilità risultanti formalmente intestati ad altri;
- la sproporzione deve rivelare uno squilibrio significativo in quanto solo un disallineamento consistente può validamente costituire il presupposto per l'operatività della presunzione secondo cui *«il condannato abbia commesso non solo il delitto che ha dato luogo alla condanna, ma anche altri reati, non accertati giudizialmente, dai quali deriverebbero i beni di cui egli dispone»* e deve essere riferita *«non al patrimonio come complesso unitario, ma alla somma dei singoli beni, con la conseguenza che i termini di raffronto dello squilibrio, oggetto di rigoroso accertamento nella stima dei valori economici in gioco, non vanno fissati nel reddito dichiarato o nelle attività al momento della misura rispetto a tutti i beni presenti ma nel reddito e nelle attività nei momenti dei singoli acquisti, rispetto al valore dei beni volta a volta acquisiti»* (cfr. Cass. pen. SS.UU. n. 920/2004);

FOCUS → i correttivi individuati sono condivisi dalla Guardia di Finanza (cfr. circ. n. 216816 del 1° settembre 2020)

LE «CONFISCHE» NEI REATI TRIBUTARI

➤ La confisca «allargata» di cui all'art. 12-ter, d.lgs. 74/2000 - *Le questioni aperte*

- **Inadeguatezza dei meccanismi presuntivi:**

- la presunzione sulla quale si fonda la disposizione della misura confiscatoria potrebbe muovere da ulteriori elementi presuntivi posti a fondamento dell'accertamento del reato spia in quanto non è inusuale che nel procedimento tributario si ricorra, per l'appunto, a strumenti presuntivi;
- la possibilità di disporre la confisca allargata presumendo che il reato spia sottenda violazioni analoghe commesse in precedenza rispetto alle quali non è stata formulata alcuna contestazione si porrebbe in aperto contrasto con le garanzie del contribuente in quanto tale *modus operandi* costituirebbe un aggiramento delle modalità e dei termini per l'esercizio dell'attività accertativa tributaria (che si riverberano necessariamente sul procedimento collegato penal-tributario).

- **Incertezza in ordine alla prova dell'arricchimento ingiustificato mediante il ricorso agli strumenti deflattivi:** per effetto dell'intervento recato dalla L. 161/2017, la prova della legittima provenienza dei beni può essere fornita sostenendo che questi siano stati acquistati mediante denaro che sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale unicamente dimostrando che le imposte evase siano state poi oggetto di regolarizzazione nelle forme di legge, come potrebbe accadere con l'utilizzo di strumenti deflattivi del contenzioso tributario o altri rimedi legislativi *ad hoc*. Tuttavia, in tali casi, ricadrà sul reo il gravoso onere di dimostrare che le imposte versate con gli strumenti deflattivi si riferiscano e siano di fatto capienti a giustificare, in proporzione, quell'arricchimento che la confisca per sproporzione intende colpire

LE «CONFISCHE» NEI REATI TRIBUTARI

- **La confisca «allargata» di cui all’art. 12-ter, d.lgs. 74/2000 - *Le questioni aperte***
- **Irragionevolezza sul piano soggettivo:** in assenza di coordinamento nei rapporti tra la persona fisica e l’ente, poiché la confisca allargata può essere disposta solo nei confronti della persona fisica, condannata per uno dei reati presupposto, potrebbe ricorrere il paradosso per cui la confisca allargata, che avrebbe ad oggetto necessariamente il patrimonio dell’amministratore delegato e rispetto al quale si effettuerà l’accertamento in ordine alla sproporzione, colpisca una ricchezza “diversa” e non di fonte illecita rispetto a quella individuata in capo all’ente che, di fatto, all’esito del procedimento penale tributario e di quello parallelo ai fini 231 è risultato l’unico ad aver ottenuto un illecito arricchimento.
 - **Irragionevolezza sul piano oggettivo:** contrasta con i principi costituzionali di tutela della proprietà privata e della capacità contributiva la circostanza per cui la presunzione *iuris tantum* di illecita accumulazione posta a fondamento della confisca allargata non ha ad oggetto il mero provento del reato fiscale cui accede (ovvero, l’imposta relativa alla ricchezza illecitamente accumulata), ma l’intera ricchezza in sé, laddove il condannato non riesca a giustificarne la lecita disponibilità. La conseguenza, sul piano fiscale, è la rottura del legame fondamentale tra ricchezza tassabile e giusta imposta.

LE «CONFISCHE» NEI REATI TRIBUTARI

- **Le confische previste per la persona giuridica dell'ente - art. 19, d.lgs. 231/2001**

L'applicabilità della confisca ai reati tributari prima del d.lgs. 124/2019

In epoca antecedente all'inserimento dei reati tributari nel novero dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti (cfr. art. 25-*quiquiesdecies*, d.lgs. 231/2001), la giurisprudenza, cristallizzatasi nella nota sentenza *Gubert* (Cass. pen., Sez. Un., 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014), n. 10561), riteneva che:

- in ragione della qualificazione della confisca avente ad oggetto denaro o altri beni fungibili come ablazione diretta e non di valore, era sempre consentita l'applicabilità della **confisca diretta** anche nei confronti dell'ente che avesse mantenuto la disponibilità del denaro, quest'ultimo non potendo intendersi "persona estranea al reato";
- per l'assenza dei reati tributari nel catalogo dei delitti-presupposto 231, non era possibile ordinare nei riguardi dell'ente anche la **confisca per equivalente**, fatta salva l'ipotesi in cui l'ente rappresenti un mero schermo fittizio per l'attività svolta dall'amministratore (da ultimo, in senso analogo alla sentenza *Gubert*, si v. Cass. pen., sez. III, 10 giugno 2020 (dep. 24 giugno 2020), n. 19113);
- la confisca diretta e per equivalente nei confronti del rappresentante legale della società che ha evaso l'imposta deve dirsi **subordinata** rispetto alla confisca diretta del profitto del reato nel patrimonio dell'ente, il quale è il soggetto che ha tratto un immediato vantaggio dal reato e nel cui patrimonio è confluito, o meglio rimasto, il provento dell'evasione di imposta (cfr. Cass. pen. III, 20 settembre 2018, n. 3591 e Cass. SS. UU., 30 gennaio 2014, n. 10561);

LE «CONFISCHE» NEI REATI TRIBUTARI

➤ La confisca di cui all'art. 19, d.lgs. 231/2001 – *L'ambito di applicazione*

A seguito dell'inserimento di alcuni reati tributari nel novero dei reati-presupposto di cui al d.lgs. 231/2001, ove venga riconosciuta, in capo alla persona giuridica, la responsabilità «amministrativa» ai sensi del decreto in esame, la confisca di cui all'art. 19 risulta applicabile a carico dell'ente se il proprio legale rappresentante ha commesso:

- i reati di cui agli artt. 2, 3, 8, 10 e 11, d.lgs. 74/2000 (comma 1, art. 25-*quinqüiesdecies*, d.lgs. 231/2001);
- i reati di cui agli artt. 4, 5 e 10-*quater*, d.lgs. 74/2000, solo ove commessi:
 - a) nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri;
 - b) con la finalità di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un ammontare complessivo non inferiore a dieci milioni di euro (comma 1-*bis*, art. 25-*quinqüiesdecies*, d.lgs. 231/2001).

FOCUS → Il principio di alternatività tra pagamento dell'imposta evasa e confisca previsto dall'art. 12-*bis*, d.lgs. 74/2000, come espressione della logica riparatoria della confisca, deve ritenersi estensibile anche alla confisca a carico dell'ente ex art. 19, d.lgs. 231/2001.

LE «CONFISCHE» NEI REATI TRIBUTARI

➤ **Confisca art. 19, d.lgs. 231/2001 – Considerazioni pratiche e potenziali criticità**

In conseguenza del mancato raccordo tra la posizione della persona fisica e dell'ente, l'applicabilità della confisca *ex art. 19, d.lgs. 231/2001* va ad aggiungersi alle altre «confische» già operative nei confronti della persona fisica autore del reato (*i.e.* la confisca ordinaria e quella «allargata»). Pertanto:

- a) la misura a carico della persona fisica, prima diretta e poi per equivalente, *ex art. 12-bis d.lgs. 74/2000*, deve ritenersi subordinata rispetto alla confisca diretta *ex art. 19, d.lgs. 231/2001* del profitto del reato nel patrimonio dell'ente, il quale è il soggetto che ha tratto un immediato vantaggio dal reato e nel cui patrimonio è confluito, o meglio rimasto, il provento dell'evasione di imposta (cfr. Cass. SS. UU., 30 gennaio 2014, n. 10561 e Cass. pen. Sez. III, n. 3591/2018);
- b) nel caso in cui non sia possibile disporre la confisca diretta nei confronti dell'ente e si proceda, quindi, alla confisca per equivalente, allora la misura può colpire contestualmente tanto la persona fisica ai sensi dell'art. 12-*bis*, d. lgs. 74/2000 quanto la persona giuridica ai sensi dell'art. 19, d.lgs. 231/2001 fermo restando che il vincolo cautelare non può eccedere chiaramente il limite massimo del profitto accertato (Cass. pen. Sez. III n. 25845/2016);
- c) stante l'assenza di una previsione di espressa esclusione, al ricorrere dei presupposti richiesti dal combinato disposto degli artt.12-*ter* d.lgs. 74/2000 e dell'art. 240-*bis* c.p., in caso di condanna della persona fisica e dell'ente, la confisca allargata nei confronti della persona fisica autore del reato potrebbe applicarsi anche laddove sia stato provato che il reato sia stato commesso ad esclusivo appannaggio dell'ente e il profitto dell'illecito sia ricaduto esclusivamente nel patrimonio della persona giuridica.

LE «CONFISCHE» NEI REATI TRIBUTARI

➤ Lo stato dell'arte

- L'operatività anche nei confronti della persona giuridica della confisca in forma diretta e per equivalente del prezzo o del profitto dei reati tributari esprime la volontà di colpire l'effettivo centro di interessi a vantaggio del quale viene commesso l'illecito
- Nel caso in cui il legale rappresentante commetta un reato non rientrante nel catalogo 231, occorrerà recuperare i principi dettati dalla giurisprudenza di legittimità in ordine all'operatività della confisca «diretta» e alla non operatività della confisca «per equivalente»
- In assenza di previsioni di coordinamento, l'estensione ai reati fiscali della confisca «allargata» rischia di determinare l'«aggressione» (anche) di un soggetto diverso da quello che dispone della ricchezza «illecita» in quanto l'art. 12-ter d.lgs. 74/2000 prevede l'applicazione della confisca per sproporzione solo nei confronti dell'autore persona fisica delle fattispecie penal-tributarie indicate
- L'incongruenza rilevata in ordine all'operatività della confisca allargata, potrebbe affievolirsi nelle ipotesi delle imprese a struttura familiare in cui l'amministratore è anche «proprietario» dell'ente che ha tratto vantaggio dal reato tributario
- I potenziali effetti distorsivi potrebbero comunque trovare dei correttivi nelle indicazioni rese dalla giurisprudenza nell'ottica di limitare ragionevolmente l'utilizzo dello strumento della confisca allargata.

CONTATTI

ROMA

Piazza Venezia, 11
00187 Roma
roma@salviniesoci.it
Tel. (+39) 06 83753001

MILANO

Foro Buonaparte, 12
20121 Milano
milano@salviniesoci.it
Tel. (+39) 02 82990010

WWW.SALVINIESOCI.IT