

ALESSANDRO MANCINI

DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

quarta edizione

2021

Laurus Robuffo

ALESSANDRO MANCINI

DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

quarta edizione

2021

Laurus Robuffo

Casi particolari di confisca

Di forte impatto, quale strumento di aggressione degli illeciti profitti derivanti dalle frodi fiscali, si profila la nuova disposizione dell'art. 12 ter del D.Lgs. n. 74/2000, introdotta dall'art. 39 comma 1° lett. q) della legge n. 157/2019, per effetto del quale è ora consentita anche la confisca in casi particolari, altrimenti definita "allargata" o "per sproporzione".

A tenore della norma, infatti, in caso di condanna o di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. per taluni dei delitti in materia di imposte sui redditi ed IVA, in applicazione dell'istituto di cui all'art. 240 bis c.p., si potrà procedere alla confisca di denaro, beni od altre utilità di cui il condannato non possa giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulti essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo, in misura sproporzionata al proprio reddito.

Come noto, la confisca "allargata" è qualificata dalla giurisprudenza come misura di sicurezza patrimoniale, secondo la previsione dell'art. 200 c.p. ⁽⁷²³⁾

L'istituto presenta notevoli affinità con quelli della confisca per equivalente (art. 12 bis D.Lgs. 74/2000) e della confisca di prevenzione (art. 24 D.Lgs. n. 159/11, c.d. "Codice antimafia"), tutti accomunati dal non avere per oggetto un bene di diretta derivazione penale.

In estrema sintesi, la confisca "allargata" configura una forma di ablazione dei beni ed delle utilità giustificata dalla loro sproporzione patrimoniale rispetto alle fonti reddituali, da cui sorge una presunzione *iuris tantum* della illiceità originaria di detti beni, secondo un meccanismo di accertamento non dissimile da quello proprio della confisca di prevenzione di cui al c.d. codice antimafia (D.Lgs. 159/2011)

È pur vero che la provenienza illecita dei beni non rientra, *stricto sensu*, fra i presupposti indefettibili della confisca allargata, quanto invece la sproporzione degli stessi in relazione al reddito: risulta così decisiva, ai fini dell'applicazione dell'istituto, la mancata prova della legittima provenienza dei beni, senza esserne necessario l'accertamento.

L'istituto, già previsto dall'art. 12 sexies del D.L. n. 306/92 sulla c.d. "confisca speciale" dei proventi da reato, concernente una numerosa serie di reati, sia di criminalità organizzata (es. art. 416 bis c.p.), che comune (artt. 629, 630, 644

(723) Cass. Pen. Sez. 2, n. 56374 del 12.10.2018, Rv 276299.

c.p.), è poi confluito nella disposizione dell'art. 240 bis c.p. (così introdotto dall'art. 6 del D.L.gs n. 21/2018).

I reati-presupposto della confisca, tutti nel novero del D.L.gs n. 74/2000, sono, per tabellazione da ritenersi tassativa:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2), quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore ad € . 200.000;
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) quando l'imposta evasa è superiore ad € 100.000;
- emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8), quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture è superiore ad € 200.000;
- sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, comma 1°), quando l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore ad € 100.000;
- sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, comma 2°), quando l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore ad € . 200.000;

Va detto che nel D.L. 124/19 figuravano tra i reati presupposto anche le fattispecie di dichiarazione infedele (art. 4), di occultamento e distruzione di documenti contabili (art. 10) e di indebita compensazione (art. 10 quater), poi esclusi dalla legge di conversione.

In tema di confisca "allargata" o "per sproporzione" era intervenuta la S.C. a Sezioni Unite già nel 2003, sostenendo trattarsi di istituto ispirato a opzioni di politica criminale del legislatore, che ricade su delitti di particolare gravità anche sociale, idonei a creare notevoli quanto illecite risorse utilizzabili per ulteriori delitti. ⁽⁷²⁴⁾

Esso, in altre parole, si pone quale strumento di contrasto alla formazione di illeciti capitali destinati ad inquinare il sistema economico-finanziario, che ben possono derivare da taluni dei più gravi delitti in materia penale-tributaria, come risulta evidente dall'endemica ed ingentissima evasione di imposta che affligge il Paese.

L'istituto, quale previsto dall'art. 12 sexies D.L. 306/92, era stato peraltro sottoposto al vaglio della Consulta che, come ha affermato la piena legittimità costituzionale, riconoscendolo quale moderna misura ablativa, slegata dal vincolo di diretta pertinenzialità tra i beni da confiscare e il singolo reato per cui è pronunciata condanna, utile ad aggredire il patrimonio accumulato dal colpevole in virtù dell'attività illecita da questi posta in essere.

Peraltro, il ricorso a forme di confisca "allargata" aveva già incontrato il favore degli organi sovranazionali: in tale direzione, infatti, si era già posta la direttiva 3 aprile 2014, n. 2014/42/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, re-

(724) Sez. U. n. 920 del 17.12.2003, Rv 226491.

lativa al congelamento e alla confisca dei beni strumentali e dei proventi da reato nell'Unione europea.

L'art. 5, paragrafo 1, della citata direttiva stabilisce, in particolare, che “gli Stati membri devono adottare *“le misure necessarie per poter procedere alla confisca, totale o parziale, dei beni che appartengono a una persona condannata per un reato suscettibile di produrre, direttamente o indirettamente, un vantaggio economico, laddove l'autorità giudiziaria, in base alle circostanze del caso, compresi i fatti specifici e gli elementi di prova disponibili, come il fatto che il valore dei beni è sproporzionato rispetto al reddito legittimo della persona condannata, sia convinta che i beni in questione derivino da attività criminose.”*”

Tanto premesso, vale precisare che, secondo l'art. 39 comma 1° bis della legge n. 157/2019, la disposizione in esame si applica *“esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto”*: ne deriva necessariamente che la confisca non potrà essere disposta nel caso in cui le condotte incriminate siano antecedenti, appunto, all'entrata in vigore della legge di conversione, in deroga al principio stabilito dall'art. 200, comma 1° c.p. citato, secondo il quale le misure di sicurezza, rispondendo a finalità special-preventive ed essendo volte a contrastare le manifestazioni più attuali di pericolosità sociale, *“sono regolate dalla legge in vigore al tempo della loro applicazione”*.

La norma in commento, pertanto, contraddice al principio dispositivo, più volte richiamato dalla giurisprudenza della S.C., secondo cui in tema di successione di leggi nel tempo, la *regula juris* della irretroattività della legge penale opera con riguardo alle norme incriminatrici e non anche alle misure di sicurezza, soggette alla regola *“tempus regit actum”*.⁽⁷²⁵⁾

Appare inoltre evidente la discrasia tra il richiamo operato dall'art. 12 ter, che sembra estendere *tout court* alla disciplina penale tributaria l'ambito applicativo dell'art. 240 bis CP, (*“...si applica l'art. 240 bis CP quando...”*) e l'affermato divieto di retroattività dell'istituto medesimo.

L'applicazione della confisca ex art. 12 ter trova un ulteriore limite nella regola enunciata dall'art. 240 bis CP, proprio con riferimento ai beni derivanti da illecito tributario, secondo cui *“In ogni caso il condannato non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale, salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge.”* .

Le implicazioni di tale disposizione sono di tutto rilievo ed erano già emerse con riguardo all'omologo istituto della confisca ex art. 12 sexies D.L. 306/92, per la cui configurabilità la prevalente giurisprudenza della S.C. richiedeva la sproporzione tra i beni e il reddito o l'attività economica, intendendo anche l'at-

(725) Cfr. Cass. Pen. sez. 3, n. 14598 del 20.02.2018, Rv 273172; prec. sez. 4, n. 9986 del 27.01.2009.

tività economica lecita non dichiarata, come già previsto per la confisca quale misura di prevenzione.

In particolare, la S.C., aveva significativamente affermato che: *“Se il presupposto di operatività dell’istituto di cui al D.L. n. 306 del 1992, art. 12 sexies, è la presunzione di illiceità della provenienza delle risorse patrimoniali di un dato soggetto, appare evidente che ove le fonti di produzione del patrimonio siano identificabili, siano lecite, e ne giustifichino la titolarità in termini non sproporzionati ad esse, è irrilevante che tali fonti siano identificabili nei redditi dichiarati a fini fiscali piuttosto che nel valore delle attività economiche che tali entità patrimoniali producano, pur in assenza o incompletezza di una dichiarazione dei redditi. Diversamente, si verrebbe a colpire il soggetto, espropriandosene il patrimonio, non per una presunzione di illiceità, in tutto o in parte, della sua provenienza ma per il solo fatto della evasione fiscale; condotta, questa, che all’evidenza non può dirsi riconducibile allo spirito e alla ratio dell’istituto in questione, che mira a colpire i proventi di attività criminose e non a sanzionare la infedele dichiarazione dei redditi, che si colloca in un momento successivo rispetto a quello della produzione del reddito, e per la quale soccorrono specifiche norme in materia tributaria, non necessariamente implicanti responsabilità penali. Una simile interpretazione è del resto confortata dal tenore letterale della disposizione, che impedisce l’ablazione del patrimonio quando, indifferentemente, esso sia giustificato dal valore dei redditi formalmente dichiarati ovvero dall’attività economica svolta, quest’ultima normalmente produttiva di reddito imponibile”*.⁽⁷²⁶⁾

In buona sostanza, come condivisibilmente affermato in dottrina, *“la ratio della confisca allargata, la sottrazione dei proventi di origine criminale, impone, allora tale interpretazione: laddove si tratti dei redditi di attività lecita anche se non dichiarata ai fini fiscali, non si tratta di proventi di origine illecita: l’evasione fiscale non rende “criminale” l’attività economica fonte dei redditi evasi. I redditi occultati al fisco sono redditi geneticamente leciti, poiché l’illecito è successivo alla produzione del reddito, purché provenienti da attività lecite e comprovate nella loro consistenza”*.⁽⁷²⁷⁾

Sotto altro profilo, la norma intende escludere dall’oggetto della confisca per sproporzione quanto l’imputato abbia già restituito all’erario, evitando una eventuale doppia corresponsione da provento illecito.

La regola si conforma alla previsione di esclusione della confisca dei beni, di cui all’art. 12 bis comma 2°, relativamente a quella *“... parte che il contribuente*

(726) Cfr. Cass., Sez. VI, 31 maggio 2011 (dep. 26 luglio 2011), n. 29926, ric. TARABUGI e ALTRI, Rv. 250505; conforme Cass., Sez. VI, 15 dicembre 2011, n. 21265, Bianco, Rv. 252855. Conformi Cass., Sez. I, 22 gennaio 2013, n. 6336, MELA, SPENSIERATO, Rv. 254532; Cass., sez. VI, 24 ottobre 2012, n. 44512; Cass., 28 novembre 2012, n. 49876, Rv. 253956.

(727) Così G. E. DEGANI, *La confisca del profitto nei reati tributari: questioni aperte*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2020, 5, pag. 24.

si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro", cui potrà conseguire la confisca (obbligatoria) in caso di mancato versamento.

La disposizione, come emerse sin dai primi commenti, risultava di non agevole lettura, anche per l'indeterminatezza della locuzione "impegno a versare", di cui non venivano precisati forma, modalità ed eventuali termini di adempimento ⁽⁷²⁸⁾

Peraltro, la questione relativa agli effetti del pagamento dell'imposta rispetto alla confisca, allargata o per equivalente, se cioè l'intervenuta sanatoria della posizione tributaria potesse determinarne il venir meno dei presupposti e, quindi, consentire la revoca del sequestro preventivo, disposto in funzione della futura esecuzione di tale misura, era già stata ampiamente dibattuta sia in dottrina che in giurisprudenza ancor prima della riforma del 2015.

Per gli ulteriori approfondimenti in tema si rinvia al capitolo 15, par. 5.

(728) Su alcuni di tali profili problematici v. FINOCCHIARO, *La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al D.Lgs. 158/2015*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 9 ottobre 2015.

L'opera si propone di esporre in modo chiaro ed esaustivo la materia del diritto penale tributario, nei suoi profili sostanziali e processuali, alla luce della rilevanti modifiche apportate dalla legge 19 dicembre 2019 n. 157, che hanno definito un nuovo profilo dell'intera disciplina introdotta con il Decreto Legislativo 10 marzo 2000 n. 74 ed è rivolta a soddisfare le esigenze degli operatori – magistrati, avvocati, investigatori – interessati sia alla pratica applicazione degli istituti che alla loro connotazione normativa e scientifica. La pubblicazione è il frutto della profonda esperienza professionale, oltre che dello studio, maturata direttamente “sul campo” dall'Autore, quale magistrato del Pubblico Ministero impegnato in importanti processi che hanno contribuito all'evoluzione giurisprudenziale del diritto penale tributario.

ALESSANDRO MANCINI, nominato Procuratore Generale presso la Corte d'Appello de L'Aquila è Docente di diritto penale tributario presso importanti Istituzioni preposte all'applicazione della normativa punitiva tributaria, nonché Direttore di Corsi Universitari in materia e Autore di altre numerose pubblicazioni giuridiche.

€ 52,00



O33