

Accertamento e contenzioso n. 61/2020

Reati tributari e confisca: il nuovo scenario applicabile al 2020

di Giovanni Valcarenghi - ragioniere commercialista, revisore legale e pubblicista

Il tema del sequestro e della confisca sta prendendo sempre maggiore spazio nella materia dei reati penal tributari e nelle modalità di deterrenza dagli stessi; già con la riforma del 2015, il D.Lgs. 158/2015 aveva inserito l'[articolo 12-bis](#) nel testo del D.Lgs. 74/2000, ma si è trattato (come confermato dalla Relazione illustrativa al provvedimento) di un intervento a carattere solo in parte innovativo, finalizzato ad accogliere nel *corpus* normativo l'istituto della confisca obbligatoria, già presente (ma di collocazione extravagante, come affermato dalla stessa Relazione) nel sistema a seguito della previsione dell'articolo 1, [comma 143](#), L. 244/2007¹. Più di recente, con l'ulteriore inasprimento disposto dal D.Lgs. 142/2019, il Legislatore ha ritenuto necessario affiancare alla confisca obbligatoria anche quella "allargata", introducendo così l'[articolo 12-ter](#).

Indubbiamente, si tratta di un evidente rafforzamento delle volontà di contrasto alla forma più delicata e pericolosa di evasione fiscale, quella – cioè - che sfocia nella commissione di reati.

La confisca, in quanto obbligatoria (e anche per equivalente e ora allargata) rappresenta un chiaro disincentivo verso la commissione del reato, in quanto ne colpisce il vantaggio; peraltro, già nel corso delle indagini preliminari è possibile che la Procura disponga il sequestro finalizzato alla successiva confisca.

Il sequestro preventivo

Prima di giungere all'analisi della confisca, va rammentato che, nell'ambito delle indagini preliminari è possibile disporre il sequestro preventivo. Infatti, l'[articolo 321](#), c.p.p. ai commi 1 e 2, prevede che *"Quando vi è il pericolo che la libera disponibilità di una cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso ovvero agevolare la commissione di altri reati, a richiesta del pubblico ministero, il*

¹ Si rammenta, al riguardo, che la norma è stata introdotta con lo scopo di superare le precedenti limitazioni, prevedendo, a decorrere dal 1° gennaio 2008, l'obbligatorietà della confisca del profitto dei reati fiscali, estendendo alla quasi totalità delle fattispecie ricomprese nella normativa penal tributaria, a eccezione dell'articolo 10, D.Lgs. 74/2000 (occultamento e distruzione di scritture contabili), la misura reale nella forma per equivalente.

giudice competente a pronunciarsi nel merito ne dispone il sequestro con decreto motivato. Il giudice per le indagini preliminari, prima dell'esercizio dell'azione penale, può altresì disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca".

In ordine alla tipologia e consistenza degli indizi necessari per l'attivazione della misura, prevede che il PM debba offrire al giudice per le indagini preliminari un quadro indiziario dotato di indubbia consistenza – costituito da concreti elementi tali da riferire il reato ipotizzato alla persona – dovendo essere plausibile ipotizzare un giudizio prognostico negativo per l'indagato, ancorché non sia necessario che gli elementi probatori acquisiti siano supportati da specifica e inequivoca gravità indiziaria (così, [Cassazione n. 43830/2015](#)).

Infatti, il giudice cautelare, rispetto a quello di merito, “*non ha poteri di istruzione e valutazione probatoria, che sono incompatibili con la natura cautelare del giudizio, ma tuttavia conserva in pieno il potere di valutare in punto di diritto se sulla base delle prospettazioni hic et inde dedotte ricorra il reato contestato*” (così [Cassazione n. 46162/2015](#)).

Quindi:

- le presunzioni legali tributarie – che non costituiscono, di per sé, fonte autonoma di prova della commissione del reato, assumendo valore, nella fase di merito, di elementi liberamente valutabili dal giudice – possono comunque essere idonee a legittimare un sequestro finalizzato alla confisca, anche per equivalente ([Cassazione n. 3547/2016](#));
- le presunzioni semplici legittimano il medesimo intervento, se è vero che può essere disposto il sequestro preventivo nei confronti di un socio indagato per omessa dichiarazione delle somme derivanti dall'occulta distribuzione di dividendi di una Srl, presunta sulla base della ristrettezza della base azionaria ([Cassazione n. 38142/2016](#)).

Infine, il sequestro preventivo scatta al solo presupposto di sussistenza di un'ipotesi di reato, senza che vi sia necessità di verificare la fraudolenza ovvero la buona fede; nemmeno appare necessario verificare la ricorrenza del pericolo di dispersione del patrimonio (così, [Cassazione n. 35786/2017](#)).

La confisca già presente a seguito della riforma del 2015

L'[articolo 12-bis](#), D.Lgs. 74/2000 è stato inserito nel *corpus* normativo a opera dell'[articolo 10](#), comma 1, D.Lgs. 158/2015. La finalità, come già affermato, è ben rappresentata dalla Relazione illustrativa al citato provvedimento, ove si ha modo di recepire che “*l'articolo ... ha carattere solo in parte innovativo, limitandosi a fornire una collocazione normativa più adeguata alla disposizione "extravagante" in tema di*

confisca obbligatoria per delitti tributari, anche nella forma per equivalente, recata dall'articolo 1, comma 143, L. 244/2007. La norma è stata riformulata senza modificarne la portata, sostituendo l'attuale rinvio all'articolo 322-ter, c.p. con una diretta esplicitazione del comando legislativo. Viene, inoltre, espressamente chiarito che la confisca non opera per la parte che può essere restituita all'Erario".

In particolare, dunque, si dispone che:

1. nel caso di condanna (o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'[articolo 444](#), c.p.p.) per uno dei delitti previsti dal decreto, è sempre ordinata:
 - la confisca (diretta) dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato;
 - ovvero, quando essa non è possibile, la confisca (per equivalente) di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto².
2. la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.

La confisca, dunque, ha natura di misura di sicurezza patrimoniale ed è regolata, in termini generali, dall'[articolo 240](#), c.p. Essa ha riguardo, per i reati tributari, al prezzo o al profitto, sempre soggetti a confisca obbligatoria.

Il prezzo del reato è rappresentato dal compenso o dal corrispettivo ricevuto o promesso per indurre, determinare o istigare qualcuno a commettere un reato (ad esempio, il *quantum* percepito dall'emittente di fatture per operazioni inesistenti oppure da colui il quale occulti o distrugga le scritture contabili per consentire a terzi l'evasione).

Il profitto, invece, è costituito secondo la Cassazione, SS.UU., n. 9149/1996 "dal lucro, e cioè dal vantaggio economico che si ricava per effetto della commissione del reato". Normalmente va individuato nella produzione di nuova ricchezza (ad esempio, un fittizio credito di imposta che genera un indebito rimborso), ovvero nel mancato decremento patrimoniale, connesso a un risparmio d'imposta.

In giurisprudenza, Cassazione SS.UU., n. 18734/2013, il profitto confiscabile (anche nella forma per equivalente) è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito dalla consumazione del reato e può, dunque, consistere in un risparmio di spesa, come quello derivante dal

² Ora, dunque, l'articolo 12-bis, D.Lgs. 74/2000, estende la confisca, diretta e per valore, dei beni che costituiscono o siano di ammontare equivalente al relativo prezzo o al profitto a tutti i delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000, senza alcuna limitazione: risulta oggi applicabile, dunque, la misura reale per equivalente anche al reato di occultamento o distruzione delle scritture contabili, ancorché risulti difficile ipotizzare, anche sulla scorta del prevalente orientamento giurisprudenziale (Cassazione n. 662/2011), un profitto del reato di cui all'articolo 10, D.Lgs. 74/2000. Non si ravvisano difficoltà interpretative, di contro, nel sottoporre a sequestro finalizzato alla confisca, anche per equivalente, il prezzo del delitto in questione, individuabile nella controprestazione che il reo abbia ottenuto per la commissione del reato. In tal senso riferisce la circolare n. 1/2018 del Comando Generale della G. di F.

mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni. Conseguentemente, è sempre possibile il sequestro, ai fini della successiva confisca, in via diretta, del denaro nella disponibilità del reo per effetto della mancata diminuzione del patrimonio conseguente all'evasione (leggi mancato versamento) dell'imposta dovuta.

Il principio di causalità è stato esteso dalla Cassazione ([SS.UU., n. 10561/2014](#)); i giudici, infatti, ricomprendono nel profitto *“non soltanto i beni appresi per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma anche ogni altra utilità che sia conseguenza, anche indiretta o mediata, dell'attività criminosa”*.

Da quanto esposto, deriva che:

- il denaro nella disponibilità, anche per interposta persona, dell'indagato (o della società, nel caso in cui questi abbia agito in qualità di suo legale rappresentante) è sempre sequestrabile in forma diretta, per ammontare pari all'imposta evasa. Infatti, il denaro, come cosa essenzialmente fungibile e, anzi, quale parametro di valutazione unificante rispetto a cose di diverso valore rispettivo, non può qualificarsi come cosa di valore corrispondente ed esorbita pertanto dal sistema della confisca per equivalente;
- i beni acquisiti con il denaro pari al profitto del reato (cc.dd. beni surrogati), qualsivoglia natura essi abbiano, sono, al pari, suscettibili di sequestro preventivo, in via diretta. Il presupposto che consente la confisca diretta di tali beni risiede nel fatto che il profitto diretto del reato (denaro) debba essere stato *“immediatamente”* investito, cioè impiegato nel loro acquisto: il requisito temporale – che in qualche modo delimita opportunamente la dilatazione del concetto di pertinenzialità – è fondamentale al fine di garantire la *“riconoscibilità”* probatoria dei beni stessi (Cassazione, SS.UU., n. 38691/2009);
- solo laddove non sia possibile operare un sequestro in via diretta, ovvero ai beni *“surrogati”*, si potrà dar corso a un provvedimento ablativo nella forma per equivalente, sino a concorrenza dell'imposta evasa.

L'individuazione della esatta tipologia di provvedimento ablatorio riveste rilievo almeno sotto 3 diversi profili:

1. *in primis*, il sequestro per equivalente può solo *“seguire”* quello in via diretta e non è alternativo a quest'ultimo;
2. *in secundis*, nel caso di reato commesso dal legale rappresentante di una persona giuridica, i beni dell'ente possono essere aggrediti, normalmente, soltanto ove si proceda a una confisca diretta;
3. infine, la confisca diretta non viene meno, al ricorrere di alcune condizioni, nell'ipotesi di estinzione del reato per intervenuta prescrizione.

Ove non sia possibile eseguire il sequestro finalizzato alla confisca in forma diretta, è possibile procedere per equivalente, apprendendo beni, sino a concorrenza del profitto e del prezzo del reato, che non abbiano alcun collegamento con l'attività delittuosa e di cui il reo abbia la disponibilità, anche in funzione di situazioni giuridiche diverse e subordinate rispetto al diritto di proprietà, purché idonee a garantire il pieno godimento del bene.

La confisca di valore – la cui natura è da ritenere obbligatoria – non presuppone, dunque, la dimostrazione di alcun vincolo di causalità o di derivazione del bene dal reato, di alcun rapporto con la pericolosità individuale dell'indagato né di alcun collegamento tra il bene stesso e il reato.

Sua condizione di operatività è individuabile nel mancato rinvenimento del profitto o del prezzo del reato tributario nella sfera economica, giuridica e patrimoniale della persona colpita.

La giurisprudenza di legittimità, al riguardo, ha assunto le seguenti posizioni:

– è legittimo il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, dei beni degli amministratori soltanto laddove non fosse stato possibile il sequestro di denaro, di altri beni fungibili e, a monte, di beni direttamente riconducibili al profitto del reato tributario (Cassazione [n. 21958/2017](#) e [n. 42087/2016](#));

– vanno annullati i provvedimenti cautelari, in procedimenti per reati fiscali, qualora si fosse operato un sequestro per equivalente sui beni dell'amministratore di una società in assenza della prova dell'impossibilità di effettuare il sequestro in forma specifica nei confronti dei beni della persona giuridica ([Cassazione n. 20763/2016](#));

– il P.M. è legittimato, sulla base del compendio indiziario emergente dagli atti processuali, a chiedere al giudice il sequestro preventivo per equivalente, in luogo di quello in forma diretta, all'esito di una valutazione allo stato degli atti in ordine alle risultanze relative al patrimonio dell'ente che abbia tratto vantaggio dalla commissione del reato, non essendo necessario il compimento di ulteriori accertamenti preliminari per rinvenire il prezzo o il profitto diretto del reato ([Cassazione n. 21958/2017](#) e [n. 6059/2017](#)).

Spetta al soggetto destinatario del provvedimento cautelare l'onere di dimostrare la sussistenza dei presupposti per disporre il provvedimento ablativo in forma diretta ([Cassazione n. 37174/2016](#)).

La Suprema Corte ([sentenza n. 40358/2016](#)) ha ulteriormente chiarito che il valore dei beni da sottoporre a provvedimento cautelare, nella forma per equivalente, “*deve sempre essere adeguato e proporzionato al prezzo o al profitto del reato e il giudice, nel compiere tale verifica, deve fare riferimento alle valutazioni di mercato degli stessi, avendo riguardo al momento in cui il sequestro viene disposto*”.

Pertanto:

– non può essere sottoposto a sequestro, nella forma per equivalente, un profitto meramente atteso, quale può essere un credito, posto che, in aderenza ai principi della materialità e

dell'attualità, non rappresenta profitto un qualsiasi vantaggio futuro, immateriale o non ancora materializzato in termini strettamente economico patrimoniali ([Cassazione n. 4097/2016](#));

– è illegittimo il sequestro per equivalente dei conti correnti sui quali erano confluite disponibilità oggetto di “scudo fiscale” ovvero delle somme depositate su conti correnti “di garanzia”, intestati, cioè, al contribuente ma posti a garanzia di una banca per l'apertura di credito, trattandosi, in tal caso, di “pegno irregolare” ([Cassazione n. 19500/2016](#));

– non vi sono controindicazioni a che il provvedimento cautelare colpisca beni in comproprietà (per la sola quota del reo, salva la fittizia intestazione), a meno che non sussistano comprovate esigenze di conservazione dei beni stessi. Nel caso di beni in comunione, è da ritenere legittima l'apprensione degli stessi nella misura del 50% del loro valore ([Cassazione n. 6595/2017](#)).

Se il tema della confisca (comma 1) rappresenta una risistemazione di una norma sostanzialmente già presente, del tutto nuovo è il contenuto del comma 2, ove si prevede che la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario, anche in presenza di sequestro (nel caso di mancato pagamento, prosegue la norma, la confisca è sempre disposta).

La questione va meglio apprezzata se si considera che la confisca segue la condanna o il patteggiamento³; di conseguenza, la previsione attiene specificamente alla fase prodromica del sequestro⁴.

In definitiva, se il profitto del reato tributario corrisponde all'entità dell'imposta evasa, una volta eliminata l'evasione mediante il pagamento del debito tributario (comprensivo di sanzioni amministrative e interessi), non vi è più motivo di mantenere (in tutto o in parte) le misure.

L'innesto della disposizione rappresenta una sorta di reazione all'esperienza passata: il sequestro del patrimonio dell'imputato impediva a questi di onorare il debito tributario, con conseguente impossibilità di accedere alle misure premiali o al patteggiamento (che presuppone il pagamento). La confisca, peraltro, non comporta l'automatica estinzione del debito tributario. Il “loop” era evidente.

Se le intenzioni sono chiare, non del tutto limpida è stata la loro realizzazione sul piano strettamente normativo; il tutto si evince proprio a partire dalla richiesta di un “impegno” non meglio precisato a carico del contribuente. A fronte di tale generica richiesta di un “solo impegno”, la norma stessa si contraddice – inserendo un vero e proprio ostacolo a una lettura semplice - quando afferma che il sequestro rimane a garanzia dell'eventuale confisca (quindi, di fatto l'impegno non basta).

³ Per la precisione, la confisca viene disposta con la sentenza di primo grado, ma rimane sospesa (in termini di efficacia, vale a dire sottrarre la proprietà dei beni dal soggetto per trasferirla allo Stato) fino al passaggio in giudicato della condanna; per tale periodo sopravvive il sequestro preventivo.

⁴ Così T. Tassani, “*Confisca e recupero dell'imposta evasa: profili procedurali e processuali*”, in Rassegna Tributaria n. 6/2015, pag. 1385 e ss.: “Dunque, la disposizione va letta nel senso che il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca, viene meno in presenza dell'impegno e nella misura in cui ciò consenta l'adempimento dell'obbligazione tributaria”.

Al riguardo, la Cassazione ([sentenza n. 52857/2016](#)), sancisce infatti che solo il pagamento di una somma pari a quella dell'imposta evasa comporta il venir meno del profitto del reato, rendendo inapplicabile la confisca.

Comunque sia, posto che normalmente si transita per pagamenti effettuati sulla base di piani rateali, almeno in relazione agli effettivi pagamenti si potrà richiedere al P.M. una riduzione della misura del sequestro.

I casi particolari di confisca

Come detto, per effetto delle disposizioni dell'[articolo 30](#), D.L. 124/2019, come risultante dalla legge di conversione, è stato introdotto – a decorrere dal 25 dicembre 2019 – il nuovo [articolo 12-ter](#), D.Lgs. 74/2000, recante casi particolari di confisca.

A norma di quanto disposto dall'[articolo 39](#), comma 1-bis, D.L. 124/2019 tale disposizione si applica esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente al 25 dicembre 2019, data di entrata in vigore della legge di conversione 157/2019.

La precisazione appare opportuna, in quanto la confisca allargata viene qualificata dalla giurisprudenza come “misura di sicurezza”; ciò comporta l’applicazione del disposto dell'[articolo 200](#), c.p., che prevede che la medesima sia regolata dalla legge in vigore al tempo della sua applicazione (e non del compimento del reato). Più in particolare, gli articoli [199](#) e 200, c.p. avrebbero determinato l’applicazione anche ai reati commessi nel tempo in cui non erano legislativamente previste ovvero erano diversamente disciplinate.

Il nuovo articolo 12-ter, D.Lgs. 74/2000 si compone di un unico comma, con il quale si prevede che, in caso di condanna o di patteggiamento, per una serie di reati tributari (con specifiche soglie da superare) si applichi l'[articolo 240-bis](#), c.p., anch’esso titolato “Confisca in casi particolari”.

La richiamata disposizione, in senso speculare a quella in precedenza descritta (sia pure per altre tipologie di reati), dispone che – nei casi di condanna o patteggiamento – *“è sempre disposta la confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica. 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”*.

Si prosegue poi affermando che: *“Nei casi previsti dal primo comma, quando non è possibile procedere alla confisca del denaro, dei beni e delle altre utilità di cui allo stesso comma, il giudice ordina la confisca di altre somme di denaro, di beni e altre utilità di legittima provenienza per un valore equivalente, delle quali il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona”*.

Chiarito il panorama generale, non resta che specificare quali siano i reati tributari interessati dalla specifica previsione, oltre che le condizioni particolari per le quali scatta l'inasprimento normativo previsto.

Rappresentiamo il tutto nella tabella che segue:

Articolo	Reato	Condizioni specifiche
2	Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	Quando l'ammontare degli elementi passivi finti è superiore a 200.000 euro
3	Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	Quando l'imposta evasa è superiore a 100.000 euro
8	Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	Quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a 200.000 euro
11, comma 1	Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte	Quando l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi (cui si cerca di sottrarsi) è superiore a 100.000 euro
11, comma 2	Fraudolenta indicazione di dati nella documentazione per la transazione fiscale	Quando l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi finti è superiore a 200.000 euro

SCHEDA DI SINTESI

Nel caso di commissione di reati penal tributari, il D.Lgs. 74/2000 prevede la possibilità di adottare la misura della confisca dei beni.



La confisca esplica i propri effetti solo al momento del patteggiamento o del passaggio in giudicato della sentenza di condanna.



Prima della confisca, è possibile l'adozione della misura del sequestro conservativo, misura cautelare che di fatto blocca la disponibilità dei beni dell'imputato.



La confisca può essere diretta (quando colpisce il prezzo o il profitto del reato), ovvero per equivalente (quando colpisce altri beni). Esiste una precisa gerarchia tra le 2 differenti misure.



A decorrere dal 25 dicembre 2019, è stata prevista – solo per taluni reati – anche una confisca “allargata” che colpisce il denaro, i beni o le altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo (anche per interposta persona o società) in valore sproporzionato al proprio reddito dichiarato, ovvero alla propria attività economica.