

Confisca per sproporzione estesa anche ai reati tributari

Stefano Loconte - Professore straordinario di Diritto tributario presso l'Università degli Studi LUM di Casamassima

Il decreto fiscale 2020 ha esteso la confisca per sproporzione anche all'ambito penal-tributario, seppur con alcuni limiti. Dal campo applicativo della misura di sicurezza, infatti, restano esclusi i reati di omesso versamento di ritenute e omesso versamento IVA. Per tutti gli altri delitti fiscali, inoltre, la soglia di operatività della confisca allargata è fissata a 100.000 euro di imposta evasa o di redditi sottratti a imposizione. Ciò significa che, con riferimento al reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, se gli elementi passivi fittizi indicati nelle fatture false restano sotto a tale importo, si rientra nell'ipotesi attenuata di recente introduzione, beneficiando di un trattamento sanzionatorio meno rigido, senza poter essere colpiti dalla confisca per sproporzione.

Sono molteplici le modifiche introdotte dal decreto fiscale 2020 (D.L. n. 124/2019) in ambito penal-tributario: il decreto, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 26 ottobre 2019, non si limita infatti a inasprire il trattamento sanzionatorio dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, ma estende anche a tali delitti la **confisca "allargata"** o **"per sproporzione"**, e lo fa attraverso l'inserimento nel corpo stesso del D.Lgs. n. 74/2000 di una nuova disposizione, l'art. 12-ter.

Leggi anche [Confisca per sproporzione. Questa sconosciuta](#)

In cosa consiste la confisca allargata?

Si tratta di quello strumento di ablazione - inizialmente disciplinato dall'art. 12-sexies, D.L. n. 306/1992 e poi trasposto, pur lasciandone immutato il testo, nell'art. 240-bis c.p. - che è denominato **"per sproporzione"** proprio perché, pronunciata sentenza definitiva di condanna o di patteggiamento, consente la confisca su quei beni di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in **valore sproporzionato** al proprio reddito o alla propria attività economica.

Originariamente era contemplato dall'ordinamento solo per un ristretto numero di figure di reato, il cui novero è andato, via via, integrandosi, per fronteggiare nuove forme di criminalità, soprattutto economica, considerato che le altre misure previste dall'ordinamento si rivelano spesso inadeguate a contrastare in modo adeguato il fenomeno dell'accumulazione di ricchezze illecite, e del loro reinvestimento nel sistema economico legale.

Si ricorda che la **confisca "tradizionale"** (obbligatoria nel caso di condanna o patteggiamento per talune fattispecie, tra cui proprio i reati tributari) ha a oggetto i beni che costituiscono il profitto o il prezzo dell'illecito ovvero, nel caso in cui non sia possibile, quei beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto (c.d. **forma per equivalente**).

Tuttavia, l'applicabilità di tale misura è subordinata al non sempre agevole raggiungimento della prova circa l'esistenza di un rapporto pertinenziale, quale relazione diretta, attuale e strumentale, fra il bene o il denaro oggetto del provvedimento e il reato del quale costituisce il profitto illecito e per cui è pronunciata condanna.

Al contrario, la confisca allargata dà rilevanza esclusivamente alla relazione tra la *res* e il

condannato: di conseguenza, potrà essere disposta con riguardo a tutti quei beni (astrattamente anche quelli che siano entrati nella proprietà del reo in modo legittimo e anche prima della commissione del reato) dei quali, al momento in cui intervenga la sentenza di condanna o di patteggiamento, la provenienza risulti ingiustificata e il valore sproporzionato per eccesso rispetto al reddito dichiarato ai fini delle imposte o all'attività economica esercitata.

L'estensione ai reati tributari

Dapprima pensata per i reati di criminalità organizzata, nonché prevista per il solo reato di usura, la misura è stata poi estesa ai più gravi delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione, alla truffa aggravata in danno dello Stato o di altro ente pubblico, alla truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, al riciclaggio, all'impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, all'autoriciclaggio, ai delitti in tema di sistemi informatici.

Ciò detto, ora viene estesa anche ai **reati tributari**, seppur con alcuni **limiti**.

Il Decreto Fiscale prevede infatti che restino esclusi dal campo applicativo della suddetta misura, in ragione della loro minore gravità, i reati di cui agli articoli 10-*bis* e 10-*ter*, che specificamente puniscono l'**omesso versamento di ritenute dovute o certificate** e l'**omesso versamento di IVA**.

Inoltre, per tutti gli altri delitti fiscali, fissa la **soglia di operatività** della confisca allargata a 100.000 euro di imposta evasa o, a seconda della struttura del delitto, di redditi sottratti all'imposizione fiscale, con la conseguenza che, con specifico riferimento alla frode fiscale di cui all'art. 2, se gli elementi passivi fittizi indicati nelle fatture false restano al di sotto di tale importo, si rientrerà nell'**ipotesi attenuata** di recente introduzione (beneficiando di un **trattamento sanzionatorio meno rigido**) e non si potrà essere destinatari della confisca per sproporzione.

Unica **eccezione** alla previsione della soglia di 100.000 euro è rappresentata dalla fattispecie di cui all'art. 10, poiché non contempla alcuna quantificazione dell'imposta evasa bensì punisce chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

Un'ulteriore considerazione

Ciò detto, vi è un ulteriore aspetto che, nell'illustrare questa novità in materia penal-tributaria, merita per i suoi effetti pratici di essere sottolineato: circa la **natura giuridica** di questo strumento ablatorio, la giurisprudenza dominante lo definisce come una **misura di sicurezza patrimoniale**. In particolare, le Sezioni Unite della Cassazione, nella sentenza n. 920/2004, hanno sostenuto che la confisca in esame costituisce una misura di sicurezza "**atipica**".

Tale inquadramento comporta che, secondo quanto disposto dall'art. 200 c.p., la confisca allargata è regolata dalla legge in vigore al tempo della sua applicazione, con l'effetto che la misura potrà essere disposta **anche** nei casi in cui la condanna sia pronunciata per **reato commesso in epoca anteriore** all'entrata in vigore della nuova norma.