

Le direttive della Guardia di finanza sulle recenti modifiche in materia penal-tributaria

Confisca allargata sui beni non proporzionati al reddito

Pagine a cura

DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Con l'applicabilità della confisca c.d. allargata agli evasori, via libera alla confisca di tutti i beni sproporzionati al reddito, con rischio maggiore per le aziende a ristretta base azionaria piuttosto che per le imprese di maggiori dimensioni: sono queste tra le più rilevanti novità evidenziate dalla circolare dell'1 settembre della Guardia di finanza 0216816/2020, avente a oggetto le recenti modifiche intervenute in materia penal-tributaria.

La riforma penal-tributaria. Una importante novità prevista dalla legge 157/2019 di conversione del decreto fiscale è rappresentata dall'applicabilità a determinati reati tributari (precisamente, a quelli previsti e puniti dagli artt. 2 - Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti, 3 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, 8 - Emissione di fatture per operazioni inesistenti e 11 dlgs n. 74/2000 - Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte) attraverso l'inserimento nel dlgs 74/2000 dell'art. 12-ter, della confisca c.d. allargata (o «per sproporzione»).

La confisca per sproporzione. Si tratta di quello strumento di ablazione, inizialmente disciplinato dall'art. 12-sexies dl 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 contemplata 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.

L'estensione ai reati tributari. Ed ecco che la legge 157/2019 ha esteso la confisca per sproporzione anche ai più gravi reati tributari. Peraltro, il decreto fiscale pubblicato in

I chiarimenti della Gdf

Circolare 0216816/2020

Norma	Mediante l'inserimento del nuovo art. 12-ter nel corpo del dlgs 74/2000, che disciplina i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è stata estesa anche ai più gravi di tali reati l'operatività della confisca c.d. allargata disciplinata dall'art. 240-bis c.p. (rubricato «Confisca in casi particolari»)
Cos'è la confisca allargata	Pronunciata sentenza definitiva di condanna o di patteggiamento, è consentita 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
Reati interessati	<ul style="list-style-type: none"> • Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti ex art. 2 dlgs. 74/2000, quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è > 200.000 euro • Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ex art. 3 dlgs 74/2000 quando l'imposta evasa è > 100.000 euro • Emissione di fatture per operazioni inesistenti ex art. 8 dlgs 74/2000, quando l'imposto non rispondente al vero di cui in fattura è > 200.000 euro • Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte ex art. 11 dlgs 74/2000, quando l'ammontare delle imposte (+ sanzioni e interessi) è > 100.000 euro (comma 1), o quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è > 200.000 euro (comma 2)
Quando vi è sproporzione	Una volta che la sproporzione risulti accertata, grava sulla controparte l'onere di fornire una giustificazione, plausibile e documentata, della provenienza legittima dei singoli cespiti
L'inopponibilità dei redditi non dichiarati	La legittima provenienza dei beni sproporzionati non può essere giustificata adducendo che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego di evasione fiscale
Considerazioni operative	La confisca potrà trovare concreta applicazione nei confronti delle società a ristretta base azionaria in quanto è più probabile, in questi casi, che l'autore del reato abbia posto in essere l'illecito fiscale nel proprio interesse essendo anche il proprietario dell'impresa

G.U. lo scorso 26 ottobre aveva previsto l'estensione di tale misura a un numero più ampio di reati tributari.

La Commissione finanze è invece intervenuta sul testo del decreto-legge per escludere la confisca allargata sia per le ipotesi non fraudolente, sia per l'occultamento di scritture contabili, la cui sussistenza non richiede alcuna quantificazione dell'imposta evasa, essendo punita la condotta di chi occulta o distrugge le scritture contabili o altri documenti di cui è obbligatoria la conservazione. Per gli altri delitti fiscali, ovvero quelli connotati da maggiore insidiosità, invece si è dato l'ok alla misura, anche se si è allentata un po' la stretta innalzando la soglia al di sotto della quale la confisca non è applicabile: tanto per l'emissione quanto per l'utilizzo di fatture false, l'importo non rispondente al vero indicato nei documenti deve essere superiore a 200 mila euro.

Chiarimenti sulla sproporzione. La Guardia di finanza precisa quando i beni siano da intendersi sproporzionati rispetto al reddito dichiarato ai fini fiscali o all'attività economica svolta dal condannato, e pertanto confiscabili.

Specificamente, non è sufficiente che sia ravvisabile una discrepanza tra guadagni e possidenze, ma deve sussistere uno squilibrio incongruo e significativo, perché solo in tal caso scatta la presunzione che l'evasore abbia commesso, oltre all'illecito che ha dato luogo alla condanna, anche altri reati non accertati e dai quali deriverebbero i suddetti beni.

Tuttavia, una volta che la sproporzione risulti accertata, grava sulla controparte l'onere di fornire una giustificazione, plausibile e documentata, della provenienza legittima dei singoli cespiti. Il che significa, come spiegato dalla Gdf, che a tal fine non basterà un'attestazione puramente formale quale l'allegazione di un contratto di compravendita, occorrendo dimostrare invece che il bene sia stato acquisito grazie legittime disponibilità finanziarie.

La finalità della norma non è infatti quella di ottenere una trasparente conoscenza della provenienza del bene, ma di porre in capo al soggetto destinatario della misura l'onere di fornire concrete evidenze circa la lecita acquisizione al patrimonio dei beni di valore sproporzionato rispetto al reddito dichiarato.

L'inopponibilità dei redditi non dichiarati (pur di per sé leciti). Sul punto, la Gdf riconosce come una delle questioni più insidiose riguarda la possibilità di giustificare la rilevata sproporzione con redditi sottratti a tassazione (e quindi non rilevabili in sede di ricostruzione delle entrate ufficiali). Sul punto, la Gdf ricorda come sia stato proprio il legislatore, a fronte di alcune sentenze che tendevano ad ammettere, al fine di giustificare la sproporzione delle risorse accumulate, l'opponibilità dei redditi non dichiarati ma comunque di fonte lecita, a negare tale chance.

L'art. 240-bis c.p., che disciplina l'istituto della confisca per sproporzione, prevede infatti espressamente che «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».

Dunque, esplicita la circolare per fugare ogni dubbio, la legittima provenienza dei beni sproporzionati non potrà esse-

re giustificata adducendo che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego di evasione fiscale; unica eccezione, si ipotizza pur con formula dubitativa e rimettendosi alle posizioni che la giurisprudenza vorrà assumere sul punto, potrebbe essere costituita dalla ipotesi in cui il contribuente abbia sanato la propria posizione estinguendo legittimamente i propri debiti tributari.

Considerazioni operative. Un'ulteriore riflessione contenuta nella circolare ha infine il pregio di tracciare i confini di operatività dell'istituto. La Gdf evidenzia infatti come la confisca per sproporzione dovrà trovare concreta applicazione nei casi in cui l'autore del reato abbia posto in essere la condotta illecita in modo abitale e continuativo nonché nel proprio interesse, come potrebbe avvenire nelle compagnie societarie a ristretta base partecipativa. Di contro, nelle società a elevata base azionaria l'autore del reato, riconducibile all'organo amministrativo, è estraneo alla proprietà dell'azienda e quindi non coincide con il soggetto collettivo a vantaggio del quale l'evasione è commessa.