

## Confisca allargata solo per reati tributari commessi dopo il 25 dicembre 2019

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

La nuova disciplina della confisca allargata, che il decreto fiscale 2020 ha esteso anche a determinati reati tributari, si applica esclusivamente alle condotte delittuose poste in essere dopo il 25 dicembre 2019. L'espressa previsione normativa risolve un profilo di diritto intertemporale connesso alla qualificazione della confisca allargata o per sproporzione, da parte della giurisprudenza, come misura di sicurezza: in assenza di previsioni ad hoc del legislatore, infatti, ciò comporterebbe l'applicabilità della confisca allargata anche ai casi di condanna per reato tributario fraudolento commesso in epoca anteriore all'entrata in vigore della nuova norma.

Una delle novità più rilevanti del decreto fiscale 2020 è stata l'applicabilità della **confisca allargata** (o "**per sproporzione**") a determinati **reati tributari**, segnatamente quelli previsti e puniti dagli articoli 2 (Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti), 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), 8 (Emissione di fatture per operazioni inesistenti) e 11 (Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte) del D.Lgs. n. 74/2000 attraverso l'inserimento del nuovo art. 12-*ter*.

### In cosa consiste la confisca per sproporzione

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 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 inidonee a contrastare in modo adeguato il fenomeno dell'accumulazione di ricchezze illecite e del loro reinvestimento nel sistema economico legale.

Tale misura si differenzia dalla confisca "tradizionale" (di cui all'art. 240 c.p. nonché, con particolare riferimento ai reati tributari, all'art. 12-*bis*, D.Lgs. n. 74/2000), che nel caso di condanna o patteggiamento è sempre ordinata per quei beni che costituiscono il profitto o il prezzo dell'illecito fiscale (salvo che appartengano a persona estranea al reato), ovvero, quando essa non è possibile, per quei beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto (c.d. forma per equivalente).

Infatti, se è pur vero che la giurisprudenza è concorde che il **profitto confiscabile** possa essere costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito dalla consumazione del reato e possa dunque consistere **anche in un risparmio di spesa** (come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario), è altrettanto indiscusso che la confisca tradizionale impone sempre di dimostrare l'esistenza di un vincolo di pertinenzialità, in termini di strumentalità o di derivazione, tra i beni da confiscare e il singolo reato per cui è pronunciata condanna.

Al contrario, la **confisca allargata** dà rilevanza esclusivamente alla relazione tra la *res* e il condannato, così che, in ipotesi, potrebbe anche operare su beni che siano entrati nella proprietà del reo in modo legittimo e anche prima della commissione del reato, qualora, al momento in cui della pronuncia della sentenza, la **provenienza** risulti tuttavia **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

Il decreto fiscale 2020 (D.L. n. 124/2019) aveva dapprima previsto l'estensione della confisca allargata a un numero più ampio di reati tributari.

L'art. 12-*ter*, infatti, originariamente prevedeva che si applicasse l'art. 240-*bis* c.p. in caso di condanna (o patteggiamento di pena) per i seguenti delitti:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, D.Lgs. n. 74/2000), quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi fosse superiore a 100.000 euro;
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, D.Lgs. n. 74/2000), quando l'imposta evasa fosse superiore a 100.000 euro;
- dichiarazione infedele (art. 4, D.Lgs. n. 74/2000);
- omessa dichiarazione (art. 5, D.Lgs. n. 74/2000) quando l'imposta evasa e le ritenute non versate fossero superiori a 100.000 euro;
- emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8, D.Lgs. n. 74/2000) quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture fosse superiore a 100.000 euro;
- occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, D.Lgs. n. 74/2000);
- indebita compensazione (art. 10-*quater*, D.Lgs. n. 74/2000) quando avesse ad oggetto crediti non spettanti o inesistenti superiori a 100.000 euro.
- sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11, comma 1) quando l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore a 100.000 euro.

Di fatto così restavano esclusi solo gli omessi versamenti di ritenute certificate e di IVA.

Nel corso dell'*iter* di conversione, la Commissione finanze è invece intervenuta sul testo del decreto per **escludere** la confisca allargata per le **ipotesi non fraudolente**:

- il delitto di dichiarazione infedele (art. 4)
- il delitto di omessa dichiarazione del contribuente (art. 5, comma 1);
- il delitto di indebita compensazione (art. 10-*quater*).

Inoltre, seppur di condotta ingannatoria si tratti, beneficia dell'esclusione anche l'**occultamento di scritture contabili**, scelta giustificata dalla considerazione per cui la sussistenza di tale reato e la conseguente condanna non richiedono 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, ostacolando la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

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 **200.000 euro**.

Tale valore è stato raddoppiato nel corso dell'esame in Commissione finanze (mentre il testo

originario del decreto legge prevedeva un valore soglia di 100.000 euro): dunque, mentre per l'applicazione della pena più grave da 4 a 8 anni di reclusione sarà sufficiente che i passivi fittizi ammontino a 100.000 euro, per l'applicazione della confisca allargata tale importo deve essere raddoppiato.

#### **Nota bene**

Con la circolare n. 216816 del 1° settembre 2020, la Guardia di Finanza ha analizzato le modifiche alla disciplina dei reati tributari e della responsabilità amministrativa degli enti.

L'analisi tocca anche l'estensione della confisca per sproporzione ai reati tributari.

**Leggi anche** [Reati tributari e responsabilità 231: le novità analizzate dalla Guardia di Finanza](#)

#### **Profili di diritto intertemporale**

Ma il profilo che, più di ogni altro, va sottolineato è che la confisca “per sproporzione” viene qualificata dalla giurisprudenza come misura di sicurezza: da ciò deriva che è regolata dalla legge in vigore al tempo della sua applicazione, e cioè, in sostanza, significa che, in assenza di previsioni ad hoc del legislatore, sarebbe stata applicabile anche ai casi di condanna per reato tributario fraudolento commesso in epoca anteriore all'entrata in vigore della nuova norma.

La Commissione Finanze ha colto la problematicità della questione e ha introdotto all'art. 12-ter una disposizione *ad hoc* volta a risolvere il suddetto profilo di diritto intertemporale: “Le disposizioni di cui alla lettera q) del comma 1 del presente articolo si applicano esclusivamente alle **condotte poste in essere successivamente** alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto”.