

BREVI CONSIDERAZIONI IN TEMA DI CONFISCA TRIBUTARIA*

SOMMARIO: 1. La nuova collocazione delle norme in materia di confisca tributaria – 2. Oggetto della confisca e criteri di determinazione – 3. Il comma 2 dell'art.12-*bis* ed i rapporti tra confisca e recupero dell'imposta evasa – 4. La responsabilità penale degli amministratori

1. La nuova collocazione delle norme in materia di confisca tributaria

Il D.Lgs. 24 settembre 2015, n.158, nel revisionare il sistema sanzionatorio tributario, ha apportato numerose modifiche anche al D.Lgs. 10.3.2000, n.74 in materia di reati tributari, introducendo, tra l'altro, l'art.12-*bis* che disciplina la «*confisca*»¹.

Sebbene si sia parlato di una «*nuova confisca tributaria*», deve ritenersi che l'unica novità consista nella nuova collocazione delle disposizioni in tema di confisca tributaria all'interno del decreto che detta la disciplina dei reati in materia di imposte dirette e di iva (D.Lgs. n.74/2000).

Per il resto il nuovo art.12-*bis* riproduce, quasi fedelmente, quanto era in precedenza già previsto allorché, con la legge finanziaria 2008 (art.1, comma 143, legge n.244/2007), erano state estese alla maggior parte dei reati tributari le disposizioni contenute nell'art.322-*ter* c.p. che disciplinano la confisca nei reati contro la pubblica amministrazione.

Più precisamente, nella disciplina previgente alle modifiche introdotte dal D.Lgs. n.158/2015, il rinvio all'art.322-*ter* operava per una serie di reati tributari, specificamente elencati, tra i quali non era ricompreso quello relativo all'occultamento o distruzione di documenti contabili disciplinato dall'art.10 del D.Lgs. n.74/2000.

Al contrario, il nuovo art.12-*bis* prevede, al comma 1, la confisca per tutti i delitti previsti dal D.Lgs. n.74, ivi compreso, quindi, anche il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili. A ben vedere, tuttavia, tale modifica avrà un impatto estremamente limitato atteso che, oggetto di confisca, sono «*i beni che costituiscono il*

* Lo scritto riproduce, con l'aggiunta dei riferimenti bibliografici e giurisprudenziali, la Relazione tenuta al Convegno «La riforma del sistema sanzionatorio», svoltosi ad Agrigento il 18.11.2016.

¹ Sul tema, senza pretesa di esaustività, si vedano: TASSANI, *La "nuova" confisca tributaria*, in *Il fisco*, 2015, 4130; SANVITO, *La nuova confisca obbligatoria in caso di reati tributari trova collocazione sistematica*, in *Il fisco*, 2015, 3144; SANTORIELLO, *Inapplicabile la confisca "allargata" sui beni provenienti da reati di evasione fiscale*, in *Il fisco*, 2015, 1665; VARRASO, *La confisca (e il sequestro) e i nuovi reati tributari*, in *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda – Perini – Varraso, Padova, 2016, p. 395 ss.

profitto o il prezzo del reato». Il reato di occultamento e distruzione delle scritture contabili è un reato strumentale all'evasione, che come tale non dà luogo ad un «*profitto*» diretto², poiché con l'occultamento o la distruzione delle scritture contabili non si incrementa il patrimonio del contribuente³.

2. Oggetto della confisca e criteri di determinazione

Con riferimento all'oggetto della confisca, deve rilevarsi che, tranne il caso in cui la dichiarazione falsa abbia consentito la percezione di un indebito rimborso, nei reati tributari, normalmente, non vi è un accrescimento del patrimonio in senso stretto in quanto, al momento in cui è commessa la violazione, i beni già si trovano nella sfera patrimoniale del reo. In altri termini, l'ingiusto profitto che deve essere neutralizzato dalla confisca è rappresentato dai beni che permangono illecitamente nel patrimonio, quando, invece, una condotta lecita ne avrebbe comportato la loro fuoriuscita. Secondo l'orientamento più recente può essere oggetto di confisca qualunque vantaggio patrimoniale direttamente derivante dal reato anche se consistente in un risparmio di spesa⁴.

Ne consegue che, se il profitto è rappresentato dal risparmio di spesa, il bene oggetto della confisca diretta sarà il denaro che potrà essere sottoposto ad ablazione ovunque si trovi, tranne che «*appartenga a persona estranea al reato*». Mentre, invece, nel caso in cui il denaro non si rinvenga nella disponibilità del reo, sarà possibile la confisca di altri beni di valore equivalente al profitto.

Sulla base di tale paradigma, tolto il caso del reato di cui all'art. 10 del citato D.Lgs. n. 74/2000, nei casi di condanna per gli altri reati tributari, la confisca avrà ad oggetto il profitto che è costituito dal risparmio di spesa conseguente alla violazione penalmente rilevante. Potrà quindi essere sottoposto a confisca un importo pari alle maggiori imposte dirette e all'Iva che si sarebbero dovute versare se la dichiarazione fosse stata correttamente compilata, sempre che siano state superate le soglie di punibilità per ciascuno di detti tributi e per ciascuna annualità (senza tenere conto

² Sul concetto di «*profitto del reato*» si rinvia a FURFARO, voce *Confisca*, in *Dig. Pen. Agg.*, III, Torino, 2005; ALESSANDRI, voce *Confisca nel diritto penale*, in *Dig. Pen.*, III, 1989.

³ Sull'argomento cfr. Mazza, *Sequestro e confisca*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 1013, il quale rileva che «*paradossalmente, potrebbe darsi un caso di occultamento o distruzione delle scritture contabili senza effettiva evasione d'imposta e, quindi, senza ricorrenza di un profitto confiscabile*».

⁴ Cfr. Cass., SS.UU., n. 10561/2013. Critica tale orientamento MAZZA, *Sequestro e confisca*, cit., p. 1014.

dell'IRAP, le cui violazioni non sono mai penalmente rilevanti); analogamente, per i reati in materia di omesso versamento, la confisca sarà pari all'imposta non corrisposta⁵.

Va sottolineato che, con riferimento a tali reati, la confisca dovrà essere commisurata alla sola imposta evasa, senza considerare gli interessi e le sanzioni che sono oggetto della pretesa fiscale⁶. Il profitto è infatti costituito dal risparmio di imposta. Lo stesso non può dirsi con riguardo al sequestro conservativo, previsto dall'art.22 del D.Lgs. n.472/1997, essendo espressamente previsto che la misura cautelare è commisurata a tutte le somme vantate. Il contribuente/reo si potrebbe quindi trovare con due sequestri sui medesimi beni, uno penale funzionale alla confisca, ed uno tributario finalizzato ad assicurare la riscossione. Tuttavia, i due sequestri dovrebbero essere disposti per importi differenti.

Si ritiene utile segnalare che non è unanime l'opinione secondo cui il sequestro penale (e la successiva confisca) debba essere commisurato alla sola imposta. Invero, secondo l'opinione espressa in talune pronunce della Cassazione, la confisca dovrebbe essere commisurata, oltre che all'imposta, anche agli interessi e sanzioni. Con riguardo a quest'ultimo profilo critico tale opinione non appare condivisibile, posto che relativamente agli interessi e alle sanzioni non è possibile nemmeno ipotizzare un vantaggio economico, trattandosi di conseguenze di natura afflittiva previste dall'ordinamento.

Verosimilmente, tale orientamento si fonda sulla circostanza che la suprema Corte si è pronunciata con riguardo alla fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte disciplinata dall'art.11 del D. Lgs. n. 74/2000⁷. In tale fattispecie di reato, infatti, i criteri per determinare il vantaggio economico su cui commisurare la confisca sono diversi. Invero, la fattispecie delittuosa si realizza nel caso in cui il contribuente, «*al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila ... aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva*». Sulla base di tale disposizione il

⁵ In senso contrario, cfr. MUCCIARELLI - PALIERO, “*Le sezioni unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*”, in *Dir. pen. contemp.*, 20aprile 2015, p. 17; VARRASO, *La confisca (e il sequestro) e i nuovi reati tributari*, cit., p. 408.

⁶ In tal senso MAZZA, *Sequestro e confisca*, cit, p. 1014.

⁷ Si veda, per tutte, Cass., SS.UU., n. 18374/2013.

profitto, al quale commisurare la confisca, va quantificato avendo riguardo al minore degli importi corrispondenti al valore del bene sul quale si è compiuto l'atto fraudolento, da un lato, e alla pretesa tributaria (compresa di sanzioni ed interessi) alla quale ci si vuole sottrarre, dall'altro.

Un'ultima notazione riguarda il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti. In questa ipotesi il soggetto emittente non consegue alcun risparmio di imposta e la confisca rimane circoscritta all'eventuale compenso ricevuto per l'attività di «cartiera»⁸.

Le considerazioni fin qui svolte in ordine ai criteri da assumere per la commisurazione della confisca evidenziano l'estrema rilevanza che, anche nel giudizio penale, assume l'esatta determinazione dell'imposta evasa, la quale non è più finalizzata alla mera verifica del superamento della soglia di punibilità.

L'abolizione della pregiudiziale tributaria e l'adozione del principio del «*doppio binario*» tra procedimento penale e procedimento amministrativo di cui all'art.20 del D.Lgs. n.74/2000, fa sì che ciascun processo prosegua indipendentemente dall'altro, con la conseguenza che la determinazione dell'imposta evasa va compiuta autonomamente dal giudice penale.

Mentre nei reati in materia di omesso versamento delle imposte il compito del giudice penale è sufficientemente chiaro, essendo di immediata evidenza l'importo non corrisposto, lo stesso non può dirsi nei casi di dichiarazione infedele, laddove la quantificazione del tributo evaso è strettamente correlata ai rilievi formulati dall'Amministrazione finanziaria nell'atto di accertamento. Ne consegue che non è più sufficiente accertare il superamento delle soglie di punibilità, essendo necessario quantificare esattamente l'imposta che è stata evasa al fine di determinare la misura della confisca.

3. L'art. 12 bis, comma 2 del D. Lgs. n. 74/2000 e i rapporti tra confisca e recupero dell'imposta evasa

Si è rilevato che l'art. 12, comma 1, non presenta differenze significative rispetto

⁸ Come notato da STEVANATO, «*Confisca per equivalente*» per i reati fiscali e possibili duplicazioni rispetto al pagamento del tributo, in *Dial. trib.*, 2008, 65, il vantaggio economico nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti potrà essere costituito esclusivamente dal compenso ricevuto dall'emittente.

alla previsione contenuta nell'art.1, comma 143, della legge n.244/2007. Lo stesso non può dirsi con riguardo alla disposizione contenute nel secondo comma con la quale il legislatore, per la prima volta, disciplina il rapporto tra confisca e recupero dell'imposta evasa.

Ciò che caratterizza la confisca tributaria è proprio la circostanza che il profitto del reato già subisce un'ablazione da parte dell'Erario. Muovendo da tale premessa, si tratta allora di stabilire il rapporto che intercorre tra il procedimento penale e quello amministrativo, fermo restando il principio del doppio binario cui si faceva cenno in precedenza.

Se da un lato la duplice decurtazione patrimoniale nei confronti dell'evasore trova giustificazione nell'intento di assicurare una tutela più effettiva degli interessi dell'Erario, dall'altro non appare comunque ammissibile una doppia ablazione dello stesso profitto. Si tratta, quindi, di verificare se la previsione normativa possa essere interpretata nel senso di evitare che il contribuente/reo possa subire sia la confisca sulla base della sentenza penale che la riscossione coattiva sulla base dell'atto impositivo.

Il legislatore, proprio con l'art. 12 *bis*, comma 2, del D. Lgs. n. 74/2000, ha tentato di coordinare i distinti procedimenti. Secondo tale disposizione «*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 ordinata*».

Le espressioni usate dal legislatore appaiono imprecise e poco chiare ingenerando così alcuni dubbi interpretativi.

Una prima incertezza riguarda il significato della locuzione «*impegno del contribuente a versare all'Erario*». Ci si è chiesti se sia sufficiente una promessa a versare, tecnicamente una mera dichiarazione di intenti, e sul punto la Cassazione è unanime nel ritenere che si debba trattare di un obbligo assunto in maniera formale⁹.

In presenza di tali accordi, la norma prevede che «*la confisca non opera per la*

⁹ Cfr. Cass. Pen, Sez. III, n. 42087/2016. In tale pronuncia, dopo essere stato escluso che si possa “ritenere sufficiente, ai fini della non operatività della confisca, la mera esternazione unilaterale del proposito di adempiere al pagamento, svincolata da ogni scadenza e da ogni obbligo formale nei confronti della controparte”, è stata ribadita “l'applicabilità della previsione ai soli casi di obblighi assunti in maniera formale, tra i quali rientrano certamente le ipotesi di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale, di transazione fiscale, ma anche quelle di attivazione di procedure di rateizzazione, automatica o a domanda, come l'accordo per il pagamento rateale del debito d'imposta raggiunto, come nel caso di specie, con l'Agenzia delle Entrate (così Sez. 3, n. 5728 del 14/01/2016, Orsetto, Rv. 266038).”

parte che il contribuente si impegna a versare». Deve rilevarsi che la norma sembra disciplinare anche il caso in cui vi sia stato solo un impegno e non sia stato ancora completato il pagamento. Tale ipotesi si manifesta frequentemente per effetto delle dilazioni concesse in occasione delle definizioni concordate, ove il pagamento della prima rata consente il perfezionamento dell'accordo ma il rapporto debitorio si estingue solo con l'effettuazione dell'ultimo versamento rateale. Ciò significa che se il pagamento è avvenuto per intero, non si procederà alla confisca non essendovi più alcun profitto da sottrarre al reo, ferma restando l'operatività delle cause di non punibilità di cui al nuovo art.13 (pagamento integrale, comprese sanzioni ed interessi prima dell'apertura del dibattimento o entro tre mesi per i debiti rateizzati).

Va tuttavia rilevato che il giudice penale potrebbe discostarsi dall'accordo raggiunto tra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate ed accertare un ammontare di imposta evasa (ed un conseguente risparmio di imposta che rileva penalmente) superiore a quello concordato con la procedura conciliativa e rilevante solo sotto il profilo amministrativo. Tale evenienza, in ossequio al principio del doppio binario, anche se non frequente, rimane comunque tecnicamente possibile¹⁰.

Un ulteriore profilo critico attiene all'interpretazione dell'espressione: «*la confisca non opera*». Invero, appare incerto se il giudice che pronuncia la sentenza di condanna, preso atto dell'impegno formalizzato, possa non ordinare la misura della confisca, ovvero debba in ogni caso ordinarla, sospendendone gli effetti. In quest'ultimo senso si è espressa la giurisprudenza di legittimità, ribadendo che la confisca debba essere ordinata ancorché gli effetti rimangano subordinati alla condizione del mancato assolvimento dell'impegno assunto¹¹.

Sulla base di tale interpretazione è agevole ritenere che, dopo la sentenza di condanna, possano verificarsi ipotesi diverse a seconda del comportamento assunto dal contribuente. Invero mentre il reo avrà interesse a promuovere la revoca della misura ove abbia completato il pagamento degli importi dovuti, l'Agenzia delle Entrate pretenderà l'esecuzione della confisca nel caso in cui il contribuente sia venuto meno al suo impegno, laddove il giudice dell'esecuzione sarà chiamato a decidere sulle rispettive istanze.

¹⁰ Cfr., sul punto TASSANI, *Confisca e recupero dell'imposta evasa: profili procedurali e processuali*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1385.

¹¹ Cfr., *ex pluribus*, Cass., n. 28225/2016 e Cass., n. 42087/2016.

La circostanza poi che la confisca, ancorché sospesa, debba essere comunque disposta anche in presenza di un pagamento in corso, comporta che il sequestro funzionale alla confisca possa essere mantenuto al fine “*di garantire l’effettività della futura sanzione patrimoniale*”¹². A questo proposito può condividersi l’orientamento secondo cui “*a fronte dell’impegno assunto e a richiesta del contribuente, le somme sequestrate o confiscate dovranno essere destinate al pagamento del debito tributario*”¹³. Se si pervenisse a conclusioni diverse il soddisfacimento dell’impegno assunto con l’Amministrazione finanziaria dovrebbe essere ottemperato con beni diversi da quelli sequestrati: appare evidente l’estrema difficoltà in cui si troverebbe il contribuente se, come spesso accade, l’oggetto del sequestro è costituito dall’intero patrimonio di quest’ultimo¹⁴.

L’unico effetto che il progressivo pagamento delle rate può comportare con riguardo al sequestro è riconducibile alla diminuzione dell’ammontare del profitto e alla conseguente riduzione di pari importo della misura cautelare.

Infine, si ritiene utile esaminare la diversa ipotesi in cui la sentenza penale e la relativa confisca siano disposte prima che sia stato assolto il debito tributario. Non vi è alcuna norma specifica che disciplini la fattispecie, certamente verificabile, in cui il processo penale si concluda prima di quello tributario.

A questo proposito, se da un lato si deve riconoscere che la confisca non ha una portata solutoria dell’obbligazione tributaria, dall’altro va comunque esclusa la possibilità che il condannato possa subire una doppia ablazione della ricchezza: anche il testo del nuovo art.12-*bis*, del resto, induce a privilegiare un’interpretazione nel senso dell’alternatività tra confisca e recupero del tributo evaso.

Invero, nel caso di confisca definitiva si ritiene che venga meno il potere impositivo in quanto l’esazione del tributo comporterebbe un indebito arricchimento da parte dello Stato. Deve ritenersi che l’Agenzia delle Entrate possa, pertanto, pretendere solo il pagamento delle sanzioni e degli interessi dovendo procedere, nell’esercizio del

¹² Cfr., MAZZA, *Sequestro e confisca*, cit, p. 1022. *si sarebbe ad esempio potuto prevedere la possibilità di un pagamento eseguito direttamente dal custode giudiziario, su istanza dell’indagato-contribuente*

¹³ In tal senso MAZZA, *Sequestro e confisca*, cit, p. 1019, ad avviso del quale “*sarà, dunque, l’autorità giudiziaria a disporre il trasferimento diretto delle somme al Fisco senza farne riacquistare la materiale disponibilità all’imputato*”.

¹⁴ Ad avviso di MELIS “*si sarebbe ad esempio potuto prevedere la possibilità di un pagamento eseguito direttamente dal custode giudiziario, su istanza dell’indagato-contribuente*” (*La nuova disciplina degli effetti penali dell’estinzione del debito tributario*), in *Rass. trib.*, 2016, p. 624.

potere di autotutela, all’annullamento della pretesa vantata a titolo di imposta.

Sarebbe certamente auspicabile che sul tema intervenga il legislatore o, almeno, che si pronunci, a livello centrale, l’Agenzia delle Entrate.

4. La responsabilità degli amministratori

Il quadro normativo si complica ulteriormente nell’ipotesi in cui il reato sia stato commesso dal legale rappresentante di una società. Invero, in tal caso il soggetto passivo del tributo è l’ente collettivo ed è a questi che è riconducibile il risparmio di imposta, ove invece il soggetto perseguibile penalmente, cioè il reo, è il legale rappresentante¹⁵.

Si verifica, quindi, una divaricazione tra il procedimento tributario che si svolge nei confronti dell’ente ed il procedimento penale che riguarda il legale rappresentante. Deve, tuttavia, rilevarsi che la diversità dell’oggetto dell’azione accertativa tributaria e di quella penale non può, in nessun caso, condurre ad una doppia ablazione stante l’unicità della fattispecie evasiva.

Rimane, quindi, da risolvere il problema di individuare il patrimonio da aggredire con la confisca. A questo proposito, la Cassazione a Sezioni Unite¹⁶, distinguendo tra confisca diretta e confisca per equivalente¹⁷, giunge all’affermazione di taluni principi non da tutti condivisi¹⁸.

In tale pronuncia la suprema Corte ritiene che la confisca diretta del profitto di reato sia sempre possibile nei confronti di una persona giuridica per le violazioni fiscali commesse dal suo legale rappresentante o da altro suo organo che abbia agito nel suo interesse, allorché il profitto o i beni direttamente riconducibili a tale profitto siano rimasti nella disponibilità dell’ente¹⁹, e ciò in quanto tale misura mira al “*ripristino*

¹⁵ È appena il caso di ricordare che il legislatore non ha inteso includere i reati tributari nel catalogo delle fattispecie incriminatrici elencate nel D. lgs. 8 giugno 2001, n. 231.

¹⁶ Cfr. Cass., SS.UU., n. 10561/2014 (c.d. Sentenza Gubert).

¹⁷ Posto che il profitto del reato tributario, come si è detto, è il risparmio di imposta, la confisca diretta (detta anche confisca di proprietà) ha per oggetto il denaro o il bene direttamente riconducibile al denaro risparmiato. La confisca per equivalente (detta anche confisca di valore) si concentra, invece, sugli altri beni che non hanno alcun nesso di pertinenzialità con il reato e, quindi, anche su beni già esistenti nel patrimonio del reo.

¹⁸ Per un commento critico della sentenza cfr., tra gli altri, MAZZA, *Sequestro e confisca*, cit, p. 1015, secondo cui “*essendo il denaro un bene fungibile per antonomasia ... , la misura ablatoria incidente su di esso non può che essere per equivalente, a meno di non individuare precisamente le banconote oggetto dell’illecito arricchimento*”.

¹⁹ Ad avviso della Corte “*la confisca del profitto, quando si tratta di denaro o di beni fungibili, non è*

dell'ordine economico perturbato dal reato che comunque ha determinato una illegittima locupletazione per l'ente"²⁰.

Al contrario, la Cassazione esclude la possibilità di procedere a confisca per equivalente di beni della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante, ad eccezione dell'ipotesi in cui la persona giuridica stessa sia in concreto priva di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso cui l'amministratore agisce come effettivo titolare. Tale orientamento non può che condividersi, attesa la natura marcatamente sanzionatoria dell'istituto ed il dato normativo che ne circoscrive l'applicabilità solo ai beni "*di cui il reo ha la disponibilità*"²¹, fatte salve le espresse previsioni normative²², insuscettibili di interpretazioni analogiche in *malam partem*.

Giuseppe Bonanno

confisca per equivalente, ma confisca diretta".

²⁰ In tal senso BORSARI, *Reati tributari e confisca di beni societari. Ovvero, di un'occasione perduta dalle Sezioni Unite*, in *Le Società*, 2014, p. 862 ss. L'Autore, pur criticando il percorso argomentativo dell'organo giudicante, ammette l'applicabilità della confisca diretta nei confronti della persona giuridica atteso che, trattandosi del soggetto che ha beneficiato dell'illecito penale commesso dal proprio organo, non può reputarsi persona estranea al reato.

²¹ Cfr. art. 322 *ter*, c.p.

²² Cfr. art. 11 l. 16.3.2006, n. 146, ai sensi del quale, per i reati tributari transnazionali, "*qualora la confisca delle cose che costituiscono il prodotto, il profitto o il prezzo del reato non sia possibile, il giudice ordina la confisca di somme di denaro, beni od altre utilità di cui il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona fisica o giuridica, per un valore corrispondente a tale prodotto, profitto o prezzo*".