IL DELITTO TRIBUTARIO COME PRESUPPOSTO PER L'APPLICAZIONE DELLA CONFISCA ALLARGATA O PER SPROPORZIONE

dis CRIMEN focus
16.3.2020

Livio Gucciardo

1. La disciplina introdotta dall'art. 39, comma 1, lett. q), del D.L. 124/19 (Decreto fiscale), che ha aggiunto l'art. 12-*ter* al D.Lgs. 74/00, concernente casi particolari di confisca, è l'occasione per interrogarsi sulla funzione della speciale misura di sicurezza, oggi disciplinata dall'art. 240-*bis* del c.p. e adesso applicabile anche ai reati tributari[1]. La confisca in trattazione – in origine diretta a rafforzare la prevenzione del crimine organizzato – ha infatti subito una progressiva dilatazione del suo spettro applicativo e pare divenuta misura ordinaria per colpire una gamma sempre più estesa di delitti[2].

L'ulteriore ampliamento dell'art. 240-*bis* c.p. induce dunque a ipotizzare, per quanto apparentemente iperbolico, una tendenza a fare ritorno verso un sistema penale improntato sull'esemplarità della sanzione e sulla necessità di imprimere, con la minaccia di quest'ultima, una spiccata funzione dissuasiva.

Il rimaneggiamento dell'impianto sanzionatorio penale tributario, che nel contesto di riforma dovrebbe servire a garantire nuove entrate erariali, appare proteso verso un inasprimento delle conseguenze punitive del reo, al quale – al verificarsi di precipui presupposti – è possibile applicare la misura di sicurezza della confisca allargata o per sproporzione, connotata da una natura esplicitamente sanzionatoria. Tale impostazione teorica parrebbe tuttavia sacrificare l'esatta applicazione di elementari principi ordinamentali, atteso che la nozione di profitto nel particolare ambito dei reati tributari è costituita dall'imposta evasa e non dall'intero ammontare dei proventi non dichiarati al fisco[3].

---

[1] Prima contenuta nell'art. 12-*sexies* del D.L. 306/92 e oggi traslata nell'art. 240-*bis* c.p. per effetto del D.Lgs. 21/18, che dal 6 aprile 2018 ha introdotto nell'ordinamento il principio di "riserva di codice", operando all'interno di questo la riorganizzazione di alcune disposizioni penali già esistenti nell'ordinamento.

[2] G. Fiandaca, E. Musco, *Diritto penale*, Bologna, 2019, p. 901.

[3] Cfr. Cass. pen., Sez. II, 4 marzo 2015, n. 9392; Cass. pen., Sez. III, 30 ottobre 2013, n. 6995.

Il presente approfondimento è perciò diretto a verificare la compatibilità della speciale misura di sicurezza con il particolare ambito di applicazione e, nello specifico, con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione.

2. Nella logica originaria del codice penale le pene avrebbero dovuto rispondere a un'esigenza retributiva, sostanzialmente fondata sulla responsabilità individuale; mentre le misure di sicurezza a un'esigenza di prevenzione speciale, presupponendo la pericolosità sociale del destinatario.

Tuttavia, pene e misure di sicurezza possono essere cumulate, nel senso che all'esecuzione della pena segue anche l'applicazione di una misura di sicurezza nei confronti dei criminali considerati sia penalmente colpevoli sia pericolosi socialmente; ad alcune misure di sicurezza è stata attribuita una funzione punitiva, come nel caso della confisca per equivalente; alle pene è infine stata riconosciuta – come osservato nel corso della trattazione – anche finalità di prevenzione speciale[4].

Siffatto mutamento sistematico ha determinato il venir meno dello schema originario del codice penale, imponendo il superamento dei criteri iniziali e un radicale mutamento dei presupposti teorici delle meccaniche codicistiche.

Tale processo ha naturalmente incluso anche le misure di sicurezza patrimoniali.

La confisca disciplinata dall'art. 240 c.p. – inserita nel titolo VIII del libro I del codice penale – è ritenuta una misura di sicurezza reale, consistente nell'espropriazione di taluni beni in favore dello Stato, al quale la dottrina attribuisce una funzione preventiva nella previsione facoltativa di cui al comma 1 e una più spiccatamente repressiva nell'ipotesi obbligatoria del comma 2[5], sebbene nella genesi legislativa fosse intesa come mezzo di prevenzione della delinquenza e di difesa sociale contro il pericolo che il mantenimento da parte del reo di beni attinenti ad un reato o da questi provenienti avrebbe potuto agevolare la commissione di ulteriori illeciti penali[6].

L'art. 240-*bis*, al pari dell'art. 240, è collocato nel *genus* delle misure di sicurezza e nella *species* delle misure di sicurezza patrimoniali e prevede la confisca

[4] A. Nappi, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2010, p. 139.

[5] M. Romani, G. Grasso, T. Padovani, *Commentario sistematico del codice penale*, vol. III, Milano, 1994, p. 522 ss.

[6] A. Toppan, L. Tosi, *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, Milano, 2017, p. 302.

«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». La confisca allargata, ai sensi del comma 2 dell'art. 240-*bis* c.p., può operare anche su valori equivalenti, qualora risulti impossibile procedere alla confisca dei beni sproporzionati.

Ciononostante, come osservato, l'universo della materia non è connotato da caratteristiche omogenee e appare assai più intricato di quanto si possa pensare limitandosi a rilevare il *nomen iuris* assegnato dal legislatore alle misure in questione.

La confisca allargata o per sproporzione pare infatti considerevolmente discostarsi dalle ipotesi di confisca penale di cui all'art. 240 c.p., caratterizzata da un rapporto di pertinenzialità tra il reato commesso e la *res* oggetto di ablazione, ma con cui condivide il momento applicativo, costituito dalla sentenza di condanna. E pare pure differenziarsi dalla confisca di prevenzione, ancorché entrambe operino per sproporzione, in quanto una, quella allargata, è misura *post delictum*, mentre l'altra è *ante delictum*, avente perciò effetti in un terreno d'avanguardia rispetto a quello tipicamente riservato all'attivazione del diritto penale[7].

Invertendo la visione prospettica della comparazione, la confisca allargata o per sproporzione pare quindi avere in comune con la confisca di cui all'art. 240 c.p. il momento applicativo, vale a dire l'emissione di una sentenza di condanna per la commissione di un reato (operatività *post delictum*), e con la confisca di prevenzione il presupposto e lo scopo, cioè la sproporzione (ingiustificabile possesso di beni che si presumono di provenienza illecita) e il carattere preventivo (impedire che il reo possa continuare ad accumulare detto patrimonio di provenienza illecita).

I volubili orientamenti interpretativi – stante le sue peculiarità – hanno sicché teso ad incardinare la confisca allargata dell'art. 240-*bis* c.p., alternativamente, tra le misure di sicurezza[8], le pene accessorie[9] e le pene in senso stretto[10], dubitando perfino che si tratti di misura obbligatoria[11].

[7] L. Baron, *Il ruolo della confisca del contrasto alla c.d. criminalità del profitto: uno sguardo d'insieme*, in *Diritto penale contemporaneo*, n. 1/2018, p. 40 ss.

[8] A. Ardituro, F. Cioffi, *La confisca ordinaria, per sproporzione e per equivalente nel processo di cognizione ed esecuzione*, in *La giustizia patrimoniale penale*, II, a cura di A. Bargi, A. Cisterna, Milano, 2011, p. 753.

A ben vedere la confisca allargata o per sproporzione è una moderna misura ablativa, slegata dal vincolo di diretta pertinenzialità tra i beni da confiscare e il singolo reato per cui è pronunciata condanna, utile ad aggredire il patrimonio accumulato dal colpevole in virtù dell'attività illecita da questi posta in essere. La confisca in trattazione è quindi una misura patrimoniale volta a sottrarre al criminale la ricchezza di cui non possa giustificare il possesso, operando la presunzione relativa (sempre confutabile dal condannato) dell'origine illecita di questa[12], accumulata proprio in ragione della capacità dei delitti individuati dal legislatore – intesi quali "reati spia" – ad essere perpetrati in forma quasi professionale e a porsi quali fonte di patrimoni illeciti[13].

La confisca disciplinata dall'art. 240-*bis* c.p., in definitiva, può essere intesa come misura ablativa obbligatoria di natura ibrida, avente effetti in ambito strettamente penale e animata «da finalità a carattere preventivo»[14], con funzione compensativa[15], che opera in costanza di una sentenza di condanna o di applicazione di pena su richiesta delle parti per uno dei reati tassativamente elencati dalla norma e in sussistenza di beni nella titolarità o nella disponibilità del reo di valore sproporzionato rispetto ai redditi dichiarati al fisco ovvero alle sue lecite attività economiche.

Orbene, la relazione illustrativa del 26 ottobre 2019, nella parte relativa all'art. 39, comma 1, lettera q), del D.L. 124/19 precisa che si estendono al settore del diritto penale tributario, quindi al D.Lgs. 74/00, «incisive misure e sanzioni di natura patrimoniale», rendendo operativa in materia l'istituto del sequestro e della confisca

[9] F. Sgubbi, *L'art. 12-quinquies della legge n. 356 del 1992 come ipotesi tipica di anticipazione: dalla Corte costituzionale all'art. 12-sexsies*, in *Atti del IV congresso nazionale di diritto penale – diritto penale, diritto della prevenzione e processo penale nella disciplina del mercato finanziario*, Torino, 1996, p. 34.

[10] A. Bernasconi, *La "speciale" confisca introdotta dal d.l. 20 giugno 1994 n. 339 con. Dalla L. 8 agosto 1994 n. 501*, in *Diritto penale e processo*, n. 11/1996, p. 1417 ss.

[11] A. M. Maugeri, *La riforma della confisca (d.lgs. 2020/2016). Lo statuto della confisca allargata ex art. 240-bis c.p.: spada di Damocle sine die sottratta alla prescrizione (dalla l. 161/2017 al d.lgs. n. 21/2018)*, in *Archivio penale*, supplemento al n. 1/2018, p. 251.

[12] S. Milone, *La confisca allargata al banco di prova della ragionevolezza e della presunzione di innocenza*, in *La legislazione penale*, 1 giugno 2018, p. 21.

[13] Cfr. Corte cost., 21 febbraio 2018, n. 33.

[14] L. Baron, *Il ruolo della confisca del contrasto alla c.d. criminalità del profitto*, op. cit., p. 44.

[15] M. Lanzi, *La caleidoscopica realtà della confisca per sproporzione: tra istanze preventive e riscossione delle imposte*, in *Archivio penale*, n. 2/2019, p. 8.

allargata o per sproporzione a carico dei soggetti condannati per i più gravi delitti tributari.

È dunque cristallina la volontà del legislatore di colpire capitali e patrimoni di origine criminale formatisi grazie alla commissione sistematica e continuativa di forme evasive di apprezzabile entità.

La confisca allargata o per sproporzione applicabile ai reati tributari in forza dell'aggiunta dell'art. 12-*ter* al D.Lgs. 74/00, che rimanda alla disciplina di cui all'art. 240-*bis* c.p., viene dunque intesa, per esplicita volontà legislativa, misura e sanzione di natura patrimoniale applicabile alle condotte più gravi dei reati tributari.

La norma stabilisce che si applica l'art. 240-*bis* c.p. in caso di «condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale», quando: «a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 2; b) l'imposta evasa è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 3; c) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 8; d) l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore ad euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1; e) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2».

Il disposto risulta parecchio composito, dato che per la sua operatività occorre che si verifichi una delle ipotesi tassativamente previste, tutte caratterizzate da una soglia ritenuta sufficiente per rendere efficace la presunzione di professionalità della condotta evasiva dell'agente, così da attrarre nell'area dell'illiceità – e quindi della suscettibilità alla confisca – i beni sproporzionati rispetto ai redditi o alle attività economiche legali di questi.

La confisca di cui all'art. 12-*ter* del D.Lgs. 74/00 può insistere su qualsiasi bene, materiale o immateriale, passibile di valutazione economica nella titolarità ovvero nella disponibilità, anche per interposta persona fisica o giuridica, del condannato, che risulti significativamente sproporzionato rispetto al reddito dichiarato o all'attività economica esercitata, avuto riguardo al momento dell'acquisizione dei singoli beni stessi. La sproporzione in parola non deve potere essere giustificata dal reo, il quale ha l'onere di provarne la lecita provenienza, applicandosi in tal modo un'inversione dell'onere della prova e dunque una presunzione relativa di illecita provenienza. Costituisce infine presupposto la sussistenza di una sentenza di

condanna ovvero l'applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p.

La confisca allargata è – come osservato – uno speciale strumento per recidere il nesso tra patrimoni illeciti e criminalità, ravvisandosi in essa una spiccata finalità preventiva. È tuttavia da rilevare il dato emergente dalle manifeste intenzioni del legislatore di adottare nell'ambito dei reati tributari siffatta misura, alla quale viene conferita una funzione più propriamente repressiva, servente altresì ad incrementare le entrate erariali[16].

La novella normativa, se innestata nel particolare ambito della disciplina penale tributaria, sembrerebbe assumere, in sostanza, peculiare funzione: recisamente differente rispetto a quella dell'originaria concezione propriamente data alle misure di sicurezza, ossia di prevenzione speciale, ma anche dalla concezione più evoluta, consistente nella necessità di aggredire il patrimonio accumulato dal colpevole in virtù dell'attività illecita da questi posta in essere.

La confisca dell'art. 240-*bis* c.p. sembra infatti tendere ad assumere la forma di strumento impo-esattivo sussidiario dei patrimoni presuntamente illeciti dei condannati per delitti tributari, diretto ad espropriare il titolare dei beni o il soggetto che ne abbia la disponibilità – come avvertito in passato da certa dottrina, già prima dell'introduzione normativa di cui qui si tratta[17] – dell'intero ammontare dei proventi non dichiarati al fisco e non della sola imposta evasa.

Gli effetti espropriativi della norma parrebbero sicché sproporzionati e, insomma, il principio di capacità contributiva correlativamente eliso.

In altre parole, gli effetti espropriativi si estenderebbero non solamente sulla maggiore imposta, accertabile mediante l'individuazione di beni frutto di evasione fiscale, ma sull'intero valore dei beni sottratti alla pretesa impositiva.

3. Un altro tema di rilevante interesse ai fini della presente trattazione concerne il momento di acquisizione del bene sproporzionato rispetto al reddito o all'attività economica esercitata dal condannato.

[16] F. Sgubbi, *Nuova prescrizione e nuova confisca penale tributaria (un connubio che inquieta)*, in *disCrimen*, 10/01/2020, p. 2.

[17] M. Lanzi, *art. 240-bis*, in *Codice penale commentato con dottrina e giurisprudenz*a, a cura di A. Cadoppi, S. Canestrari, P. Veneziani, Torino, 2018, p. 940.

Il tempo trascorso tra il momento della commissione del reato spia e l'acquisizione del bene sproporzionato deve infatti essere suscettibile di valutazione da parte del giudice che applica la confisca, dato che un decorso eccessivo tra i due momenti potrebbe costituire una illogica e ingiusta conseguenza sanzionatoria. La norma, d'altra parte, non impone limiti temporali e potrebbe, quantomeno in astratto, includere ogni bene rientrante nella sfera del reo, acquisito in qualsiasi momento della sua vita.

A tal proposito occorre preliminarmente dare atto che le disposizioni di cui all'art. 12-*ter* del D.Lgs. 74/00 si applicano esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della L. 157/19, di conversione del D.L. 124/19, non attraendo finanche le condotte consumate in periodi antecedenti.

In merito al confine temporale è quindi di sicuro interesse rilevare il filone giurisprudenziale che nell'affrontare il tema ha ravvisato la necessità di escludere dagli effetti applicativi della disciplina un'aprioristica onnicomprensività temporale, che prescinda cioè dal momento in cui viene accertato il fatto costituente reato rispetto al momento in cui è stato acquisito il bene ritenuto sproporzionato.

Tale orientamento della giurisprudenza di legittimità asserisce che la presunzione di provenienza illecita del bene non può operare in modo illimitato e indiscriminato, ma deve necessariamente essere circoscritta in un ambito di ragionevolezza temporale che consenta di operare un collegamento tra i beni e il fatto criminoso[18]. Ciò ancorché sia ininfluente, ai fini dell'applicazione della misura, che il bene sproporzionato sia stato acquisito prima o dopo rispetto alla commissione del reato[19].

In sostanza, la ragionevolezza temporale, concetto fatto proprio dalla sentenza dalla Corte Costituzionale n. 33/18, è un limite al quale deve ispirarsi il giudice penale, assumendosi pertanto che il momento di acquisizione del bene non dovrebbe risultare, cioè, talmente lontano dall'epoca di realizzazione del reato spia da rendere *ictu oculi* irragionevole la presunzione di derivazione del bene stesso da un'attività illecita.

[18] Cfr. Cass., S.U., 19 gennaio 2004, n. 920.

[19] M. Lanzi, *La confisca «in casi particolari», o "per sproporzione" post delictum, nel settore penale tributario*, in *Trattato di diritto penale dell'economia*, a cura di A. Cadoppi, S. Canestrari, A. Manna, M. Papa, Assago, 2019, p. 498.

La ragionevolezza temporale è sicché l'unico freno alla indiscriminata applicazione della confisca allargata a qualsiasi bene suscettibile di valutazione economica che il reo possiede e per il quale non sia nelle condizioni di dimostrare la legittima provenienza.

La ricordata tesi della ragionevolezza temporale risponde, quindi, all'esigenza di evitare una abnorme dilatazione della sfera di operatività dell'istituto della confisca allargata, che legittimerebbe altrimenti un monitoraggio patrimoniale esteso all'intera vita del condannato, rischiando di rendere particolarmente problematico l'assolvimento dell'onere dell'interessato di giustificare la provenienza dei beni (ancorché inteso come di semplice allegazione), il quale tanto più si complica quanto più è retrodatata l'acquisizione del bene da confiscare[20].

In una simile prospettiva, la fascia di ragionevolezza temporale, entro la quale la presunzione è destinata ad operare, andrebbe determinata tenendo conto anche delle diverse caratteristiche della singola vicenda concreta e, dunque, del grado di pericolosità sociale che il fatto rivela agli effetti della misura ablatoria[21].

La ragionevolezza temporale, calata nel contesto dei delitti tributari, dovrebbe perciò tenere in considerazione anche il dato normativo concernente i termini di accertamento fiscale, a norma degli artt. 43 del D.P.R. 600/73 e 57 del D.P.R. 633/72, visto che diversamente si rischierebbe di estendere la potestà impositiva oltre i termini legali. Posti i presupposti teorici della confisca allargata estesa ai reati tributari, che nelle intenzioni del legislatore dovrebbe costituire una misura e sanzione di natura patrimoniale, allora tale considerazione di ordine logico non parrebbe peregrina. Di converso, un'estensione ultratemporale rischierebbe di somigliare ad una protesi della *longa manus* della potestà impositiva, capace di scalzare i termini di decadenza dell'accertamento tributario e di introdurre un termine surrettizio di natura penale. In tal caso ci si potrebbe allora domandare – posto che la confisca allargata in tale peculiare comparto del diritto parrebbe assumere natura sanzionatoria – dove sia finito il principio di legalità e, in particolare, il rispetto delle garanzie del soggetto destinatario della speciale (e invasiva) misura di sicurezza[22].

[20] Cfr. Corte cost., 21 febbraio 2018, n. 33, cit.

[21] Ibidem.

[22] B. Liberali, *La "ragionevolezza temporale" della cd. Confisca allargata e un nuovo monito al legislatore*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, n. 1/2018, p. 323.

4. Autorevole dottrina ha affermato che «la capacità contributiva costituisce il limite massimo all'imposizione. Non è consentito richiedere al soggetto un concorso alle spese pubbliche superiore a quella che è la sua capacità contributiva, giacché in tali ipotesi verrebbe meno la necessaria correlazione tra obbligo di contribuzione e capacità di contribuzione, e verrebbe in sostanza colpita una capacità contributiva inesistente. Ciò presuppone il divieto che il prelievo sia di ammontare così elevato da risolversi in espropriazione dell'oggetto della imposizione. L'imposta è il prelevamento di una "quota", non della totalità della materia imponibile»[23].

Ebbene, se si ammette che la confisca allargata, applicata ai reati tributari, costituisce una sanzione patrimoniale diretta al recupero di evasione fiscale, parrebbe propriamente assumere la veste di misura espropriativa dell'oggetto dell'imposizione e non di una quota dello stesso, ovvero di tutta la parte eccedente (dunque sproporzionata) dei beni rispetto al reddito o all'attività economica esercitata dal condannato per uno dei delitti tributari previsti dall'art. 12 *ter* del D.Lgs. 74/00.

L'eccessiva dilatazione temporale dell'analisi patrimoniale del destinatario della misura – come osservato – rende irragionevole la presunzione di derivazione del bene da un'attività illecita. Vero è che non viene richiesta una correlazione tra bene e attività illecita, ossia il vincolo di pertinenzialità, ma è altrettanto fondato non ritenere frutto di attività criminale un bene acquisito nel patrimonio del condannato in un periodo molto antecedente all'accertamento del delitto che legittima la misura. Pertanto parrebbe opportuno ritenere un limite all'efficacia temporale della confisca allargata i termini di decadenza dell'accertamento tributario, dato che spingere troppo oltre il monitoraggio patrimoniale del condannato potrebbe equivalere ad estendere surrettiziamente la pretesa impositiva.

Insomma, il tema concernente le misure di sicurezza e in generale la pericolosità sociale dei soggetti in forza di indicatori e presunzioni non è nuovo al nostro ordinamento.

L'art. 5 della legge n. 1409 del 15 agosto 1863, detta legge Pica, dal nome del suo estensore, il deputato aquilano Giuseppe Pica, esponente della destra storica, dava facoltà al governo di «assegnare per un tempo non maggiore di un anno un domicilio coatto agli oziosi, a' vagabondi, alle persone sospette, secondo la designazione del Codice penale, non che ai camorristi, e sospetti manutengoli, dietro parere di Giunta composta del Prefetto, del Presidente del Tribunale, del

[23] G. Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 2016, p. 74.

Procuratore del Re, e di due Consiglieri Provinciali». Il provvedimento rientrava tra quelli di polizia preventiva e abbracciava le teorie di Enrico Ferri, volte alla realizzazione di un apparato per la rieducazione sociale con caratteristiche special-preventive. Laddove le normali indagini di polizia giudiziaria non riuscivano ad addivenire ad una conclusione accettabile per la giustizia, vi era la possibilità di sopperirvi con le procedure delle leggi sulla pubblica sicurezza, esercitando la forza del sospetto, della diffamazione, della voce di piazza, parimenti capace di condurre ad un epilogo afflittivo per il destinatario.

Con la confisca allargata o per sproporzione di cui all'art. 12-*ter* del D.Lgs. 74/00 – pare ovvio – non si arriva ad affermare tanto; purtuttavia sembra opportuno rilevare una tendenza a rinunciare al puntuale accertamento giudiziario per fare spazio a strumenti assai più grossolani di lotta all'evasione, fondati sulla presunzione, quindi – come nella legge Pica – su taluni indicatori. Insomma, una sconfitta per il principio di legalità, che invece pretenderebbe più balioso garantismo.