



COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA

III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate

Servizio Imposte Dirette e IVA – Sezione Imposte sui Redditi

Viale XXI Aprile, 51 Cap. 00162 Roma Tel. 0644221 – fax 0644223202 PEC: rm0010345p@pec.gdf.it

OGGETTO: Modifiche alla disciplina dei reati tributari e della responsabilità amministrativa degli enti.

**AI COMANDI REGIONALI
GUARDIA DI FINANZA**

LORO SEDI

e, per conoscenza:

**AI COMANDI INTERREGIONALI
GUARDIA DI FINANZA**

LORO SEDI

**AL COMANDO DEI REPARTI SPECIALI
GUARDIA DI FINANZA**

ROMA

**AL COMANDO AERONAVALE CENTRALE
GUARDIA DI FINANZA**

ROMA

**AL COMANDO TUTELA ECONOMIA E FINANZA
GUARDIA DI FINANZA**

ROMA

**AL COMANDO UNITÀ SPECIALI
GUARDIA DI FINANZA**

ROMA

**AL SERVIZIO CENTRALE INVESTIGAZIONE CRIMINALITÀ ORGANIZZATA
GUARDIA DI FINANZA**

ROMA

Seguito circolare n. 1014/INCC in data 26 giugno 2020.

1. PREMESSA

Con la circolare a seguito, tenuto conto degli effetti dell'emergenza epidemiologica sul tessuto economico e sociale del Paese, sono state impartite direttive volte a focalizzare l'attenzione dei Reparti sugli illeciti tributari maggiormente lesivi degli interessi erariali, **privilegiando l'esecuzione di indagini di polizia giudiziaria.**

Un forte impulso in questa direzione proviene dalle misure contenute nel **decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124** (c.d. "decreto fiscale"), convertito dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, che all'articolo 39 ha introdotto importanti novità alla **disciplina dei reati tributari e della responsabilità amministrativa degli enti per illeciti dipendenti da reato**¹.

¹ Per una panoramica generale delle novità recate dal "decreto fiscale" si rinvia alla scheda pubblicata sulla pagina intranet dell'Ufficio Tutela Entrate del Comando Generale.

La novella legislativa è espressione di una politica di inasprimento delle sanzioni penali per i delitti in materia di imposte sui redditi e imposta sul valore aggiunto di cui al **decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74**, che si è sostanziata, per un verso, nell'**elevazione delle cornici edittali di pena** e, per altro verso, nella **riduzione delle soglie di punibilità**.

A queste novità si affianca l'introduzione dell'**articolo 12-ter**, con cui è stata **estesa ai delitti di cui agli articoli 2, 3, 8 e 11** del decreto legislativo n. 74/2000 la "**confisca in casi particolari**" (c.d. confisca "allargata" o "per sproporzione"), disciplinata dall'**articolo 240-bis del codice penale**, al **superamento di specifiche soglie di evasione**.

Questa maggiore severità della nuova disciplina dei reati tributari è controbilanciata dall'ampliamento della **causa di non punibilità** di cui all'**articolo 13, comma 2**, del decreto legislativo n. 74/2000, che, precedentemente riferita alle sole fattispecie di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione, è ora applicabile, al ricorrere delle condizioni previste, anche ai reati di **dichiarazione fraudolenta**.

Il "decreto fiscale" è intervenuto anche nei confronti delle **persone giuridiche**, inserendo alcune specifiche figure di **delitti tributari** nel catalogo dei **reati-presupposto della responsabilità amministrativa degli enti** di cui al **decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231**.

Ulteriori modifiche alla normativa penal-tributaria sono state recentemente introdotte dal **decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75**, di recepimento della **direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale** (c.d. "direttiva PIF").

Con la presente circolare, dopo un sintetico inquadramento delle novità dianzi richiamate, ne vengono evidenziati i principali riflessi sull'attività operativa del Corpo.

2. PRINCIPALI NOVITÀ

Vengono di seguito riepilogate, per ciascuna ipotesi delittuosa prevista dal decreto legislativo n. 74/2000, le novità introdotte dal decreto-legge n. 124/2019 e dal decreto legislativo n. 75/2020.

a. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2)

L'art. 39 del decreto-legge n. 124/2019 ha **elevato la pena edittale** prevista per il delitto in esame, fissandola **tra 4 e 8 anni di reclusione** (in luogo della precedente "forbice" tra 18 mesi e 6 anni).

Al contempo, la norma incriminatrice è stata integrata con un nuovo comma **2-bis**, che sanziona **in modo attenuato** (con la pena detentiva previgente, ossia da 18 mesi a 6 anni) l'ipotesi in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi indicati in dichiarazione sia inferiore a 100.000 euro.

Al reato in esame è stata estesa, poi, la **causa di non punibilità** di cui all'art. 13, comma 2, a condizione che il contribuente provveda ad estinguere il debito tributario, comprensivo di interessi e sanzioni, mediante il ravvedimento operoso, **prima di aver avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali**.

Il delitto in parola è stato inserito, inoltre, tra i reati-presupposto della:

- (1) **confisca penale "allargata"**, quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a 200.000 euro²;
- (2) **responsabilità amministrativa degli enti**, con l'applicazione di una sanzione pecuniaria fino a 500 o 400 quote³, a seconda che l'ammontare degli elementi passivi fittizi risulti, rispettivamente, superiore o inferiore a 100.000 euro⁴.

Più di recente, l'art. 2 del decreto legislativo n. 75/2020 ha introdotto la **punibilità, a titolo di tentativo**, del delitto in esame **quando gli atti diretti a commettere il reato sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea al fine di evadere l'IVA per un valore complessivo non inferiore a 10 milioni di euro, salvo che il fatto integri già il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui al successivo art. 8⁵.**

Tale eccezione è da ricondurre alla necessità di **evitare duplicazioni di pena**, in violazione del principio del *ne bis in idem* sanzionatorio, a carico dei **potenziali utilizzatori di fatture false** (ora astrattamente punibili a titolo di tentativo) che **già rispondono per l'emissione dei medesimi documenti fraudolenti⁶.**

b. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)

Coerentemente con le modifiche *sub a.*, l'art. 39 del decreto-legge n. 124/2019 ha inasprito il **trattamento sanzionatorio** del delitto in esame, fissando la pena edittale **tra un minimo di 3 e un massimo di 8 anni di reclusione** (anziché tra 18 mesi e 6 anni).

Del pari, anche l'ipotesi di dichiarazione fraudolenta in discorso è stata inclusa nel campo di applicazione della **causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2**, sempreché l'integrale pagamento di imposte, interessi e sanzioni mediante ravvedimento operoso si perfezioni prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Altresì, la fattispecie delittuosa in rassegna è stata inserita tra i reati-presupposto della:

- (1) **confisca penale "allargata"**, quando l'imposta evasa è superiore a 100.000 euro⁷;
- (2) **responsabilità amministrativa degli enti**, con l'applicazione di una sanzione pecuniaria fino a 500 quote⁸.

Infine, l'art. 2 del decreto legislativo n. 75/2020 ha previsto la **punibilità a titolo di tentativo** del reato in esame alle stesse condizioni previste per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ossia in presenza di un **sistema fraudolento che interessi il territorio di**

² Art. 12-ter, comma 1, lett. a), del decreto legislativo n. 74/2000.

³ Ai sensi dell'art. 10, comma 3, del decreto legislativo n. 231/2001, l'importo di una quota varia tra un minimo di 258 euro e un massimo di 1.549 euro.

⁴ Art. 25-*quiquiesdecies*, comma 1, lett. a) e b), del decreto legislativo n. 231/2001.

⁵ Art. 6, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 74/2000.

⁶ Cfr., tra le più recenti, Cass. pen., Sez. III, 8 ottobre 2019, n. 41124, secondo cui "il potenziale utilizzatore di documenti o fatture emesse per operazioni inesistenti può concorrere, ove ne sussistano i presupposti, secondo l'ordinaria disciplina dettata dall'art. 110 c.p., con l'emittente, non essendo applicabile in tal caso il regime derogatorio previsto dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 9'.

⁷ Art. 12-ter, comma 1, lett. b), del decreto legislativo n. 74/2000.

⁸ Art. 25-*quiquiesdecies*, comma 1, lett. c), del decreto legislativo n. 231/2001.

almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, finalizzato ad evadere l'IVA in misura non inferiore a 10 milioni di euro⁹.

c. Dichiarazione infedele (art. 4)

L'art. 39 del decreto-legge n. 124/2019 ha modificato la cornice edittale del delitto in parola **elevando** la pena minima della **reclusione** a 2 anni e quella **massima** a **4 anni e 6 mesi** (in luogo della previgente pena compresa tra 1 e 3 anni).

Conseguentemente, ai sensi dell'articolo 280 e seguenti del codice di procedura penale, il reato in esame rende ora applicabili alcune misure cautelari, tra cui il divieto di espatrio, l'obbligo di presentazione alla polizia giudiziaria, gli arresti domiciliari e le altre **misure coercitive differenti dalla custodia cautelare in carcere**, mentre restano **precluse le intercettazioni telefoniche**, a mente dell'art. 266 del codice di rito.

Inoltre, sono state **abbassate le soglie di punibilità** del reato intervenendo tanto sul valore dell'**imposta evasa** (da 150.000 a 100.000 euro), quanto su quello degli **elementi attivi sottratti all'imposizione** (da 3 a 2 milioni di euro).

In aggiunta, il "decreto fiscale" ha modificato l'**esimente** prevista dal comma 1-*ter*, in forza della quale si escludeva la punibilità delle "**valutazioni**" che, singolarmente considerate, differissero in misura inferiore al 10% da quelle corrette e non assumevano rilievo gli importi compresi in tale percentuale ai fini del superamento delle soglie di punibilità.

In particolare, il legislatore ha sostituito l'avverbio "singolarmente" con "**complessivamente**", con l'effetto che, ai fini del computo dei maggiori imponibili rilevanti per l'integrazione del delitto in esame, tutte le valutazioni operate dal contribuente nella medesima annualità d'imposta, anche se relative a operazioni o fattispecie differenti, devono essere considerate in modo cumulativo e il calcolo della suddetta "franchigia" deve essere effettuato con riferimento al loro ammontare complessivo.

Rimane invariata, invece, la disposizione di cui al comma 1-*bis*, secondo cui, ai fini del reato in esame, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, nonché della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali.

Ulteriori novità sono state introdotte dagli articoli 2 e 5 del decreto legislativo n. 75/2020, che hanno, rispettivamente:

- (1) introdotto la **punibilità a titolo di tentativo** del delitto in esame quando gli **atti propedeutici alla consumazione del reato sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea al fine di evadere l'IVA per un valore complessivo non inferiore a 10 milioni di euro¹⁰**;
- (2) inserito il delitto in esame tra i **reati-presupposto** della **responsabilità amministrativa degli enti**, con l'applicazione di una sanzione pecuniaria fino a 300 quote, **a condizione che la condotta venga commessa nell'ambito di**

⁹ Art. 6, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 74/2000.

¹⁰ Art. 6, comma 1-*bis*, del decreto legislativo n. 74/2000.

sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'IVA per un valore complessivo non inferiore a 10 milioni di euro¹¹.

d. Omessa dichiarazione (art. 5)

Per effetto delle modifiche recate dall'art. 39 del decreto-legge n. 124/2019, il delitto in esame è ora punito con una **pena detentiva da 2 a 5 anni** (in precedenza, da 18 mesi a 4 anni), anche con riguardo all'ipotesi di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta di cui al comma 1-*bis*.

Si evidenzia che la nuova misura del massimo edittale **non permette l'attivazione delle intercettazioni telefoniche ma consente l'applicazione delle misure cautelari personali coercitive**, ivi compresa la custodia cautelare in carcere.

L'art. 5 del decreto legislativo n. 75/2020 ha inserito, poi, il delitto in esame tra i reati-presupposto della **responsabilità amministrativa degli enti**, con l'applicazione di una sanzione pecuniaria fino a 400 quote, a condizione che il reato venga commesso **nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'IVA per un valore complessivo non inferiore a 10 milioni di euro¹².**

e. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)

Simmetricamente a quanto previsto per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, l'art. 39 del c.d. "decreto fiscale" ha elevato i **limiti di pena edittali** previsti per il reato in esame fissandoli in un minimo di 4 anni e in un massimo di 8 anni di reclusione.

Anche in questo caso, è stata introdotta un'**ipotesi di reato attenuata**, disciplinata dal nuovo comma 2-*bis*, in base alla quale la pena della reclusione rimane compresa tra un minimo di 18 mesi e un massimo di 6 anni se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti inesistenti è, per anno d'imposta, inferiore a 100.000 euro.

Anche il delitto in parola è stato inserito, poi, tra i reati-presupposto della:

- (1) **confisca penale "allargata"**, quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o in documenti equipollenti è superiore a 200.000 euro¹³;
- (2) **responsabilità amministrativa degli enti**, con l'applicazione di una sanzione pecuniaria fino a 500 o 400 quote, a seconda che l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti inesistenti risulti, per anno d'imposta, rispettivamente, superiore o inferiore a 100.000 euro¹⁴.

f. Occultamento o distruzione di scritture contabili (art. 10)

La **pena detentiva** prevista per il delitto in rassegna è ora compresa tra un minimo di 3 anni e un massimo di 7 anni di reclusione (in precedenza, tra 18 mesi e 6 anni).

Anche la fattispecie delittuosa in esame è ora ricompresa nel "catalogo" dei reati-presupposto della **responsabilità amministrativa degli enti** con l'applicazione di una sanzione pecuniaria fino a 400 quote¹⁵.

¹¹ Art. 25-*quiquiesdecies*, comma 1-*bis*, lett. a), del decreto legislativo n. 231/2001.

¹² Art. 25-*quiquiesdecies*, comma 1-*bis*, lett. b), del decreto legislativo n. 231/2001.

¹³ Art. 12-*ter*, comma 1, lett. c), del decreto legislativo n. 74/2000.

¹⁴ Art. 25-*quiquiesdecies*, comma 1, lett. d) ed e), del decreto legislativo n. 231/2001.

¹⁵ Art. 25-*quiquiesdecies*, comma 1, lett. f), del decreto legislativo n. 231/2001.

g. Indebita compensazione (art. 10-*quater*)

L'art. 5 del decreto legislativo n. 75/2020 ha inserito il delitto in rassegna tra i reati-presupposto della **responsabilità amministrativa delle società e degli enti**, con l'applicazione di una sanzione pecuniaria fino a 400 quote, **se commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'IVA per un valore complessivo non inferiore a 10 milioni di euro**¹⁶.

h. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11)

Il delitto in esame è stato inserito tra i reati-presupposto della **confisca penale "allargata"** allorquando:

- (1) per l'ipotesi di cui al comma 1, l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi risulti superiore a 100.000 euro¹⁷;
- (2) per l'ipotesi di cui al comma 2¹⁸, l'importo degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi sia superiore a 200.000 euro¹⁹.

Inoltre, l'ipotesi delittuosa in rassegna può dar luogo alla **responsabilità amministrativa degli enti**, con l'applicazione di una sanzione pecuniaria fino a 400 quote²⁰.

3. ESTENSIONE DELLA CONFISCA PENALE "ALLARGATA" AI REATI TRIBUTARI

- a. Come noto, l'istituto della confisca è stato introdotto nel diritto penale tributario dall'art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, il quale, nel rinviare all'art. 322-*ter* c.p., ne ha previsto l'applicazione, anche nella forma per equivalente, in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta *ex art.* 444 c.p.p. per i delitti di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater* e 11 del decreto legislativo n. 74/2000.

In occasione della revisione del sistema sanzionatorio tributario, ad opera del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, è stato inserito nell'ambito del decreto legislativo n. 74/2000 l'art. 12-*bis* ("Confisca"), che, riproponendo, nella sostanza, la previgente disposizione, prevede, in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta per uno dei reati previsti dal decreto, la confisca obbligatoria del profitto o del prezzo del reato ovvero, nel caso in cui non sia possibile procedere alla confisca "diretta", la confisca dei beni, nella disponibilità del reo, per un valore equivalente a detto prezzo o profitto²¹.

L'art. 39, comma 1, lett. q), del decreto-legge n. 124/2019 ha ora aggiunto, nel decreto legislativo n. 74/2000, l'art. 12-*ter* ("Casi particolari di confisca"), in forza del quale, in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta per alcuni delitti in materia di imposte sui redditi e IVA, si applica *anche* la **confisca "allargata" o "per sproporzione" di cui all'art. 240-*bis* del codice penale**²².

¹⁶ Art. 25-*quinqüiesdecies*, comma 1-*bis*, lett. c), del decreto legislativo n. 231/2001.

¹⁷ Art. 12-*ter*, comma 1, lett. d), del decreto legislativo n. 74/2000.

¹⁸ Recante un'autonoma figura di sottrazione fraudolenta che si realizza attraverso una falsa rappresentazione della documentazione relativa alla procedura di transazione fiscale.

¹⁹ Art. 12-*ter*, comma 1, lett. e), del decreto legislativo n. 74/2000.

²⁰ Art. 25-*quinqüiesdecies*, comma 1, lett. g), del decreto legislativo n. 231/2001.

²¹ Al riguardo, si rinvia al "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali – circolare n. 1/2018" (vol. I, parte II, cap. 4).

²² Norma in cui, in forza dell'art. 6 del decreto legislativo 1 marzo 2018, n. 21, è confluita la misura già prevista dall'art. 12-*sexies* del decreto-legge 8 giugno 1992, n. 306, convertito dalla legge 7 agosto 1992, n. 356.

b. Nel rinviare al **“Manuale operativo in materia di contrasto alla criminalità organizzata”**²³ per una puntuale disamina dell’istituto, appare utile ricordare che la **confisca prevista dall’art. 240-bis c.p.** presuppone:

- (1) la **condanna o l’applicazione della pena su richiesta** ex art. 444 c.p.p.²⁴ per **uno dei reati tassativamente previsti dalla norma**;
- (2) l’**individuazione di un complesso di elementi patrimoniali o di singoli beni** (immobili, mobili, aziende, disponibilità finanziarie, ecc.) di cui il condannato sia **titolare o abbia, anche per interposta persona fisica o giuridica, la disponibilità a qualsiasi titolo**;
- (3) la **dimostrazione che i beni individuati sono “sproporzionati”** in termini di valore rispetto ai **redditi dichiarati o all’attività economica svolta**;
- (4) la **mancata giustificazione della legittima provenienza** dei suddetti beni da parte del **condannato**.

c. Con riferimento al primo requisito, i reati tributari che, in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti ex art. 444 c.p.p., possono dar luogo all’applicazione della misura ablativa in esame sono:

- (1) **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2)**, quando l’**ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a 200.000 euro**;
- (2) **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)**, quando l’**imposta evasa è superiore a 100.000 euro**;
- (3) **emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)**, quando l’**importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a 200.000 euro**;
- (4) **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11)**, quando l’**ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore a 100.000 o 200.000 euro** (per l’ipotesi di cui al comma 1) ovvero quando l’**ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a 200.000 euro** (per l’ipotesi di cui al comma 2).

Per effetto della novella legislativa, le richiamate **fattispecie incriminatrici** sono caratterizzate, quindi, da un **regime di contrasto patrimoniale differenziato**: vi è una fascia di condotte sottoposte al *solo* regime “ordinario” della confisca, diretta e per equivalente, di cui all’art. 12-bis e un altro catalogo di condotte più gravi (allorquando, cioè, vengano superate le soglie indicate dall’art. 12-ter) rispetto alle quali è applicabile *anche* la confisca “allargata” ex art. 240-bis del codice penale, sempre che ne ricorrano i presupposti.

d. A quest’ultimo riguardo, giova ricordare che la confisca penale “allargata” è espressione di una *“scelta di politica criminale del legislatore, operata con l’individuare delitti particolarmente allarmanti, idonei a creare una accumulazione economica, a sua*

²³ Diramato con circolare n. 335160/13 in data 20 novembre 2013 del Comando Generale – III Reparto, di cui sarà a breve rilasciata una nuova edizione.

²⁴ Ovvero, in caso di prescrizione o amnistia, la ricostruzione in positivo della colpevolezza dell’imputato. Infatti, l’art. 578-bis c.p.p. dispone che *“Quando è stata ordinata la confisca in casi particolari prevista dal primo comma dell’articolo 240-bis del codice penale e da altre disposizioni di legge o la confisca prevista dall’articolo 322-ter del codice penale, il giudice di appello o la corte di cassazione, nel dichiarare il reato estinto per prescrizione o per amnistia, decidono sull’impugnazione ai soli effetti della confisca, previo accertamento della responsabilità dell’imputato”*.

volta possibile strumento di ulteriori delitti, e quindi col trarre una presunzione, *iuris tantum*, di origine illecita del patrimonio "sproporzionato" a disposizione del condannato per tali delitti". Pertanto, una volta intervenuta la condanna, **"la confisca va sempre ordinata quando sia provata l'esistenza di una sproporzione tra il valore economico dei beni di cui il condannato ha la disponibilità e il reddito da lui dichiarato o i proventi della sua attività economica e non risulti una giustificazione credibile circa la provenienza delle cose"**, a nulla rilevando *"che i beni siano stati acquisiti in epoca anteriore o successiva al reato per cui si è proceduto, o che il loro valore superi il provento di quest'ultimo"*²⁵.

Nelle pronunce più recenti è stato precisato, tuttavia, che la presunzione di illegittima acquisizione deve trovare un limite applicativo sul piano temporale, al fine di evitare che i beni confiscati siano palesemente estranei al reato perché acquistati in un periodo di tempo eccessivamente antecedente alla sua commissione.

In particolare, la Corte costituzionale²⁶ ha affermato che la confisca penale "allargata" deve essere ricondotta a un ambito di **"ragionevolezza temporale"**, nel senso che *"il momento di acquisizione del bene non dovrebbe risultare talmente lontano dall'epoca di realizzazione del "reato spia" da rendere ictu oculi irragionevole la presunzione di derivazione del bene stesso da una attività illecita, sia pure diversa e complementare rispetto a quella per cui è intervenuta condanna"*²⁷, evidenziando che *"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"*²⁸.

- e. Quanto ai concetti di **"titolarità"** e **"disponibilità a qualsiasi titolo"**, tali nozioni valgono a ricondurre nella sfera di operatività della misura **qualsiasi genere di rapporto esistente fra i beni e il soggetto** che risulti idoneo ad assicurare a quest'ultimo il **pieno godimento** e la libera destinazione dei beni medesimi, dovunque si trovino ed a chiunque siano intestati, sia nel caso in cui tale rapporto sia attestato da formalizzazione giuridica, sia ove si estrinsechi in un potere esercitato di fatto.

In aggiunta, il legislatore ha espressamente previsto **l'inopponibilità dell'intestazione formale** nell'ipotesi in cui sia provato che il condannato abbia riferito surrettiziamente a terzi (persone fisiche o giuridiche) la proprietà di beni nella sua effettiva disponibilità.

Tuttavia, come evidenziato dai giudici di legittimità, tale prova deve essere fornita **in modo rigoroso**, dovendosi dimostrare, sulla base di elementi fattuali gravi, precisi e concordanti, l'esistenza di una discrasia tra intestazione formale e disponibilità effettiva

²⁵ Cass. pen., SS.UU., 19 gennaio 2004, n. 920.

²⁶ Corte cost., 21 febbraio 2018, n. 33.

²⁷ Tale delimitazione temporale è assimilabile a quella operante per la misura affine della confisca di prevenzione antimafia di cui all'art. 24 del decreto legislativo n. 159/2011, applicabile soltanto ai beni acquistati nell'arco di tempo in cui si è manifestata la pericolosità sociale del proposto (Cass. pen. SS. UU., 2 febbraio 2015, n. 4880). Al riguardo, si veda il "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali – circolare n. 1/2018" (vol. I, parte II, cap. 4, par. 4.c.) e il "Manuale operativo in materia di contrasto alla criminalità organizzata" (vol. I, sez. III, cap. 1, par. 6.h.).

²⁸ In senso conforme, Cass. pen., Sez. I, 17 gennaio 2020, n. 1778, che ha ritenuto illegittima una confisca penale "allargata" nei confronti di un soggetto condannato per un reato di usura commesso nel 1998, avente ad oggetto beni frutto di investimenti posti in essere a partire dal 1981, di cui era stata rilevata la "sproporzione" rispetto ai redditi dichiarati. Si veda anche Cass. pen., Sez. I, 3 ottobre 2014, n. 41100, in cui la Corte ha ritenuto rispettato il requisito della "ragionevolezza temporale" in relazione ad un acquisto effettuato un anno prima rispetto al formale inizio dell'attività criminosa.

del bene, in modo che possa affermarsi, con ragionevole certezza, che il terzo intestatario si sia prestato ad assumere la titolarità apparente al fine di favorire l'acquisizione del bene da parte del condannato e di salvaguardarlo dal pericolo di confisca²⁹.

In tale ottica, la sproporzione fra il valore del bene al momento del suo acquisto a titolo derivativo da parte del terzo e i redditi di quest'ultimo costituisce solo un rilevante indizio di esistenza dell'interposizione, da solo non sufficiente per affermare che il terzo si sia prestato ad interporre la sua persona a quella del condannato per l'acquisto del bene³⁰.

Ovviamente, nel caso in cui ci si trovi di fronte ad un'ipotesi d'interposizione fittizia, la sproporzione va riferita al reddito dichiarato o all'attività economica del c.d. sostituto (o interponente), effettivo titolare del bene, e non del sostituto (o interposto).

- f. Con riguardo al requisito della "**sproporzione**" dei beni rispetto al reddito dichiarato ai fini fiscali o all'attività economica svolta dal condannato, nel rinviare al "Manuale operativo in materia di contrasto alla criminalità organizzata" per le relative modalità di accertamento, può essere utile ricordare che tale condizione oggettiva non è ravvisabile in presenza di una qualsiasi discrepanza tra guadagni e possidenze, ma solo ove sussista uno **squilibrio incongruo e significativo**.

Infatti, secondo la giurisprudenza, è solo questa forma d'incapienza a integrare il presupposto in forza del quale si presume "*che il condannato abbia commesso non solo il delitto che ha dato luogo alla condanna, ma anche altri reati, non accertati giudizialmente, dai quali deriverebbero i beni di cui egli dispone*"³¹.

E' stato chiarito, inoltre, come tale "sproporzione" vada riferita "*non al patrimonio come complesso unitario, ma alla somma dei singoli beni, con la conseguenza che i termini di raffronto dello squilibrio, oggetto di rigoroso accertamento nella stima dei valori economici in gioco, non vanno fissati nel reddito dichiarato o nelle attività al momento della misura rispetto a tutti i beni presenti, ma nel reddito e nelle attività nei momenti dei singoli acquisti, rispetto al valore dei beni volta a volta acquisiti*"³².

I giudici di legittimità hanno precisato, altresì, che, 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**³³.

A tal fine, **non è ritenuta sufficiente un'attestazione puramente formale**, come l'allegazione di un contratto di compravendita, occorrendo dimostrare, invece, che il bene sia stato acquisito grazie a legittime disponibilità finanziarie³⁴. Ciò sul presupposto che la finalità della norma non risiede nell'ottenere una trasparente conoscenza della provenienza del bene, bensì nel 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 e/o all'attività economica esercitata.

²⁹ Cass. pen., Sez. I, 21 marzo 2001, n. 11049.

³⁰ Cass. pen., Sez. II, 24 gennaio 2014, n. 3620.

³¹ Cfr., da ultimo, Corte cost., n. 33/2018.

³² Cass. pen., SS.UU., n. 920/2004.

³³ Tale meccanismo non realizzerebbe, comunque, un'inversione dell'onere della prova a carico dell'imputato, ma un "onere di allegazione", che si deve concretizzare in una dimostrazione qualificata (ovvero credibile e circostanziata) della legittima provenienza dei beni, la cui attendibilità sarà oggetto di successiva valutazione da parte del giudice secondo il principio del libero convincimento (sullo specifico aspetto, cfr. Corte cost., n. 33/2018, che richiama Cass. pen., SS.UU., n. 920/2004).

³⁴ Cass. pen., Sez. II, 17 giugno 1994, n. 2761; Sez. I, 11 marzo 2009, n. 10756.

In tale contesto, una delle questioni maggiormente dibattute in dottrina e giurisprudenza riguarda la possibilità di giustificare la rilevata sproporzione con redditi sottratti a tassazione (e, quindi, non rilevabili in sede di ricostruzione delle entrate ufficiali).

Dopo un periodo di incertezza, il legislatore ha espressamente previsto 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”***³⁵.

In sostanza, analogamente a quanto stabilito in tema di confisca di prevenzione³⁶, la legittima provenienza dei beni “sproporzionati” non può essere giustificata adducendo che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego di evasione fiscale, a meno che il contribuente non abbia sanato la propria posizione estinguendo legittimamente i propri debiti tributari³⁷.

Quest’ultima precisazione è volta ad evitare che il soggetto condannato per uno dei reati-presupposto tassativamente individuati dal legislatore, dopo aver estinto l’obbligazione tributaria nelle forme di legge, si trovi a dover subire un “prelievo” aggiuntivo rispetto a quello sostenuto con versamento volontario.

Tuttavia, sarà utile attendere, prudentemente, le prime interpretazioni della giurisprudenza per verificare se tale causa di giustificazione, ricollegata a fatti di evasione fiscale, sia effettivamente applicabile anche alla confisca penale “allargata” ex art. 12-ter del decreto legislativo n. 74/2000, il cui presupposto è rappresentato proprio dall’accertamento, con sentenza di condanna o di patteggiamento, di un reato tributario³⁸.

- g. Si evidenzia, infine, che l’art. 240-bis c.p. contempla anche un’ipotesi di **confisca per equivalente** stabilendo, al secondo comma, che ***“Nei casi previsti dal primo comma, quando non è possibile procedere alla confisca del denaro, dei beni e delle altre utilità di cui allo stesso comma, il giudice ordina la confisca di altre somme di denaro, di beni e altre utilità di legittima provenienza per un valore equivalente, delle quali il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona”***.

La disposizione in esame, come noto, ha l’obiettivo di assicurare gli effetti della confisca “allargata” attraverso l’applicazione, in via sussidiaria, della misura “per equivalente” a tutte le fattispecie delittuose previste dall’articolo 240-bis c.p.

³⁵ Cfr. art. 240-bis, primo comma, secondo periodo, c.p. In precedenza, la giurisprudenza si era prevalentemente espressa a favore dell’opponibilità dei redditi non dichiarati, ma comunque di fonte lecita, al fine di giustificare la sproporzione delle risorse accumulate da un soggetto condannato per uno dei reati-presupposto della confisca penale “allargata”. In tal senso, Cass. pen., SS.UU., 29 luglio 2014, n. 33451, che ha escluso, invece, analoga possibilità ai fini della confisca di prevenzione.

³⁶ Cfr. art. 24, comma 1, del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159.

³⁷ Sotto questo profilo, la confisca “allargata” ex art. 12-ter del decreto legislativo n. 74/2000 si distingue dalla confisca diretta e per equivalente di cui all’art. 12-bis dello stesso decreto, la quale ***“non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all’erario anche in presenza di sequestro”*** e ***“nel caso di mancato versamento è sempre disposta”***. Come chiarito dalla giurisprudenza, quest’ultima disposizione non preclude l’adozione della confisca relativamente agli importi non ancora corrisposti dal contribuente ma ne sospende l’efficacia fino a quando l’impegno formalmente assunto con l’Agenzia delle entrate non viene rispettato e il versamento “promesso” non si verifica (Cass. pen., Sez. III, 11 febbraio 2016, n. 5728; id., 25 novembre 2019, n. 47837). Di contro, il nuovo art. 12-ter non reca alcun riferimento all’impegno del contribuente, sicché sembra ragionevole ritenere che tale circostanza, ove non accompagnata dall’effettiva restituzione all’Erario, non possa inibire l’operatività della confisca “allargata”.

³⁸ In questo senso, si veda la relazione n. 3 del 9 gennaio 2020 dell’Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione.

allorquando i beni "sproporzionati" puntualmente individuati in fase di indagini patrimoniali non possano, poi, essere attinti al momento dell'esecuzione della misura, perché non più presenti nel patrimonio dell'indagato (ad es. perché dispersi, occultati o alienati a terzi in buona fede nel periodo intercorrente tra la richiesta del P.M. e l'applicazione del provvedimento cautelare da parte del giudice) o non aggredibili per ragioni oggettive (ad es., perché situati in Paesi esteri la cui legislazione non consente l'implementazione dell'azione ablativa o con i quali non esistono trattati di cooperazione giudiziaria).

4. RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA DEGLI ENTI PER ILLECITI DIPENDENTI DA REATO TRIBUTARIO

- a. L'art. 39, comma 2, del decreto-legge n. 124/2019 e l'art. 5 del decreto legislativo n. 75/2020 hanno ampliato il "catalogo" dei reati che possono dar luogo alla **responsabilità amministrativa degli enti collettivi**, ai sensi del **decreto legislativo n. 231/2001**³⁹.

Si tratta, come noto, di una specifica forma di responsabilità amministrativa ascrivibile agli **enti forniti di personalità giuridica e alle società e associazioni anche prive di personalità giuridica**⁴⁰ in relazione ad alcuni **reati tassativamente indicati dal legislatore commessi, nell'interesse o a vantaggio dell'ente, da persone fisiche che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione ("apicali") o da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei predetti soggetti ("sottoposti")**, i quali non devono avere agito nell'interesse esclusivo proprio o di terzi.

Perché l'ente sia sanzionabile è necessario dimostrare anche la c.d. "**colpa di organizzazione**", ossia un deficit dell'organizzazione o dell'attività dell'ente rispetto ad un modello di diligenza esigibile dalla persona giuridica nel suo insieme.

A tal fine, il legislatore ha diversificato i criteri di attribuzione soggettiva della responsabilità a seconda della categoria di appartenenza degli autori del reato.

Infatti, nel caso di **soggetti apicali**, l'ente è **esente da responsabilità** ove dimostri che:

- (1) l'organo dirigente abbia **adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto illecito, un modello di organizzazione e di gestione idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi**.

In particolare, tale modello deve:

- (a) mappare le **attività "sensibili"** nel cui ambito possono essere commessi reati tributari;
- (b) prevedere **specifici protocolli** diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati tributari da prevenire;
- (c) individuare **modalità di gestione delle risorse finanziarie** idonee ad impedire la commissione dei predetti reati;
- (d) contemplare **obblighi di informazione** nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli;

³⁹ Per una disamina puntuale della disciplina si veda il Volume III del Manuale Operativo concernente "L'attività della Guardia di Finanza a tutela del mercato dei capitali", diramato con circolare n. 83607 in data 19 marzo 2012 del Comando Generale - III Reparto.

⁴⁰ Anche di diritto straniero in caso di reato presupposto commesso in Italia ovvero commesso all'estero ma comunque attratto dalla giurisdizione italiana (Cass. pen., Sez. VI, 7 aprile 2020, n. 11626).

- (e) introdurre un **sistema disciplinare** idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello;
- (2) il **compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza del predetto modello**, curandone l'aggiornamento, è stato affidato a un organo dell'ente dotato di **autonomi poteri di iniziativa e di controllo (c.d. Organismo di Vigilanza)**⁴¹;
- (3) le **persone hanno commesso il reato eludendo fraudolentemente il modello di organizzazione e di gestione**;
- (4) **non vi è stato omesso o insufficiente controllo da parte dell'Organismo di Vigilanza.**

Invece, laddove il reato sia commesso da un **soggetto sottoposto**, l'ente è responsabile quando la commissione del fatto sia stata resa possibile dal **mancato adempimento degli obblighi di direzione o vigilanza** che ad esso fanno carico. In ogni caso, non sussiste inosservanza degli obblighi di direzione o vigilanza, con conseguente **esonero da responsabilità**, quando l'ente, prima della commissione del reato, abbia **adottato ed efficacemente attuato un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi.**

b. In questo quadro generale, il nuovo art. 25-*quinquiesdecies* del decreto legislativo n. 231/2001 ("Reati tributari") prevede che, al ricorrere delle condizioni previste dal decreto, si applica nei confronti dell'ente una **sanzione pecuniaria fino a:**

- (1) **500 quote** per i delitti di:
 - (a) **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** quando l'ammontare degli **elementi passivi fittizi** indicati in dichiarazione è **pari o superiore a 100.000 euro** (art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000);
 - (b) **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** (art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000);
 - (c) **emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** quando l'**importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è pari o superiore a 100.000 euro** (art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000);
- (2) **400 quote** per i delitti di:
 - (a) **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** quando l'ammontare degli **elementi passivi fittizi** indicati in dichiarazione è **inferiore a 100.000 euro** (art. 2, comma 2-*bis*, del D.Lgs. n. 74/2000);
 - (b) **omessa dichiarazione, ove commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro** (art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000);

⁴¹ Sul punto, è stato rimarcato in giurisprudenza che *"iniziativa e, principalmente, controllo, possono essere ritenuti effettivi e non meramente "cartolari", soltanto ove risulti la non subordinazione del controllante al controllato"*. Pertanto, *"non può ritenersi idoneo ad esimere la società da responsabilità amministrativa da reato, il modello organizzativo che prevede la istituzione di un organismo di vigilanza sul funzionamento e sulla osservanza delle prescrizioni adottate non provvisto di autonomi ed effettivi poteri di controllo, ma sottoposto alle dirette dipendenze del soggetto controllato"* (Cass. pen., Sez. II, 9 dicembre 2016, n. 52316).

- (c) **emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** quando l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a 100.000 euro (art. 8, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 74/2000);
- (d) **occultamento o distruzione di documenti contabili** (art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000);
- (e) **indebita compensazione**, ove commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro (art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000);
- (f) **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte** (art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000);
- (3) **300 quote** per il delitto di **dichiarazione infedele**, ove commesso nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro (art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000).
- c. Il nuovo articolo 25-*quinquiesdecies* del decreto legislativo n. 231/2001 prevede, inoltre:
- (1) **l'aumento di un terzo della sanzione pecuniaria** se a seguito del reato tributario l'ente ha conseguito un **profitto di rilevante entità**;
- (2) **l'applicazione delle sanzioni interdittive** di cui all'art. 9, comma 2, lett. c), d) ed e) del decreto legislativo n. 231/2001⁴², concernenti, rispettivamente:
- (a) il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;
- (b) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
- (c) il divieto di pubblicizzare beni o servizi.
- d. Una delle principali conseguenze operative della novella legislativa risiede nell'applicabilità agli enti collettivi, nel caso di accertamento della "colpa organizzativa" e degli altri presupposti per l'attribuzione della peculiare responsabilità, ai sensi del combinato disposto degli articoli 9 e 19 del decreto legislativo n. 231/2001, della **confisca obbligatoria, anche per equivalente, del prezzo o profitto del reato**⁴³.

⁴² Applicabili anche in via cautelare, qualora sussistano gravi indizi di responsabilità dell'ente e vi siano fondati e specifici elementi che facciano ritenere concreto il pericolo che vengano commessi illeciti della stessa indole di quello per cui si procede (art. 45 d.lgs. n. 231/2001).

⁴³ Avente natura di sanzione principale, obbligatoria e autonoma rispetto alle altre forme di confisca previste dal decreto legislativo n. 231/2001 (Cass. pen., SS.UU., 2 luglio 2008, n. 26654), ossia:

- la confisca del profitto del reato commesso da persone in funzioni apicali, conseguito dall'ente che vada esente da responsabilità per aver dimostrato l'adozione e l'attuazione dei modelli organizzativi richiesti (art. 6, co. 5);
- la confisca del profitto derivante dalla prosecuzione dell'attività economica dell'ente, in caso di commissariamento dello stesso motivato da ragioni di tutela della continuità del servizio pubblico o del mantenimento dei livelli occupazionali (art. 15, co. 4);
- la confisca del profitto messo a disposizione dall'ente che voglia impedire l'applicazione delle sanzioni interdittive (art. 17, co. 2, lett. c);
- la confisca del profitto derivante dal reato di inosservanza delle sanzioni interdittive commesso nell'interesse o a vantaggio dell'ente (art. 23, co. 2).

Si tratta di un'importante novità dal momento che in precedenza, fuori dai casi in cui la persona giuridica rappresentava un mero "schermo" fittizio, la giurisprudenza di legittimità riteneva che i beni sociali fossero confiscabili (e, dunque, sequestrabili) soltanto attraverso la confisca diretta prevista dall'art. 240 del codice penale⁴⁴.

Dal nuovo assetto normativo, invece, si desume che al ricorrere dei presupposti previsti, la persona giuridica è considerata direttamente responsabile del reato tributario presupposto e da ciò discende la **possibilità di applicare la confisca per equivalente nei confronti dell'ente** a favore del quale il delitto è stato perpetrato.

Merita ricordare, in proposito, che:

- (1) **il sequestro preventivo delle cose di cui è consentita la confisca è ammesso solo se e in quanto permanga l'indebito arricchimento derivante dal reato, che cessa con l'adempimento dell'obbligazione tributaria o con l'integrale restituzione del prezzo o del profitto lucrato all'amministrazione finanziaria**⁴⁵;
- (2) **è sequestrabile in forma "diretta" il saldo attivo esistente sul conto corrente della persona giuridica al momento della scadenza del termine previsto per l'adempimento dell'obbligazione tributaria**⁴⁶;
- (3) **il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente può essere disposto solo quando, all'esito di una valutazione allo stato degli atti, risulti impossibile il sequestro diretto del profitto del reato nel patrimonio dell'ente che ha tratto vantaggio dalla commissione dello stesso**⁴⁷. In tale ipotesi, tenuto conto della contestuale applicabilità dell'art. 19 del decreto legislativo n. 231/2001 e dell'art. 12-bis del decreto legislativo n. 74/2000, la misura reale può colpire, in maniera contestuale e indifferente, i beni dell'ente che dal reato ha avuto un vantaggio e quelli della persona fisica che ha commesso il delitto, anche se quest'ultima non ha conseguito personalmente il profitto del reato, fermo restando che il vincolo cautelare non deve eccedere, nel complesso, il profitto stesso⁴⁸.

Si evidenzia che, per espressa previsione normativa, il sequestro preventivo di cui all'art. 53 ha ad oggetto esclusivamente la confisca prevista dall'art. 19.

⁴⁴ Cass. pen., SS.UU., 30 gennaio 2014, n. 10561.

⁴⁵ L'art. 19, comma 1, del decreto legislativo n. 231/2001 contiene, infatti, la clausola per la quale, in caso di responsabilità degli enti, la confisca deve essere disposta nei confronti dell'ente "salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato".

⁴⁶ Cass. pen., Sez. VI, 12 febbraio 2019, n. 6816, secondo cui "In tema di sequestro preventivo funzionale alla confisca, è illegittima l'apprensione diretta delle somme di denaro entrate nel patrimonio del reo in base ad un titolo lecito, ovvero in relazione ad un credito sorto dopo la commissione del reato, che non risultino allo stesso collegate, neppure indirettamente". Conforme Cass. pen., Sez. III, 11 febbraio 2019, n. 6348, ove si precisa che "per accertare se il denaro costituisce profitto, cioè risparmio di spesa, del reato di omesso versamento (e sia quindi aggredibile in via diretta), è necessario avere riguardo esclusivamente alle disponibilità liquide giacenti sui conti del contribuente al momento della scadenza del termine previsto per il pagamento del debito tributario, avuto riguardo ovviamente non all'identità fisica delle somme, ma al loro valore numerario, che potrà essere oggetto di sequestro (e poi di confisca) in via diretta, solo se di segno positivo sia al momento della scadenza del termine per il versamento dell'imposta, che del sequestro, con l'ulteriore conseguenza che il profitto non può essere mai considerato "diretto" per la parte eccedente il saldo alla data della scadenza del termine di pagamento, anche se non corrispondente all'ammontare dell'imposta evasa". Nello stesso senso Cass. pen., Sez. III, 24 settembre 2018, n. 41104, ove in tema di omessa dichiarazione ex art. 5 del decreto legislativo n. 74/2000 è stato escluso che le somme di denaro depositate sul conto corrente dopo la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione IVA potessero rappresentare il profitto derivante dall'evasione fiscale.

⁴⁷ Cass. pen., Sez. III, 9 marzo 2020, n. 9380.

⁴⁸ Per tutte, Cass. pen., Sez. III, 22 giugno 2016, n. 25845.

e. Un altro rilevante effetto della disposizione normativa in rassegna risiede nella necessità per gli enti collettivi di **aggiornare i modelli organizzativi**, al fine di implementare **efficaci sistemi di gestione del rischio fiscale**.

Invero, non si tratta di una novità in senso assoluto posto che i **reati tributari assumevano già nel decreto legislativo n. 231/2001 una rilevanza indiretta**, quali fattispecie prodromiche alla realizzazione di alcuni reati inclusi nel perimetro applicativo del decreto, sicché i modelli organizzativi degli enti già dovevano prevedere cautele atte a prevenire la commissione degli illeciti fiscali che potevano essere strumentali alla consumazione dei reati-presupposto⁴⁹.

È utile ricordare, inoltre, che l'accesso al regime dell'**adempimento collaborativo** di cui agli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 – volto a consentire ad alcune categorie di contribuenti una comune valutazione con l'Agenzia delle entrate delle situazioni suscettibili di generare rischi di natura tributaria – è subordinato alla condizione che, alla data di presentazione dell'istanza, l'interessato abbia adottato un efficace **sistema di controllo del rischio fiscale** inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno⁵⁰.

Occorre precisare, tuttavia, che i requisiti essenziali del c.d. *Tax Control Framework*⁵¹ **non sono perfettamente sovrapponibili** a quelli dei modelli organizzativi previsti dal decreto legislativo n. 231/2001.

Infatti, mentre il sistema di gestione del rischio previsto dalla disciplina dell'adempimento collaborativo deve essere idoneo a prevenire il "*rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario*", nel paradigma della responsabilità amministrativa degli enti di cui si discute il rischio da prevenire è relativo ai soli reati in materia di imposte dirette e IVA espressamente richiamati dal nuovo articolo 25-*quinquiesdecies* del decreto legislativo n. 231/2001.

Inoltre, la disciplina della *cooperative compliance* richiede che il controllo sull'effettività dei presidi adottati per misurare e gestire il rischio fiscale sia demandato ad una funzione aziendale interna mentre nel sistema della responsabilità degli enti il compito di vigilare sul funzionamento e sull'osservanza del modello nonché di curarne l'aggiornamento è affidato all'Organismo di Vigilanza, che è dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo.

Infine, a differenza del modello organizzativo, il *Tax Control Framework* delineato dal decreto legislativo n. 128/2015 non richiede l'introduzione di un sistema disciplinare né le previsioni in tema di segnalazione e tutela dei *whistleblower*⁵².

⁴⁹ Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui la frode fiscale sia uno strumento per l'accantonamento di fondi extracontabili da utilizzare per la commissione dei reati di corruzione e falso in bilancio, oppure sia il reato-presupposto di condotte di riciclaggio o autoriciclaggio.

⁵⁰ Sul tema, si rinvia al "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali – circolare n. 1/2018" (vol. I, parte I, cap. 7, par. 5), ricordando che l'eventuale avvio di attività ispettive nei confronti dei contribuenti ammessi al regime in parola, da ritenersi ammissibile solo in caso di gravi e precisi indizi di consistente evasione fiscale o frode, deve essere previamente coordinato, per il tramite del Comando Generale – III Reparto – Ufficio Tutela Entrate, con la Direzione Centrale Grandi Contribuenti dell'Agenzia delle Entrate. Si evidenzia che, per gli anni 2020 e 2021, la soglia dimensionale di volume d'affari o di ricavi per accedere al regime in esame, precedentemente pari a dieci miliardi di euro, è stata ridotta a cinque miliardi (cfr. art. 1 del D.M. 30 marzo 2020).

⁵¹ Cfr. art. 3 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 54237 del 14 aprile 2016.

⁵² Cfr. art. 6, comma 2, lett. e), e comma 2-*bis*, del decreto legislativo n. 231/2001.

Ciononostante, non pare esservi dubbio che, quantomeno con riguardo alle aree comuni ai due sistemi, il positivo giudizio espresso dall'Agenzia delle Entrate ai fini dell'ammissione all'adempimento collaborativo⁵³ possa costituire un utile elemento di valutazione dell'efficacia esimente del modello previsto dal decreto legislativo n. 231/2001, da rimettere alle **autonome determinazioni della competente Autorità Giudiziaria**.

Vale ricordare, in ogni caso, che la tempestiva implementazione del modello organizzativo può essere considerata un elemento di per sé sufficiente ad escludere la responsabilità dell'ente medesimo solo nell'ipotesi di reato commesso da un sottoposto; diversamente, **quando il reato è posto in essere da un apicale**, l'ente deve dimostrare anche che l'autore dell'illecito abbia posto in essere una **condotta fraudolenta elusiva delle prescrizioni del modello**⁵⁴.

Al riguardo, per ulteriori indicazioni, si rinvia alle direttive impartite con **circolare n. 83607 in data 19 marzo 2012 del Comando Generale – III Reparto**⁵⁵.

5. DIRETTIVE OPERATIVE IN TEMA DI MISURE PATRIMONIALI

Come già evidenziato, la **confisca “tipica”** (diretta o per equivalente) **non si pone in rapporto di alternatività con la confisca penale “allargata”**: la prima riguarda un bene che ha un rapporto pertinenziale con il reato e, ove adottata per equivalente, ha natura tipicamente sanzionatoria; la seconda è una misura di sicurezza patrimoniale, sia pure atipica, finalizzata ad impedire la commissione di nuovi reati, che vede quale condizione per la sua applicazione l'ingiustificata sproporzione dei beni rispetto ai redditi del condannato e che risulta applicabile a prescindere da qualsiasi collegamento pertinenziale con il reato che funge da presupposto.

E' possibile, quindi, che, al ricorrere delle condizioni di legge, entrambi gli istituti trovino applicazione, avendo ambedue, peraltro, natura obbligatoria⁵⁶.

Ciò impone un attento e puntuale accertamento dei relativi presupposti allo scopo di consentire all'A.G. di disporre di tutti i necessari elementi di valutazione ai fini della proposta di sequestro preventivo.

In quest'ottica, nel caso della **confisca penale “allargata”**, occorrerà verificare, in primo luogo, il **superamento delle soglie di evasione previste dall'art. 12-ter del decreto legislativo n. 74/2000**, procedendo, in caso positivo, all'accertamento della **sproporzione** tra il denaro, i beni o le altre utilità acquisiti dall'indagato in un **arco temporale ragionevolmente prossimo alla commissione del reato tributario presupposto** e i redditi dichiarati o l'attività economica svolta.

Tale schema di partenza va arricchito, tuttavia, con ulteriori elementi di valutazione – anch'essi da condividere con il pubblico ministero – legati alle diverse caratteristiche della condotta dell'indagato.

Infatti, la Corte costituzionale ha recentemente evidenziato come *“quando si discuta di reati che, per loro natura, non implicano un programma criminoso dilatato nel tempo (...) e che non risultino altresì commessi in un ambito di criminalità organizzata – il giudice conservi la possibilità di verificare se, in relazione alle circostanze del caso*

⁵³ L'elenco dei soggetti ammessi al regime è pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'art. 6, comma 5, del decreto legislativo n. 128/2015.

⁵⁴ Cfr. art. 6, comma 1, lett. c), del decreto legislativo n. 231/2001.

⁵⁵ Manuale operativo recante “L'attività della Guardia di Finanza a tutela del mercato dei capitali” (vol. III, parte II, cap. 3).

⁵⁶ Cfr. Cass. pen. Sez. I, 12 aprile 2019, n. 16122, che ha escluso la violazione del principio del *ne bis in idem* allorché la confisca per sproporzione si aggiunga a quella già irrogata per equivalente.

concreto e alla personalità del suo autore – le quali valgono, in particolare, a connotare la vicenda criminosa come del tutto episodica ed occasionale e produttiva di modesto arricchimento – il fatto per cui è intervenuta condanna esuli in modo manifesto dal “modello” che vale a fondare la presunzione di illecita accumulazione di ricchezza da parte del condannato⁵⁷.

Su queste basi, il ricorso alla **confisca per sproporzione** potrebbe risultare in linea con i principi sopra richiamati qualora dagli elementi probatori e/o indiziari acquisiti nel corso delle indagini risulti che le **condotte penal-tributarie** tassativamente previste dall'art. 12-ter del decreto legislativo n. 74/2000 siano state realizzate **in forma continuativa o professionale** (es. fatture per operazioni inesistenti utilizzate nelle dichiarazioni presentate per più periodi d'imposta).

Al contrario, d'intesa con la competente A.G., dovrebbe essere meglio approfondita e valutata l'applicazione della medesima misura a seguito della **commissione di un singolo reato non inserito in un contesto di crimine organizzato e/o professionale**.

In tali ipotesi, infatti, potrebbe risultare più idonea e commisurata all'entità complessiva del fatto-reato l'adozione della sola **confisca diretta e per equivalente**, a maggior ragione nel caso in cui il reato tributario abbia determinato un illecito risparmio d'imposta a beneficio di **compagini societarie ad elevata base partecipativa**, organizzate sul modello “corporativo” ovvero sulla presenza di diversi organi con funzioni rigidamente attribuite dalla legge (assemblea, organo amministrativo e collegio sindacale), come le società con azioni quotate in mercati regolamentati o diffuse tra il pubblico in misura rilevante.

In questi casi, infatti, la proprietà (i soci) non coincide, di norma, con l'organo amministrativo, con la conseguenza che, per un verso, il reato non è solitamente frutto di una scelta autonoma ed individuale del soggetto-persona fisica ma è funzionale al raggiungimento di un obiettivo criminoso del soggetto collettivo a vantaggio del quale viene commesso e, per altro verso, l'autore del reato non è, di regola, il “proprietario” dell'azienda ovvero, nel caso in cui abbia anche la titolarità di azioni o quote, lo è soltanto in “quota-parte”.

Di contro, ferma restando ogni autonoma valutazione del pubblico ministero competente, l'applicazione della **confisca “allargata”** potrà essere riservata ai casi in cui l'autore del reato tributario abbia posto in essere la condotta illecita **in modo abituale e continuativo** nonché, in tutto o in parte, **nel proprio interesse**, come potrebbe avvenire, ad esempio, nelle compagini societarie a ristretta base partecipativa.

Ad ogni modo, allorquando, in relazione alle circostanze del caso concreto, sarà inoltrata all'Autorità Giudiziaria una richiesta di sequestro preventivo “per sproporzione”, risulterà sempre utile richiedere, contestualmente, anche il sequestro finalizzato alla peculiare forma di **confisca per equivalente prevista, in via sussidiaria, dall'art. 240-bis, secondo comma, c.p.**, non potendosi escludere che, al momento di eseguire la misura sui beni “sproporzionati” individuati in sede di indagini patrimoniali, emergano ostacoli operativi all'apprensione degli stessi perché non più presenti nel patrimonio dell'indagato o non aggredibili per ragioni oggettive.

Vale la pena ricordare, infine, che le richiamate misure ablativo si inseriscono in un quadro normativo che prevede anche l'applicabilità:

⁵⁷ Cfr. Corte cost., n. 33/2018.

- a. di **autonome ipotesi speciali di confisca per reati di matrice economico-finanziaria** che risultano sovente connessi alle **frodi fiscali** (es. riciclaggio, reimpiego e autoriciclaggio, falso in bilancio, reati contro la P.A., ecc.), nonché per quelli aventi **natura transnazionale**⁵⁸;
- b. delle **misure di prevenzione patrimoniali** nei confronti di **coloro che, per la condotta e il tenore di vita, debba ritenersi, sulla base di elementi di fatto, che vivono abitualmente, anche in parte, con i proventi di attività delittuose**⁵⁹.

6. EFFICACIA TEMPORALE DELLE MODIFICHE NORMATIVE

Ai sensi dell'art. 39, comma 1-*bis*, del decreto-legge n. 124/2019, la confisca per sproporzione prevista dal nuovo art. 12-*ter* del decreto legislativo n. 74/2000 si applica esclusivamente alle **condotte poste in essere** successivamente all'entrata in vigore della legge di conversione del decreto, ossia **dopo il 25 dicembre 2019**⁶⁰.

Ciò non esclude, tuttavia, che l'apprensione possa riguardare **anche i beni e le altre utilità acquisiti in epoca anteriore alla data di commissione del reato**, seppure – come osservato – entro il limite della “**ragionevolezza temporale**”.

Le **altre novità introdotte dal “decreto fiscale”**, ivi compresa l'applicazione dello speciale regime di responsabilità amministrativa degli enti, in base all'art. 39, comma 3, del decreto-legge n. 124/2019, hanno efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione, vale a dire **dal 24 dicembre 2019**.

Quanto, invece, alle modifiche recate dal **decreto legislativo n. 75/2020, di recepimento della “direttiva PIF”**, le stesse trovano applicazione ai **reati tributari commessi a decorrere dal 30 luglio 2020**.

7. RENDICONTAZIONE STATISTICA

Si evidenzia che, per effetto delle modifiche legislative richiamate ai precedenti paragrafi, sono state apportate modifiche al **sistema di rendicontazione “A.Re.S.”** finalizzate a consentire la **rendicontazione dei sequestri preventivi** preordinati all'applicazione:

- a. della **confisca penale “allargata”** di cui all'art. 12-*ter* del decreto legislativo n. 74/2000;
- b. della **confisca diretta e per equivalente nei confronti delle società e degli enti** di cui all'art. 19 del decreto legislativo n. 231/2001.

I predetti sequestri confluiscono, inoltre, automaticamente, in apposite voci del **report “risultati” del 1° obiettivo strategico**.

8. CONCLUSIONI

Le modifiche normative introdotte dal “decreto fiscale” collegato all'ultima manovra di bilancio e dal decreto legislativo di recepimento della c.d. “direttiva PIF” impegnano direttamente le **responsabilità istituzionali della Guardia di Finanza**, poiché esprimono la chiara consapevolezza che le forme più insidiose di frode ed evasione

⁵⁸ Per un quadro esaustivo, si veda il “Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali – circolare n. 1/2018” (vol. I, parte II, cap. 3, par. 5 e 6, e cap. 4, par. 3.h.).

⁵⁹ Cfr. art. 1, comma 1, lett. b), del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159, su cui si rinvia al “Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali – circolare n. 1/2018” (vol. I, parte II, cap. 4, par. 4).

⁶⁰ Tale precisazione esclude una possibile applicazione in senso retroattivo della confisca “allargata” che, diversamente, sarebbe derivata dalla sua qualificazione come misura di sicurezza, ai sensi dell'art. 200 del codice penale.

fiscali sono suscettibili di pregiudicare la sicurezza economico-finanziaria del Paese al pari delle più gravi manifestazioni della criminalità del profitto.

Non sfugge, tuttavia, come l'applicazione ai reati fiscali delle misure di contrasto patrimoniale tradizionalmente utilizzate nei confronti della criminalità organizzata e d'impresa presenti profili di indubbia **particolarità e delicatezza**, soprattutto ove gli illeciti tributari penalmente rilevanti siano commessi nell'interesse o a vantaggio di persone giuridiche.

È necessario, pertanto, che tali misure siano proposte dai Reparti all'esito di una puntuale valutazione dei relativi presupposti applicativi, in funzione dell'esigenza di **contrastare le condotte più perniciose per gli interessi erariali** (ad esempio perché reiterate nel tempo o riconducibili all'operatività di veri e propri sodalizi delinquenziali) e di **salvaguardare e tutelare l'economia sana del Paese**.

In quest'ottica, **sarà cura dei Comandanti Provinciali partecipare alla competente Autorità Giudiziaria le linee di indirizzo fornite con la presente circolare, soprattutto in punto di coordinamento tra le varie ipotesi di confisca**, allo scopo di recepire eventuali ulteriori indicazioni utili ad indirizzare l'azione delle dipendenti unità operative, che, ove ritenute difformi dalle direttive impartite, saranno prontamente partecipate a questo Comando Generale.

Tali interlocuzioni dovranno svilupparsi con **sistematicità** allo scopo di offrire ai competenti organi magistratuali la più ampia collaborazione nel settore delle indagini patrimoniali e **valorizzare le competenze del Corpo** in materia, in conformità alle sue prerogative di polizia economico-finanziaria a competenza generale.

In questa prospettiva, gli stessi Comandanti Provinciali avranno cura di promuovere **periodiche iniziative formative a livello locale**, volte a favorire un'**osmosi delle competenze dei Gruppi Investigazione Criminalità Organizzata a favore del personale impegnato negli altri segmenti della missione istituzionale**.

Inoltre, nella prima fase di applicazione della confisca per sproporzione ai reati tributari, saranno previsti periodi di **affiancamento "sul campo"**, a beneficio del personale dei Reparti territoriali impegnati nell'attività di tutela delle entrate, di modo che le tecniche investigative proprie delle indagini patrimoniali e l'utilizzo dei relativi applicativi informativi (in particolare, "Molecola", che consente di accertare, con celerità ed efficacia, la sussistenza degli squilibri tra incremento delle disponibilità e redditi conseguiti) diventino un paradigma condiviso da tutte le unità operative chiamate, a vario titolo, a misurarsi con le novità introdotte in materia.

Nel raccomandare la puntuale applicazione delle disposizioni contenute nella presente circolare, si evidenzia che eventuali criticità potranno essere rappresentate, come di consueto, a questo Comando Generale – III Reparto.

d'ordine
IL CAPO DEL REPARTO
(Gen. B. Giuseppe Ardore)

