

NUOVA PRESCRIZIONE E NUOVA CONFISCA PENALE TRIBUTARIA (UN CONNUBIO CHE INQUIETA)*



Filippo Sgubbi

SOMMARIO 1. Premessa.—2. Una prima riflessione incidentale— 3. Il diritto penale quale strumento di espropriazione coattiva dei beni privati.— 4. Un altro esempio di insensatezza e contraddittorietà legislativa: patteggiamento e confisca allargata in materia tributaria.— 5. Confisca allargata e nuova prescrizione: apice di inciviltà giuridica. — 6. Nuova prescrizione e profili patrimoniali — 7. Un ulteriore esempio di tecnica approssimativa nella redazione di una norma. — 8. Conclusione.

1. *Premessa*

Espansione del diritto penale e crescita esasperata del prelievo fiscale. Le due anime dello statalismo più oppressivo si congiungono oggi in due riforme.

1.1. – Mi riferisco innanzi tutto alla legge 3/2019 e alla riforma della prescrizione. Si sperava nella sopravvenienza di un po' di raziocinio e in un rinvio della nuova nefasta disciplina, ma gli auspici non si sono realizzati e il 1° gennaio 2020 la normativa è entrata in vigore. Dalle voci in circolazione pare che prossimamente si voglia intervenire con correttivi di natura processuale: anche se – di per sé – non retroattivi, saranno governati dal principio *tempus regit actum* e quindi applicabili anche ai processi in corso.

1.2. – Poi, in modo analogo, richiama conversione in legge del decreto c.d. fiscale 124/2019, avvenuta con la legge 157/2019. E l'estensione ai reati tributari della confisca “allargata” *ex art. 240-bis c.p.* è dunque operativa, ancorché non retroattiva¹.

1.3. – Colgo l'occasione di questo breve contributo in onore di Alessio Lanzi per svolgere alcune riflessioni su queste novità,: riflessioni che considero anche quale aggiornamento rispetto ad un mio lavoro recente su *Il Diritto Penale Totale*².

*Il testo è destinato agli Scritti in onore del Professor Alessio Lanzi.

¹ Si veda il comma 1-*bis* dell'art. 39 della legge in questione che sancisce l'operatività della confisca allargata alle sole condotte poste in essere dopo la data di entrata in vigore della legge di conversione.

² Editto da Il Mulino 2019.

2. Una prima riflessione incidentale

Una prima riflessione di ordine, in senso lato, ‘politico’. Probabilmente i fautori di queste riforme confidano di riscuotere consenso, incuranti del monito di Seneca: *l’applauso delle folle è la dimostrazione dell’empietà della causa e delle opere*. Ma è facile prevedere che il consenso popolare avrà vita breve di fronte alle prime applicazioni: e i *media* saranno poi i primi a gridare allo scandalo e a mettere in luce la natura persecutoria di tali riforme nei confronti dei cittadini.

3. Il diritto penale quale strumento di espropriazione coattiva dei beni privati

A parte questa considerazione incidentale, rilevo che l’invasione statale nello spazio e nel tempo della vita sociale continua implacabile per il tramite del diritto penale.

Ma, nel contempo, si accentua anche l’intervento coattivo sui patrimoni dei privati. Si che lo strumento penale viene ad assumere un’altra funzione atipica³: non più soltanto braccio “armato” di contrasto a fatti di evasione fiscale, ma strumento di progressiva espropriazione del privato vantaggio dell’erario, con forme e modi del tutto svincolati e indipendenti rispetto agli elementi costitutivi patrimoniali connessi al fatto tipico (ossia, in materia tributaria, il *quantum* di imposta evasa e il connesso profitto).

Non solo: l’introduzione della confisca allargata, in quanto di stampo soggettivo personalistico⁴, completamente svincolata dal fatto tipico e dai suoi profili patrimoniali, preclude al contribuente anche la facoltà di ricorrere al comma 2 dell’art. 12-*bis* del decreto 74/2000: norma – per contro, di stampo patrimoniale-oggettivo – in base alla quale la confisca (confisca ‘tradizionale’ legata al fatto di reato, quale ablazione del prodotto o profitto dell’illecito) non opera “per la parte che il contribuente si impegna a versare all’erario”. Lo Stato vuole tutto e gli impegni del contribuente non rilevano.

³ Nel predetto citato mio lavoro ho individuato altre funzioni atipiche oggi assunte dal diritto penale: cioè, la funzione di legittimare scelte di opportunità politica e la funzione di legittimare decisioni che la politica non è più in grado di prendere, in quanto affetta da “agonia di indecisione” (pagg. 57 e seguenti).

⁴ Del resto, l’origine della norma è legata alle misure di prevenzione e alla pericolosità soggettiva e personale del prevenuto.

Con ciò, il diritto penale e le relative sanzioni perdono il tradizionale connotato di retribuzione di un male (il reato) con un male (la pena) e di eventuale funzione risarcitoria per la vittima, anch'essa proporzionata—in termini di sinallagma—with il pregiudizio patrimoniale e morale dalla stessa subito.

E il diritto penale assume allora una funzione pratica-concreta, completamente priva di connotati etico-sociali, volta ad incrementare l'erario, soggetto del tutto estraneo rispetto ai protagonisti attivi e passivi del fatto-reato.

Certo, l'art. 240-*bis* c.p. non è nuovo ed esiste dall'entrata in vigore del decreto 21/2018⁵: sì che il singolare fenomeno per cui un terzo soggetto, estraneo al fatto-reato, si arricchisce per il tramite della commissione di illeciti penali da parte di altri, è noto e concerne una molteplicità di delitti eterogenei.

La commissione di reato diventa una delle (numerose) fonti di entrate erariali.

Con la nuova disposizione lo scenario però si aggrava innalzando il livello di pregiudizio e sacrificio per i diritti individuali.

Invero, l'introduzione nel sistema del d.lvo 74/2000 dell'art. 12-*ter* dà luogo a conseguenze sconcertanti ed inedite.

I presupposti per l'applicazione della confisca di tutti i beni 'sproporzionati' che il cittadino non sappia—*ex post*—giustificare, sono determinabili e determinati proprio dallo stesso soggetto (l'Erario tramite le sue agenzie o la polizia giudiziaria) che potrà avvantaggiarsene direttamente.

Iudex in causa propria, dunque.

Un *iudex* con poteri discrezionali assimilabili all'arbitrio.

Si deve considerare infatti che il diritto tributario è dominato da una connaturata incertezza di disciplina e caratterizzato da una confusa e alluvionale congerie di norme.

Ma non solo. Si deve tenere conto della validità delle presunzioni: presunzioni che sono sì efficaci soltanto in sede amministrativa, ma che vengono poste solitamente alla base della notizia di reato e alla base della quantificazione dei valori in gioco sussunta poi nei capi di imputazione.

Ed infine, accade di frequente che la notizia di reato si fondi su interpretazioni delle dinamiche contrattuali proprie delle operazioni economiche: interpretazioni sempre di per sé orientate nell'interesse del fisco e che, pur formando oggetto di successivo contenzioso, legittimano però iniziative cautelari a favore dell'erario.

⁵ Si veda GUIDI D., *Presunzioni e automatismi nella confisca "per sproporzione" di cui all'art. 240-bis c.p.*, in *disCrimen*, 19 dicembre 2019

Ad esempio. In base al nuovo art. 1-ter lettera a), la confisca allargata opera quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso di cui all'art. 2 del decreto 74/2000.

Ora, come la pratica mostra, l'art. 2 *de quo* può essere contestato in una vasta ed eterogenea gamma di fatti.

Certo, i processi hanno spesso ad oggetto illeciti clamorosi di frodi all'IVA in cui la prestazione commerciale sottostante alla fattura non esiste e la merce non ha mai avuto circolazione fisica: caroselli fiscali costellati di cartiere, ove i protagonisti sono consapevoli artefici dell'illecito fraudolento.

Ma la prassi mostra anche molto altro.

Con frequenza si avviano procedimenti penali nei confronti di chi, legale rappresentante di una società, pur avendo usato la massima diligenza in ordine alle caratteristiche del proprio partner commerciale (codici fiscali identificativi interni ed esteri, serietà negli adempimenti amministrativi e nei pagamenti, stabilità nel tempo, esistenza di una struttura operativa logistica e di personale dipendente, ecc.), è incorso incolpevolmente nell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, ancorché per un *quantum* trascurabile sul fatturato complessivo, ma comunque superiore alla soglia di legge.

E ancora. Con frequenza si avviano procedimenti penali basati – come detto – su interpretazioni in *favor fisci* di contratti commerciali che fanno ipotizzare interposizioni e la connessa sussistenza di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

Oppure ancora, con riferimento anche all'art. 3 del decreto 74/2000, procedimenti penali posti in essere sulla interpretazione della locuzione "*elementi passivi fittizi*" intesi non come inesistenti storicamente, bensì come meramente irregolari dal punto di vista fiscale (ad esempio, relativi a costi reali, ma non inerenti).

E la casistica potrebbe agevolmente continuare.

Ora, in tutti questi casi, il sequestro in funzione di confisca allargata può costituire il primo atto del procedimento penale.

Un 'fatto compiuto' in sede meramente cautelare idoneo a distruggere qualsiasi attività imprenditoriale. Il che rende del tutto superfluo l'apparire sulla scena, prima o dopo nel corso dell'*iter* procedimentale di un giudice terzo e imparziale che valuterà la questione in sede di giudizio di cognizione.

Il sequestro dei beni dell'indagato, dunque, sarà sempre più frequentemente il primo atto del procedimento penale. E così come i connotati del reato tributario sono

delineati a seguito della *notitia criminis* costituita dagli accertamenti dell’Agenzia delle Entrate o dalla Polizia Giudiziaria, allo stesso modo saranno gli organi accertatori a provocare il sequestro in funzione di confisca allargata. E l’onere della prova circa la legittima proprietà e proporzione dei beni sequestrati (ulteriori e diversi rispetto al prodotto/profitto del reato) viene ribaltato sull’indagato.

4. Un altro esempio di insensatezza e contraddittorietà legislativa: patteggiamento e confisca allargata in materia tributaria

La nuova legge è palesemente dettata da finalità mediatiche e di acquisizione di consenso popolare.

Sia per gli aumenti di pena e per l’abbassamento delle soglie di punibilità, ma anche per un altro profilo da cui emerge *ictu oculi* l’incompetenza tecnica nella redazione della norma.

Il nuovo art. 2-*ter* di cui alla riforma, infatti, dispone l’applicazione della confisca allargata *ex art. 240-bis c.p.* anche nei casi di patteggiamento.

A mio giudizio si tratta di un caso di dissennatezza legislativa.

Invero, come è noto a tutti, in materia tributaria si può accedere al patteggiamento soltanto se si è pagato integralmente il debito erariale.

È vero che la fruizione del patteggiamento in materia tributaria, proprio a seguito della presente riforma, è circoscritta a poche ipotesi delittuose: infatti, con una disposizione di sorprendente (dato il contesto complessivo della riforma) favore penalistico, il pagamento integrale del debito erariale e delle relative sanzioni estingue oggi anche i reati di cui agli artt. 2 e 3 del decreto 74/2000, nonostante la struttura fraudolenta degli illeciti *de quibus*⁶.

Però le condizioni che l’art. 13 comma 2 detta per fruire della non punibilità per i reati da 2 a 5 del decreto 74/2000 sono particolarmente rigorose: in particolare, mi riferisco alla necessità che il ravvedimento o la presentazione della dichiarazione omessa avvenga prima della formale conoscenza da parte dell’autore del reato di

⁶ Si veda al proposito DIVIZIO F., *La nuova disciplina penale in materia tributaria dopo la conversione del DL Fiscale: i reati riformati*, in *disCrimen*, 23 dicembre 2019, il quale parla di un poderoso effetto premiale e di una patrimonializzazione della responsabilità penale-tributaria.

accessi ispezioni verifiche o prima dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. Il che accade davvero di rado, salvo il caso in cui si possa sostenere giuridicamente la distinzione fra "autore del reato" quale rappresentante di una società e la società a cui si riferisce l'accesso (o ispezione o verifica o accertamento); invero, in tali casi, la persona fisica, autore del reato in quanto legale rappresentante, non ha una formale conoscenza di quelle procedure amministrative prima indicate (accessi, ispezioni, ecc.) che non lo riguardano direttamente e personalmente, ma riguardano un soggetto diverso, cioè la società da lui amministrata.

Insomma, il patteggiamento condizionato al pagamento integrale del debito fiscale risulta formalmente limitato ai reati di cui agli artt. 8, 10 e 11 del decreto 74/2000, nonché ai reati da 2 a 5 del medesimo decreto qualora il pagamento del debito erariale sia avvenuto dopo l'inizio delle procedure amministrative descritte.

E allora, in caso di commissione di queste ipotesi di reato, il cittadino che paga integralmente il proprio debito fiscale e poi chiede l'applicazione della pena 'patteggiata' ex art. 444 c.p.p., rimane nonostante ciò esposto alla confisca allargata di tutti i propri beni reputati dall'accusa sproporzionati e non giustificati.

Inutile andare alla ricerca di un senso logico a tale sistema normativo.

È insensato dal punto di vista pratico processuale: i riti deflattivi come il patteggiamento dovrebbero essere agevolati e non ostacolati.

È insensato dal punto di vista pratico 'erariale', dal momento che la persona ha assolto integralmente il debito col fisco. Insensato e contraddittorio, dal momento che anche la nuova legge è impostata sulla patrimonializzazione della responsabilità penale tributaria, come già detto poc'anzi.

Insensatezza priva di soluzioni, a parte il problematico ricorso al concordato in appello ex art. 599-*bis* c.p.p.

Salvo pensare a percorsi fattibili in astratto, ma di difficile attuazione concreta. Mi riferisco, ad esempio, all'eventualità di formulare la richiesta di patteggiamento subordinandone l'efficacia alla esclusione della confisca allargata, che ha pur sempre natura di pena e non di misura di sicurezza⁷. Ma, anche di fronte al consenso del Pubblico Ministero, non c'è garanzia di successo: sia per le decisioni del Giudice, sia per il potere di impugnazione della Procura Generale. Forse, vi può essere maggiore

⁷ Chiaramente, si tratta di una forzatura del testo dell'art. 444 c.p.p., dal momento che si fa rientrare nella richiesta di applicazione della pena ogni tipologia di pena coinvolta dalla commissione del fatto-reato.

fortuna qualora la richiesta di patteggiamento sia condizionata alla operatività di una confisca allargata di valore bagatellare (o addirittura confinata al *nummo uno*).

5. Confisca allargata e nuova prescrizione: apice di inciviltà giuridica

Quando la confisca ora descritta si unisce alla nuova prescrizione, si raggiunge l'apice dell'inciviltà: il connubio genera mostri giuridici. E per l'indagato le *chances* di difesa sollecita ed efficace si riducono al minimo.

Il corso della prescrizione rimane altresì sospeso dalla pronunzia della sentenza di primo grado o del decreto di condanna fino alla data di esecutività della sentenza che definisce il giudizio o dell'irrevocabilità del decreto di condanna. Così il nuovo testo dell'art. 160 comma 2 c.p.

Come è stato ripetutamente osservato, con tale disposizione i processi possono diventare infiniti, con pregiudizio palese dell'imputato.

Ma anche la vittima costituita parte civile subisce pregiudizio, poiché il riconoscimento definitivo del suo diritto al risarcimento pecuniario del danno si allontana nel tempo.

Si fa riferimento alla fisiologia della presenza della parte civile nel processo. Ovviamente, per contro, qualora la vittima costituita parte civile sia mossa (o sia indotta a muoversi) per ragioni di vendetta personalizzata e di visibilità mediatica, l'allungamento dei tempi del processo e il protrarsi dell'interesse dei *media* giova alla causa sostenuta dalla persona offesa/danneggiata e dalla associazione di riferimento. Ma dovrebbero essere casi eccezionali di distorsione del ruolo di parte processuale.

6. Nuova prescrizione e profili patrimoniali

Al fine di mettere in luce tutta la drammaticità di tale riforma, occorre dare rilievo agli aspetti patrimoniali che essa riforma implica.

Come già detto, nella prassi accade spesso che il primo atto del procedimento penale sia costituito da un provvedimento di sequestro preventivo. O sequestro preventivo 'tipico' (art. 321 comma 1 c.p.p.) o, più di frequente, sequestro preventivo in funzione di confisca (comma 2 del citato art. 321). Altrettanto noti sono i limiti che il Tribunale del riesame incontra nel vagliare questo secondo tipo di sequestro

preventivo, non essendogli consentito fare un processo nel processo per costante statuizione della Corte di Cassazione.

Col nuovo regime di prescrizione, l'indagato/imputato soggiace (non solo ad un processo senza tempo), ma anche ad un sequestro di propri beni di durata indefinita.

E non soltanto dei beni che corrispondono nel *quantum* all'ipotesi di evasione fiscale formulata dagli inquirenti, ma di *tutti* i suoi beni, almeno fino al momento in cui riesca a giustificare la proporzione e l'origine lecita degli stessi.

Opera di giustificazione comunque non facile, che richiede l'intervento frequente anche di consulenti e di svariata ricerca documentale afferente ad operazioni negoziali passate.

Indubbiamente, tale attività può essere svolta già nel corso delle indagini preliminari, quale procedura incidentale parallela al procedimento-base.

Ma le conseguenti e correlate istanze di dissequestro potranno avere incerta fortuna: considerata sia la fase processuale anticipata e il connesso intendimento degli organi di garanzia cautelare (Tribunale del riesame e Cassazione) di non ingerirsi nel merito di un'indagine in divenire, sia la duttilità dell'incolpazione e la possibilità per l'accusa di mettere continuamente a punto il materiale di indagine.

Certo, la sentenza di proscioglimento/assoluzione pronunciata in primo grado dovrebbe determinare la restituzione all'avente diritto di quanto in sequestro, trattandosi di sentenza immediatamente esecutiva (art. 323 comma 1 c.p.p.).

Però, l'esperienza pratica insegna che la restituzione avviene di solito soltanto a fronte di un'attestazione di giudicato, eventualmente anche parziale: sì che il sequestro verrà mantenuto a fronte dell'impugnazione del Pubblico Ministero. Con tutto vantaggio per la *bursa publica* di antica memoria, oggi etichettata come Fondo Unico di Giustizia.

7. Un ulteriore esempio di tecnica approssimativa nella redazione di una norma

A questo proposito, occorre rilevare che la nuova disciplina della prescrizione non solo determina le note funeste conseguenze in termini di rispetto delle garanzie elementari dei cittadini, ma è anche redatta in modo improvvido e tecnicamente approssimativo.

Il che certo non meraviglia, considerando il contesto emotivo-mediatico-elettorale nel quale la norma ha preso vita.

Infatti, si deve osservare come la locuzione legislativa “*esecutività della sentenza che definisce il giudizio*” si presti ad incertezze ed equivoci.

Ad esempio: ci si dovrà chiedere se “definire il giudizio” significhi definizione del (solo) giudizio penale o del giudizio-processo nella sua integralità.

Una statuizione di assoluzione impugnata dalla sola parte civile determina sì il giudicato penale, ma non definisce il giudizio che prosegue per il profilo civilistico.

Analogamente per quanto concerne l’assoluzione di una persona fisica accompagnata però dalla condanna dell’ente *ex d.lvo 231/2001*. Situazione non insolita: accade infatti che la responsabilità dell’ente sia configurata nell’imputazione come agganciata a più posizioni di persone fisiche apicali o subordinate, di cui una assolta e altre condannate. L’impugnazione dell’ente (e/o di altri coimputati) non comporta invero la definizione del giudizio nel suo complesso.

Probabilmente, la soluzione più razionale e garantistica è basata su una doverosa stretta interpretazione: “definire il giudizio” è locuzione che deve essere interpretata nel senso di definizione del (solo) giudizio penale.

Tale schema interpretativo può trovare applicazione anche all’ipotesi in cui un imputato sia accusato di una pluralità di reati: l’assoluzione definitiva e passata in giudicato per uno di essi *definisce il giudizio* per tale parte, anche se il processo prosegue in sede di impugnazione per i capi di condanna. E dovrà quindi essere disposto il corrispondente dissequestro.

8. Conclusione

La conclusione mi sembra amara: alla luce del descritto *novum* normativo, “*totale*” non è soltanto una caratteristica del diritto penale, bensì anche della odiernacomplexiva inciviltà giuridica.