

IMPRESA E DISSEQUESTRO PARZIALE DI BENI

1. Con la sentenza Cassazione Penale, Sez. VI, 11 aprile 2022 (ud. 11 gennaio 2022), n. 13936 i giudici si sono espressi sulla possibilità di concedere a una società, colpita da un provvedimento di sequestro preventivo finalizzato alla confisca, il dissequestro parziale delle somme vincolate per adempiere agli obblighi tributari. Segnatamente, il Supremo Collegio, sebbene il d. lgs. 231/2001 non contenga alcuna norma che preveda espressamente la possibilità di concedere lo svincolo parziale delle somme sequestrate per consentire di pagare le imposte sul profitto illecitamente conseguito a mezzo della commissione del reato-presupposto, accede tuttavia a una interpretazione costituzionalmente orientata del principio di proporzionalità della misura cautelare, il quale impone di riconoscere tale possibilità in tutti quei casi in cui l'applicazione del provvedimento ablatorio preventivo potrebbe comportare la cessazione definitiva dell'esercizio dell'attività dell'ente prima della definizione del processo.
2. I fatti: in un procedimento riguardante il reato-presupposto di traffico di influenze illecite di cui all'art. 346 bis c.p., il Giudice per le Indagini Preliminari disponeva il sequestro preventivo ai fini di confisca, nei confronti di una società, delle somme maturate e percepite dai rappresentanti legali della società medesima a titolo di provvigione per l'attività di mediazione illecitamente svolta, somme costituenti il profitto del reato di cui al già menzionato art. 336 bis c.p.

La società presentava istanza di dissequestro parziale, evidenziando come i proventi conseguiti in ragione della commissione del traffico di influenze illecite fossero assoggettati, in virtù del disposto dell'art. 14, co. 4 l. 537/1993, a imposizione fiscale. L'ente si dichiarava intenzionato ad adempiere a tale obbligazione tributaria, ma asseriva di esserne impossibilitato, dacché non disponeva di utilità diverse da quella sottoposte a sequestro per provvedere al pagamento delle imposte sui redditi illecitamente conseguiti, né avrebbe potuto accedere al credito bancario, anche in ragione della notevole entità del debito fiscale. Il Tribunale del riesame, tuttavia, confermava l'ordinanza emessa dal Giudice per le indagini preliminari, sulla base di tre ordini di ragioni: in primo luogo, la mera dichiarazione di intenti della società di voler provvedere al pagamento dell'obbligazione tributaria non era ritenuta circostanza sufficiente a concedere il dissequestro parziale, peraltro considerando l'abilità dimostrata dagli indagati nel reinvestire le somme illecitamente lucrate; in secondo luogo, secondo il Tribunale non vi sarebbe stata ragione alcuna per non privare l'ente dell'arricchimento monetario percepito in via immediata e diretta dalla commissione dell'illecito in contestazione per adempiere alle proprie obbligazioni tributarie; infine, sempre secondo il Tribunale del riesame, la società istante avrebbe comunque potuto assolvere gli obblighi fiscali facendo ricorso ad altre provviste di denaro, quali quelle relative all'importo delle provvigioni non ancora riscosso, o eventualmente anche al credito bancario.

La società ricorreva dunque in Cassazione, presentando tre motivi di doglianza. Con il primo motivo, la ricorrente lamentava l'erronea applicazione, ai sensi dell'art. 606, co. 1, lett. b), c.p.p., dell'art. 14, co. 4 l. 537/1993. Nel dettaglio, secondo la società, lo Stato, da un lato, aveva privato, mediante il sequestro funzionale alla confisca del profitto, la società dell'intero profitto del reato e, dall'altro, in ragione della disposizione citata, avrebbe ricevuto, mediante la riscossione dei tributi, una percentuale dello stesso profitto. Con il secondo motivo, la società lamentava difetto assoluto di motivazione, in quanto il Tribunale del riesame avrebbe motivato sulle censure svolte dalla difesa con l'atto di appello ricorrendo ad argomentazioni apparenti, tali da rendere incomprensibili le reali ragioni della decisione.

Infine, con il terzo motivo, la ricorrente si doleva dell'interpretazione dell'art. 14, co. 4 l. 537/1993 fornita dal Tribunale del riesame, il quale, in linea con l'orientamento prevalente in giurisprudenza, aveva ritenuto che la norma de qua andasse interpretata nel senso che la tassazione dei proventi delle attività illecite sia configurabile qualora il sequestro o la confisca intervengano in un periodo d'imposta successivo a quello nel quale gli stessi sono maturati, difettando altrimenti in radice l'estremo del possesso del reddito, medio tempore sottratto al contribuente. Secondo la società ricorrente, tale esegesi sarebbe contraria al principio di legalità dell'imposizione tributaria, giacché farebbe dipendere la tassazione di un reddito dal periodo d'imposta in cui è intervenuto il sequestro e, dunque, dalla solerzia o meno del giudice penale nel disporre la

misura cautelare reale. La disposizione, in una prospettiva costituzionalmente orientata, dovrebbe, dunque, essere interpretata nel senso di escludere l'imposizione anche qualora siano medio tempore intervenuti sequestri o confische penali in periodi di imposta successivi a quello nel quale è maturato il reddito illecito, purché anteriormente alla notifica dell'avviso di accertamento tributario.

3. Come accennato in apertura del commento, la Corte di Cassazione ha parzialmente accolto il ricorso.

Preliminarmente, il Supremo Collegio ha svolto una ricognizione della disposizione di cui all'art. 14, co. 4, l. 537/1993, il quale, come noto, disciplina l'assoggettamento a tassazione dei proventi di origine illecita. Segnatamente, secondo tale norma, *«nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria»*.

Come si evince agevolmente dal testo della disposizione, sono due le condizioni a cui è subordinata l'imponibilità dei proventi da attività illecita: da un lato, la possibilità di ascrivere il provento a una delle categorie reddituali previste dal T.U.I.R. dall'altro lato, la mancata soggezione dei proventi a sequestro o confisca penali, i quali, secondo la consolidata giurisprudenza civile, per poter escludere i proventi illeciti dalla base imponibile, devono essere intervenuti nel medesimo periodo d'imposta in cui si è consolidato il reddito. Effettuata tale prodromica analisi normativa, i giudici di legittimità hanno rilevato come il Giudice per le indagini preliminari, prima, e il Tribunale del riesame, poi, abbiano correttamente determinato il profitto del reato in misura equivalente all'ammontare delle provvigioni illecitamente lucrate dalla società, senza la previa decurtazione delle imposte dovute, in ragione dell'art. 14, co. 4, l. 537/1993, dalla ricorrente sulle provvigioni medesime. Come sancito dalle Sezioni Unite, infatti, *«in tema di responsabilità da reato degli enti collettivi, il profitto del reato oggetto della confisca di cui all'art. 19 d.lgs. n. 231/2001 si identifica con il vantaggio economico di diretta e immediata derivazione causale dal reato presupposto, ma, nel caso in cui questo venga consumato nell'ambito di un rapporto sinallagmatico, non può essere considerato tale anche l'utilità eventualmente conseguita dal danneggiato in ragione dell'esecuzione da parte dell'ente delle prestazioni che il contratto gli impone»*.

Tuttavia, ciò non significa che una simile indagine debba essere condotta ricorrendo a parametri valutativi di tipo aziendalistico, per cui non si può sostenere che dal profitto del reato debba essere decurtato l'onere delle imposte che l'ente deve pagare sui redditi lucrati dalla commissione del reato presupposto.

Ciò posto, la questione su cui il Supremo Collegio ha concentrato la propria attenzione è stata quella della possibilità di disporre lo svincolo delle somme sequestrate per consentire all'ente indagato di pagare le relative imposte. Secondo i giudici di legittimità, tale possibilità deve ritenersi sussistente *«sulla base di una interpretazione costituzionalmente orientata del principio di proporzionalità della misura cautelare, là dove si renda necessario al fine di evitare, per effetto dell'applicazione del sequestro preventivo e dell'inderogabile incidenza dell'obbligo tributario, la cessazione definitiva dell'esercizio dell'attività dell'ente prima della definizione del processo»*.

Nell'opinione dei Giudici di Cassazione, infatti, in una simile evenienza *«il sequestro finalizzato alla confisca assolverebbe non solo la propria lecita funzione di apprensione del prezzo o del profitto illecitamente lucrato ai fini della successiva ablazione, ma determinerebbe anche un'asperata compressione della libertà di esercizio dell'attività d'impresa (art. 41 Cost., art. 16 della Carta dei diritti fondamentali dell'unione Europea), del diritto di proprietà (art. 42 Cost., art. 1 del Prot. n. 1 CEDU), del diritto al lavoro (art. 4 Cost., art. 15 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea), mettendo a rischio la stessa esistenza giuridica dell'ente»*.

In altri termini, il sequestro preventivo produrrebbe, in sede cautelare, antecedentemente e indipendentemente da una affermazione definitiva di responsabilità dell'ente, gli stessi effetti dell'interdizione definitiva dell'esercizio dell'attività di cui all'art. 16 d. lgs. 231/2001, misura pensata per costituire l'extrema ratio dell'apparato sanzionatorio di cui al d. lgs. 231/2001.

Stando così le cose, l'applicazione di un sequestro preventivo in un contesto come quello testé tratteggiato violerebbe il canone di proporzionalità-sancito, anche in riferimento alle misure cautelari reali, dall'art. 275 c.p.p. e a livello sovranazionale dal diritto dell'Unione ex artt. 5, par. 3 e 4 TUE, nonché ex artt. 49, par. 3, e 52, par. 1 CDFUE e dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, così come interpretata dalla Corte Edu che

assolve «ad una funzione strumentale per un'adeguata tutela dei diritti individuali in ambito processuale penale, e ad una funzione finalistica, come parametro per verificare la giustizia della soluzione presa nel caso concreto».

Peraltro, anche lo stesso d. lgs. 231/2001 fa espresso riferimento al principio di proporzionalità della misura cautelare da applicare all'ente, là dove sancisce, all'art. 46, che «ogni misura cautelare deve essere proporzionata all'entità del fatto e alla sanzione che si ritiene possa essere applicata all'ente».

Rileva la Suprema Corte che «la legittima finalità di garantire, in attesa della definizione del processo di merito, l'esecuzione della confisca mediante il sequestro del profitto del reato non deve eccedere quanto strettamente necessario rispetto al fine perseguito e deve, dunque, essere realizzata in forme che, pur garantendone l'effettività, si rivelino adeguate alla tutela di altri diritti di rilievo costituzionale meritevoli di protezione e il cui esercizio non pregiudichi le esigenze cautelari perseguite».

Il giudice, dunque, all'atto dell'adozione della misura cautelare reale e nella sua successiva dinamica esecutiva, deve evitare che il vincolo reale, eccedendo le proprie finalità ed esorbitando dall'alveo dei propri effetti tipici, si risolva in una sostanziale inibizione per l'operatività economica del soggetto attinto dal sequestro, sino a determinarne la paralisi o la cessazione definitiva. In conclusione, il Supremo Collegio ribadisce che, in attuazione del principio di proporzionalità della misura cautelare, il giudice può autorizzare il dissequestro parziale delle somme sottoposte a sequestro preventivo finalizzato alla confisca, per consentire all'ente di pagare le imposte dovute sulle medesime quale profitto di attività illecite, quando l'entità del vincolo reale disposto, pur legittimamente determinato in misura corrispondente al prezzo o al profitto del reato, rischi di cagionare, anche in ragione dell'incidenza dell'obbligo tributario, già prima della definizione del processo, la cessazione definitiva dell'esercizio dell'attività dell'ente.

In altre parole, «lo svincolo parziale delle somme sequestrate deve ritenersi ammesso alla stringente condizione della dimostrazione di un sequestro finalizzato alla confisca che, nella sua concreta dimensione afflittiva, metta in pericolo la operatività corrente e, dunque, la sussistenza stessa del soggetto economico e al solo limitato fine di pagare il debito tributario, con vincolo espresso di destinazione e pagamento in forme "controllate"».

4. La sentenza in commento ha l'indubbio merito di pervenire, all'esito di un iter argomentativo condivisibile, a una apprezzabile soluzione per l'annoso problema dell'eccessiva incisività che sovente le misure cautelari in generale hanno sulla vita degli enti coinvolti in procedimenti ex d. lgs. 231/2001.

In verità, l'esigenza di scongiurare conseguenze deleterie per la vita dell'ente sottoposto a indagini, ossia prima di una qualsivoglia sentenza di condanna definitiva, non era sconosciuta al legislatore del 2001. Infatti, l'art 49 d. lgs. 231/2001 prevede espressamente che «le misure cautelari possono essere sospese se l'ente chiede di poter realizzare gli adempimenti cui la legge condiziona l'esclusione di sanzioni interdittive a norma dell'articolo 17. In tal caso, il giudice, sentito il pubblico ministero, se ritiene di accogliere la richiesta, determina una somma di denaro a titolo di cauzione, dispone la sospensione della misura e indica il termine per la realizzazione delle condotte riparatorie di cui al medesimo articolo 17».

La finalità dell'istituto è chiaramente quella di incentivare, ricorrendo alla forza persuasiva della misura cautelare prospettata, il ravvedimento post factum dell'ente. È, nei fatti, una soluzione perfettamente coerente con il sistema delineato dal d. lgs. 231/2001, in quanto orientata a privilegiare, nell'ottica del paradigma della giustizia riparativa, la compensazione dell'offesa rispetto alla mera punizione dell'illecito.

Nondimeno, la previsione di cui all'art. 49 opera esclusivamente in riferimento alle misure cautelari interdittive, e non anche a quelle reali, sicché l'effetto premiale conseguente alla resipiscenza dell'ente non si produce in relazione al sequestro preventivo funzionale alla confisca. La decisione di limitare la portata operativa dell'art. 49 è stata probabilmente determinata dalla convinzione che solo le misure interdittive possano generare un significativo nocumento per la vita della società a esse assoggettata, mentre le misure cautelari reali, benché afflittive, non impedirebbero, in astratto, la regolare continuazione dell'attività dell'ente. Un simile assunto, tuttavia, non sembra tener conto della realtà del mondo dell'impresa.

Come è stato puntualmente osservato, infatti, la «valutazione di minore gravosità dei sequestri rispetto alle decisioni interdittive si mostra tutt'altro che fondata specie quando il provvedimento ablatorio interessi ed abbia ad oggetto una parte consistente del patrimonio e della liquidità dell'ente, il quale, privato di tali disponibilità, è di fatto comunque impossibilitato a proseguire nella propria attività – pervenendosi così quindi ad un esito analogo a quello cui si giungerebbe qualora si fosse disposta l'interdizione dell'ente».

La Corte di Cassazione, con la sentenza qui in commento, tenta di fornire una soluzione alla discrasia normativa derivante dalla disciplina dettata dal d. lgs. 231/2001 in tema di misure cautelari. In particolare, i giudici di legittimità richiedono che anche la misura cautelare reale sia applicata nel rispetto del canone di proporzionalità, al pari di quanto fissato normativamente dal legislatore con riferimento alle misure interdittive, acciocché non si traduca in uno strumento che determini la cessazione definitiva dell'esercizio dell'attività dell'ente prima ancora della definizione del processo.

Benché la posizione assunta dai giudici di legittimità sia dunque, oltre che molto chiaramente argomentata, anche certamente apprezzabile, tuttavia non fornisce una soluzione pienamente soddisfacente alla questione esaminata. Nello specifico, il limite da cui è affetta la pronuncia qui in commento risiede nel carattere estremamente circostanziato della sua conclusione. La Suprema Corte, infatti, ammette sì la possibilità di concedere il dissequestro parziale delle somme ablate per evitare il rischio che la misura cautelare reale determini la cessazione dell'attività dell'ente, ma solo in quelle ipotesi in cui l'ente, a causa del sequestro subito, non sia in grado di adempiere agli obblighi tributari relativi al conseguimento del profitto derivante dalla stessa vicenda delittuosa che ha determinato l'adozione del sequestro. Solamente in una simile evenienza la Corte consente lo svincolo parziale delle somme sequestrate a fini di confisca, al precipuo scopo ed entro i limiti per il pagamento delle imposte sui redditi illecitamente conseguiti a seguito della commissione del reato-presupposto. Se, da un lato, l'impianto argomentativo della sentenza qui commentata pare potersi attagliare congruamente a tutte quelle ipotesi in cui l'applicazione del sequestro preventivo funzionale alla confisca possa incidere significativamente sulle sorti dell'ente, tuttavia, in assenza di una espressa statuizione in tal senso, non può che rilevarsi l'incertezza che ancora permea il tema, la quale evidentemente non potrà essere risolta per via giurisprudenziale, essendo invece necessaria una previsione normativa che consenta al giudice di modulare la misura del sequestro in modo tale da renderlo proporzionale, alla luce delle concrete conseguenze sulla vita della società, all'entità del fatto.

5. Nonostante il limite suddetto, la pronuncia della Cassazione presenta un evidente carattere innovativo, soprattutto se confrontata all'orientamento di una parte della giurisprudenza di legittimità in ambito penal-tributario in tema di confisca ex art. 12-bis d. lgs. 74/2000. Infatti, in tale materia, un diffuso indirizzo giurisprudenziale non ammette il dissequestro, funzionale al pagamento del debito tributario, delle somme preventivamente ablate, richiedendo invece che l'adempimento avvenga ricorrendo ad altre disponibilità monetarie. Va comunque tenuto conto che, per quanto attiene ai reati tributari, la confisca non può riguardare somme superiori all'effettivo profitto conseguito né può risolversi in un ingiustificato arricchimento per lo Stato, sicché l'art. 12-bis, co. 2, d. lgs. 74/2000 prevede espressamente che *«la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro»* e, dunque, l'ammontare della confisca del profitto dei reati tributari può essere ridotto per effetto del pagamento del debito tributario medio tempore effettuato.

Di tutta evidenza è l'innovativa presa di posizione della sentenza qui commentata, in cui i giudici di legittimità consentono il dissequestro parziale delle somme ablate per consentire all'ente indagato di pagare le relative imposte.

Tuttavia, è opportuno sottolineare come tale conclusione si fondi su argomentazioni peculiari, vale a dire la necessità di scongiurare che una misura cautelare reale interinale determini la cessazione dell'esercizio dell'attività dell'ente che tale misura cautelare si ritrova a subire. Dalle specificità delle premesse consegue, dunque, l'impossibilità di generalizzare la conclusione, di talché si deve ritenere che, qualora non ricorra la circostanziata ipotesi di un possibile effetto nefasto sulla sorte della società, la pronuncia qui commentata non costituirebbe un ostacolo all'orientamento predominante relativo all'art. 12-bis d. lgs. 74/2000. Peraltro, sono gli stessi giudici di legittimità a ricordare l'indirizzo della giurisprudenza della Terza Sezione Penale, secondo cui, con riferimento al meccanismo delineato dall'art. 12-bis d. lgs. 74/2000, un dissequestro funzionale al pagamento delle imposte non è ammissibile, in quanto l'art. 85 disp. att. c.p.p. non si applica al sequestro preventivo.

6. Qualche appunto conclusivo può essere annotato in relazione a una questione che i giudici di legittimità, nella sentenza riportata in epigrafe, hanno trattato solo marginalmente. In particolare, il riferimento è all'art. 14, co. 4 l. 537/1993 e alla sua interpretazione fornita dalla giurisprudenza civile, secondo cui i proventi di origine illecita sono esclusi dalla base imponibile solo allorché eventuali sequestri o confische penali siano intervenuti

nel medesimo periodo di imposta in cui il profitto si è originato, in quanto in tale evenienza il presupposto impositivo non si sarebbe realizzato ab origine.

Con argomentazioni invero condivisibili, la società ricorrente nel procedimento in esame ha osservato come un simile orientamento comporterebbe un ingiustificato arricchimento in favore dello Stato, conseguente al combinarsi sinergico di due distinti prelievi sulla stessa somma: la confisca dell'intero profitto lucrato e l'applicazione della tassazione sulla stessa somma. A tale problema, secondo la difesa della società, potrebbe porsi rimedio o concedendo il dissequestro parziale delle somme ablate per consentire di assolvere l'onere tributario, oppure interpretando in senso costituzionalmente orientato l'art. 14, co. 4 l. 537/1993, in modo da escludere la tassazione dei profitti da reato.

I giudici di legittimità, nella sostanza, adottano la prima soluzione, ma su una base argomentativa del tutto svincolata dall'esame delle criticità del citato art. 14. Come visto supra, infatti, il Supremo Collegio ammette la possibilità del dissequestro parziale non per evitare l'ingiustificato arricchimento da parte dello Stato, ma solo per scongiurare che la misura cautelare reale possa determinare la cessazione dell'attività dell'ente. La conclusione logica è che, qualora un ente, nonostante il sequestro, disponga di risorse sufficienti per ottemperare ai propri oneri fiscali, nulla impedirebbe il mantenimento del vincolo sulle somme ablate.

D'altra parte, i giudici di legittimità bypassano il tema della possibile illegittimità costituzionale dell'art. 14, co. 4 l. 537/1993, come interpretato dal diritto vivente, ritenendo la questione carente di interesse nell'ambito del giudizio instauratosi. Sebbene, infatti, la Corte riconosca che *«il tema dell'incostituzionalità della tassazione dei proventi da reato è ben noto alla dottrina tributaria, che ha proposto interpretazioni correttive della costante interpretazione della giurisprudenza di legittimità civile, ritendendo ad esempio che il sintagma se non già sottoposti a sequestro o confisca penale»* che figura nell'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993 debba essere riferito non già al medesimo periodo d'imposta, ma al momento della dichiarazione o a quello dell'accertamento da parte dell'amministrazione fiscale; tuttavia, non ritiene di poter affrontare la questione, *«posto che la decisione emessa dal giudice penale sul tema della determinazione dell'imponibile non sarebbe comunque vincolante per l'amministrazione fiscale»*.

Anche in questo caso, pare che la posizione assunta in questa sede dai giudici di legittimità sia condivisibile, atteso che una soluzione alle problematiche scaturenti dalla severa applicazione dell'art. 14, co. 4 l. 537/1993 può pervenire solo a seguito di un ripensamento di chi tale severo orientamento ha finora propugnato. È auspicabile, cioè, un revirement della giurisprudenza civile, all'esito del quale si ritenga corretta un'interpretazione del citato art. 14 che escluda da tassazione i proventi di origine illecita qualora intervenga un provvedimento penale ablatorio non solo nel medesimo periodo di imposta in cui il profitto si è originato, ma anche successivamente, fino alla notifica dell'avviso di accertamento.

24 giugno 2022

Avv. Bruna Capparelli