

Responsabilità degli enti: ammesso lo svincolo parziale delle somme sequestrate a fini di confisca per pagare le imposte sui redditi illecitamente lucrati a mezzo della commissione del reato presupposto

di **Ciro Santoriello**

*CASSAZIONE PENALE, SEZ. VI, 11 APRILE 2022 (UD. 11 GENNAIO 2022), N. 13936
PRESIDENTE FIDELBO, RELATORE D'ARCANGELO*

1. La sentenza n. 13936 della VI sezione della Corte di cassazione - che, nonostante il silenzio del legislatore, ha ammesso la possibilità nell'ambito di un procedimento in tema di responsabilità degli enti ex d. lgs. 231/2001 di disporre lo svincolo parziale delle somme sequestrate a fini di confisca per pagare le imposte sui redditi illecitamente lucrati a mezzo della commissione del reato presupposto, laddove ciò sia necessario per evitare, quale conseguenza dell'esecuzione del sequestro preventivo e dell'inderogabile incidenza dell'obbligo tributario, la cessazione definitiva dell'esercizio dell'attività dell'ente prima della definizione del processo - è una decisione importante perché pone rimedio (sia pur in modo assai parziale, ma tale limite non è certo responsabilità della Corte di legittimità) ad una rilevante criticità presente nella disciplina in tema di responsabilità da reato degli enti collettivi.

Prima di esaminare quali sono le problematiche cui la Suprema Corte ha inteso porre un qualche rimedio con la sentenza in commento, è però opportuno riassumerne sia pure sinteticamente i contenuti, considerato che la stessa fa riferimento ad una vicenda assai complessa ed articolata.

2. In sede di indagini veniva disposto un sequestro preventivo a fini di confisca nei confronti di una società, ai sensi degli artt. 19, 25 e 53 del d.lgs. n. 231 del 2001 e successivamente veniva rigettata l'istanza di parziale dissequestro delle somme di denaro vincolate formulata dalla società ricorrente. In particolare, l'ente indagato evidenziava come i proventi derivanti dal reato e sottoposti a sequestro fossero assoggettati ad imposizione fiscale, in virtù del disposto dell'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993; la società era intenzionata ad adempiere all'obbligazione tributaria ma era impossibilitata a provvedere in tal senso in assenza dello svincolo parziale delle somme sequestrate, in quanto, avendo costituito i ricavi conseguiti nel corso dell'anno 2020 un evento straordinario (e, dunque,

non ripetibile in futuro) rispetto ai risultati economici dei precedenti esercizi, non avrebbe avuto disponibilità diverse da quelle sequestrate, non potendo nemmeno avere accesso al credito bancario, anche in ragione dell'entità della pretesa tributaria da onorare (oltre 16 milioni di euro).

In sede di ricorso in cassazione, la difesa della società lamentava (accanto ad alcune censure circa l'interpretazione del citato art. 14 lg. N. 537 del 1993, su cui in questa sede non occorre soffermarsi) che 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, era destinato comunque a ricevere, mediante la riscossione dei tributi, una percentuale dello stesso profitto.

2.1. Il ricorso è stato accolto e, come detto, la decisione presenta un contenuto di significativa novità giacché si ammette la possibilità di disporre lo svincolo delle somme sequestrate per consentire all'ente indagato di pagare le relative imposte.

Questa posizione è innovativa perché diverge dalla conclusione assunta con riferimento alla situazione, sostanzialmente analoga, in cui frequentemente vengono a trovarsi le persone fisiche indagate per illeciti tributari, i quali – secondo consolidata giurisprudenza – non possono richiedere lo svincolo delle somme sottoposte a sequestro preventivo a fine di confisca per pagare il debito tributario, potendo tale pagamento avvenire con moneta diversa (Cass., sez. III, 12 dicembre 2019, n. 14738). In sostanza, nei procedimenti per illeciti fiscali in cui la confisca del profitto (corrispondente all'imposta evasa) è obbligatoria, la Cassazione esclude l'ammissibilità di un dissequestro funzionale al pagamento delle imposte, in quanto l'art. 85 disp. att. cod. proc. pen., che, inserito nel capo VI delle norme di attuazione recante «Disposizioni relative alle prove», prevede la possibilità di restituzione di cose in sequestro previa esecuzione di specifiche prescrizioni, non si applica al sequestro preventivo (Cass., sez. III, 12 dicembre 2019, n. 14738), e ciò nonostante in tali ipotesi l'ablazione del denaro non possa riguardare somme superiori all'effettivo profitto conseguito né possa risolversi in un ingiustificato arricchimento per lo Stato (Cass., sez. III, 19 gennaio 2016, n. 4097), per cui è previsto che l'ammontare della confisca del profitto dei reati tributari possa essere ridotto per effetto del pagamento del debito tributario *medio tempore* effettuato ex art. 12-*bis* comma 2 d.lgs. n. 74 del 2000 nei termini riconosciuti dalla legislazione tributaria.

Va, inoltre, sottolineato come nell'ambito della disciplina in tema di responsabilità da reato degli enti collettivi nessuna disposizione contempli espressamente la possibilità di consentire lo svincolo parziale delle somme sequestrate a fini di confisca per pagare le imposte sui redditi illecitamente lucrati a mezzo della commissione del reato presupposto.

Nonostante il silenzio del legislatore del 2001, tuttavia, secondo la Cassazione il dissequestro parziale delle somme in sequestro per pagare il

debito tributario deve essere consentito, sulla base di una interpretazione costituzionalmente orientata del principio di proporzionalità della misura cautelare, laddove ciò 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. In queste circostanze, infatti, 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'esasperata compressione della libertà di esercizio dell'attività d'impresa, del diritto di proprietà, del diritto al lavoro, mettendo a rischio la stessa esistenza giuridica dell'ente.

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. Di conseguenza, 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 determinare, anche in ragione dell'incidenza dell'obbligo tributario, già prima della definizione del processo, la cessazione definitiva dell'esercizio dell'attività dell'ente.

In ogni caso, in tali specifici casi lo svincolo parziale delle somme sequestrate deve ritenersi ammesso alla stringente condizione della dimostrazione che il sequestro finalizzato alla confisca, 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".

3. La sentenza della Cassazione, al di là delle argomentazioni che sono portate a supporto della conclusione (e che sono comunque condivisibili), è apprezzabile perché rinviene una (sia pur parziale, come si vedrà) soddisfacente soluzione ad un problema ricorrente ovvero l'eccessiva incidenza che possono avere le misure cautelari sulla sorte delle società coinvolte in vicende di reato ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001. In questo modo, peraltro, si pone rimedio ad una evidente stortura del sistema, posto che, in certi casi, l'adozione di una misura cautelare reale, come il sequestro, rischia di essere maggiormente devastante per la sorte dell'impresa finanche rispetto all'applicazione di una misura cautelare interdittiva.

Al momento dell'entrata in vigore del d.lgs. N. 231 del 2001, il legislatore era evidentemente consapevole che la previsione a livello normativo e la conseguente applicazione nei singoli procedimenti di misure cautelari interdittive poteva avere conseguenze eccessivamente gravose per gli enti indagati, posto che una tale decisione può paralizzare già in sede di indagini l'operatività dell'impresa indagata, arrecando così pregiudizi non rimediabili successivamente, anche in caso di eventuale futura assoluzione dell'ente. Onde rimediare a tale rischio, il Parlamento ha riconosciuto, mediante il disposto di cui all'art. 49 d.lgs. N. 231 del 2001, alla persona giuridica la possibilità di evitare le conseguenze deleterie derivanti da tali provvedimenti, riconoscendo rilevanza all'assunzione da parte della società commerciale indagata "durante il procedimento [di] condotte riparatorie ed automodificative dell'organizzazione – cioè i cd. modelli di organizzazione e controllo – che mirano a scongiurare la reiterazione di illeciti" (FRANZONI, *Il sistema sanzionatorio e cautelare. Riflessioni sull'effettività*, in AA.VV., *Il processo penale de societate*, a cura di BERNASCONI, Milano 2006, 105).

Come è noto, l'apparato cautelare presente nel sistema 231 presenta sì alcuni punti di contatto con l'omologo modello proprio del codice di procedura penale, ma se ne differenzia per avere una bassa valenza strumentale rispetto al raggiungimento degli obiettivi e delle finalità proprie del giudizio penale, posto che, "rivolge[ndosi] ad un soggetto collettivo ... non prende in considerazione esigenze cautelari relative al pericolo di fuga o di inquinamento delle prove, condotte legate necessariamente all'azione di una persona fisica" (FIDELBO, *Le misure cautelari. Sezione I. Misure interdittive*, in AA.VV., *Reati e responsabilità degli enti*, a cura di LATTANTI, 2^a ed., Milano 2010, 546): le misure cautelari richiamate dal d.lgs. 8 giugno 2001 n. 231 sono, dunque, intese più ad anticipare la decisione che a consentire un corretto svolgimento del processo (VARANELLI, *Le misure cautelari nel procedimento per la responsabilità amministrativa degli enti*, in *Resp. Amm. Soc.*, 4/2008, 166) ed in tal senso sono equiparabili alle misure di sicurezza, essendone valorizzata la finalità preventiva, come dimostrato dalla presenza, quale presupposto della loro adozione, "della sola esigenza relativa alla pericolosità dell'ente, che, fra tutte, è quella che presenta maggiori connotati di sostanzialità" (così ancora FIDELBO, *Le misure cautelari cit.*, 456, secondo cui la scarsa vocazione cautelare delle misure dipende dal fatto che il processo all'ente è in funzione strumentale dei meccanismi sanzionatori previsti nel decreto n. 231 e delle finalità di prevenzione che presidiano gli aspetti sostanziali della responsabilità delle persone giuridiche: "il recupero dell'ente alla legalità attraverso la prevenzione e la minimizzazione del rischio reato è un obiettivo che viene preso in considerazione anche dalle disposizioni sul processo, ed in particolare, da quelle relative alle misure cautelari").

Tale ultima considerazione è per l'appunto dimostrata dalle molteplici possibilità offerte alla persona giuridica accusata di evitare le conseguenze

sanzionatorie in sede di condanna, ma anche in fase di applicazione di una misura cautelare ponendo, da un lato, rimedio al *deficit* organizzativo che ha caratterizzato in precedenza la sua attività e, dall'altro, procedendo a riparare o eliminare le conseguenze del reato (FRANZONI, *Il sistema sanzionatorio*, cit. 105), consentendosi così all'ente di evitare l'applicazione di misure cautelari interdittive particolarmente incisive e penalizzanti a fronte di restituzioni e di uno spontaneo ravvedimento durante il processo.

Tuttavia, una tale facoltà di respiscenza dell'ente opera solo con riferimento alle misure cautelari interdittive.

La scelta di limitare l'operatività del citato art. 49 solo a questi provvedimenti cautelari presumibilmente è stata giustificata con l'opinione (non fondata, come vedremo) che un'esigenza di mitigare le conseguenze derivanti dall'adozione di provvedimenti interinali sussistesse solo con riferimento alle misure cautelari interdittive e non in caso di applicazione di un sequestro preventivo, il quale, in effetti, in via astratta non impone certo un arresto all'attività dell'impresa commerciale. Riguardato in un'ottica più attenta alla concretezza dei fatti, tuttavia, questa 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 disponendo l'interdizione dell'ente.

La decisione in esame si colloca, dunque, su questo crinale e cerca di porre rimedio alla mancata previsione da parte del legislatore di strumenti capaci di conferire anche alla misura cautelare del sequestro quel carattere di proporzionalità che, invece, il legislatore riferisce solo ai provvedimenti interinali di natura interdittiva.

4. Dopo aver manifestato il giusto apprezzamento nei confronti della decisione in esame, è il caso tuttavia di sottolineare due problemi che la stessa lascia aperti.

In primo luogo, deve riscontrarsi un limite (in realtà cui la Cassazione non poteva certo porre rimedio) della decisione in esame. La Cassazione è riuscita a trovare una soluzione alle conseguenze eccessivamente severe che possono derivare da un provvedimento di sequestro prendendo in considerazione la sola ipotesi in cui la società, a cagione del vincolo ablatorio, si trovi nell'impossibilità ad adempiere agli obblighi tributari, che peraltro originano dalla stessa vicenda delittuosa che ha determinato l'adozione del vincolo del denaro: in tale circostanza, come si è visto, la Corte di legittimità ritiene ammissibile lo svincolo parziale delle somme sequestrate a fini di confisca per pagare le imposte sui redditi illecitamente lucrati a mezzo della commissione del reato presupposto nella misura in cui ciò sia necessario per evitare la cessazione definitiva dell'esercizio dell'attività dell'ente prima della

definizione del processo. Rimangono, però, senza soluzione le altre ipotesi in cui una tale incidenza del sequestro sulle sorti dell'ente si possa comunque riscontrare (si pensi al caso in cui la giurisprudenza in tema di determinazione del profitto nei contratti sinallagmatici sia applicata non considerando in alcun modo l'utilità conseguita dal danneggiato in conseguenza dell'adempimento da parte dell'ente delle prestazioni che il contratto gli imponeva di porre in essere). Anche in tali circostanze, analogamente al caso di specie deciso con la pronuncia in esame, deve riscontrarsi che le conseguenze del sequestro preventivo possono andare ben al di là di quelli che sono gli scopi tipici del provvedimento ablatorio.

Pare evidente che le criticità da ultimo evidenziato non potranno certo essere risolte dalla giurisprudenza ma sarà necessario un intervento del legislatore. Tuttavia, nell'attesa, pare opportuno formulare un auspicio ovvero che i giudici sappiano fare significativa attenzione nel modulare la concreta portata del provvedimento di sequestro alla circostanza del caso portato al loro esame. Andrebbero perciò evitate o comunque meglio meditate decisioni come quella di Cass., sez. II, 10 luglio 2018, n. 34293, secondo cui "in tema di responsabilità dipendente da reato degli enti e persone giuridiche, per il sequestro preventivo dei beni di cui è obbligatoria la confisca, eventualmente anche per equivalente, e quindi, secondo il disposto dell'art. 19 del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, dei beni che costituiscono prezzo e profitto del reato, non occorre la prova della sussistenza degli indizi di colpevolezza, nè la loro gravità, nè il "*periculum*" richiesto per il sequestro preventivo di cui all'art. 321 cod. proc. pen., essendo sufficiente accertare la confiscabilità dei beni una volta che sia astrattamente possibile sussumere il fatto in una determinata ipotesi di reato, così come dovrebbe essere abbandonata la posizione che ammette in tema di responsabilità da reato degli enti e persone giuridiche, il sequestro "impeditivo" di cui all'art. 321, comma 1, cod. proc. pen., non essendovi totale sovrapposizione e quindi incompatibilità logico giuridica tra il suddetto sequestro e le misure interdittive (sempre Cass., sez. II, 20 luglio 2018, n. 34203. Su questo profilo si veda il commento di SANTORIELLO, *Quando il giudice si sostituisce al legislatore, anzi lo esautora: una "strana e pericolosa" decisione in tema di sequestro impeditivo nei confronti degli enti collettivi*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2018, 7-8).

4.1. In secondo luogo, sarebbe opportuno – anche per evitare inaccettabili diversità di trattamento – che possibilità di dissequestro parziale delle somme allo scopo di pagare le imposte fossero riconosciute anche nell'ambito dei procedimenti contro persone fisiche imputate per violazioni di cui al d.lgs. N. 74 del 2000, superando così l'impostazione che si è richiamata al punto 2.1.