

# **LA CONFISCA PER EQUIVALENTE NON E’ APPLICABILE AI REATI TRIBUTARI**

di Fabrizio Dominici

A seguito del dilagare della corruzione e della piaga dell’evasione fiscale, è sorta l’esigenza di contrastare con maggiore incisività tali fenomeni, consentendo alla pubblica amministrazione di confiscare il vantaggio economico ritratto da detti illeciti. Il legislatore ha così introdotto l’art. 1, comma 143, della L. 24 dicembre 2007, n. 244, con il quale è stata disposta l’estensione della disposizione, di cui all’art. 322 *ter* del codice penale, a taluni reati tributari analiticamente individuati.<sup>1</sup> La disposizione normativa, introdotta con la legge finanziaria del 2008, prevede che in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta, il Giudice, deve anche provvedere alla confisca del prezzo o del profitto del reato, ovvero, quando essa non è possibile, alla confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un corrispondente valore. Con la citata disposizione, il legislatore ha così reso obbligatorio, (per il Giudice), il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, conseguente alla condanna, anche in caso di patteggiamento, aprendo così la discussione sull’applicabilità della misura cautelare, in presenza di relative indagini, anche ai reati tributari. L’oggetto della discussione si è quindi da subito riversato sulla natura della misura cautelare e sulla sua possibile retroattiva, si è cioè discusso circa la natura del provvedimento cautelare, inteso quale misura di sicurezza patrimoniale, (e quindi applicabile retroattivamente), piuttosto che quale misura avente carattere di pena. La questione è stata risolta dalla Corte Costituzionale, che con l’Ordinanza n. 301 del 16 novembre 2009, ha ribadito il principio già espresso in un suo precedente intervento,<sup>2</sup> nell’ambito del quale aveva statuito che la mancanza di pericolosità dei beni che ne costituiscono l’oggetto, unitamente all’assenza di un rapporto di pertinenzialità tra il reato ed i beni, ne determina la natura di provvedimento sanzionatorio e quindi non suscettibile di applicazione retroattiva.<sup>3</sup>

## **L’APPLICABILITA’ DELLA CONFISCA ALLE PERSONE GIURIDICHE**

---

<sup>1</sup> Gli articoli del d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 sono il 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11.

<sup>2</sup> Ordinanza n. 97 del 2009.

<sup>3</sup> Le considerazioni dello scrivente, sono ritratte dal convegno sui “Modelli Organizzativi ex D. Lgs. 231/2001 tra efficienza, sicurezza e legalità” tenutosi a Terni il 14.06.2013.

Il dibattito si è quindi indirizzato sulla possibilità o meno di applicare la confisca per equivalente, anche alle persone giuridiche, quali effettive beneficiarie del profitto del reato tributario, nei casi in cui il medesimo reato fosse stato commesso da un suo rappresentante o da un organo di vertice della persona giuridica e quindi in nome e per conto dell'ente collettivo e, comunque, a suo vantaggio o nel suo interesse. La giurisprudenza si è così divisa, da un lato ammettendo la legittimità del provvedimento, anche nei confronti della persona giuridica, in forza di un principio solidaristico esistente tra rappresentante e rappresentato, altre volte richiamando, più o meno correttamente, l'istituto del concorso nel reato della persona giuridica con la persona fisica ex art. 110 del codice penale<sup>4</sup> e dall'altro disconoscendone la legittimità, in virtù del contrasto esistente con la sua natura afflittiva, ex art. 322 *ter* del codice penale. Quella parte della giurisprudenza che ha riconosciuto la liceità del provvedimento cautelare, ha poi affermato che la norma di cui all'art. 322 *ter* del codice penale, può trovare piena applicazione nei confronti dell'ente giuridico, allorché vi siano indagini per uno dei reati tributari espressamente individuati, il prezzo o il profitto del reato sia nella sfera giuridico patrimoniale dell'ente, (senza appartenere a persona estranea al reato) e l'autore del reato ne abbia la disponibilità. Secondo un orientamento della Suprema Corte, ritenuto, prima della sentenza n. 1256 del 10 gennaio 2013, pacifico, nel caso in cui un reato sia stato commesso dal rappresentante o da un organo di vertice di una persona giuridica, che abbia agito in suo nome e per conto o comunque nel suo interesse, il reato è addebitabile all'indagato, ma le conseguenze patrimoniali ricadono sulla società, a favore della quale la persona fisica ha agito, salvo che si dimostri che vi è stata una rottura del rapporto organico esistente tra la società ed il suo mandatario. Nella sostanza, secondo questo orientamento, ai fini dell'applicazione della misura cautelare, non è richiesto che l'ente sia responsabile ai sensi del d.lgs. n. 231/2001,<sup>5</sup> poiché sussisterebbe una sorta di concorso "anomalo" nel reato, derivante dal beneficio ricevuto dalla società per la commissione del fatto illecito. L'anomalia starebbe tutta nel fatto che il vincolo concorsuale, si instaurerebbe fra una persona fisica, autore del reato, ed una persona giuridica, non estranea al reato, ma certamente priva di capacità penale. Un altro e diverso orientamento della giurisprudenza di legittimità, giustificerebbe invece l'applicabilità della misura cautelare, in virtù del vincolo solidaristico che lega tutti i soggetti, (persone fisiche e persone giuridiche), che comunque a vario titolo partecipano alla commissione di uno dei reati tributari. Secondo altra e più

---

<sup>4</sup> Quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita. Se più persone **fisiche** concorrono quindi nella commissione di un reato (tributario), fornendo un contributo causale, che può consistere nella concreta partecipazione come coautore o complice (concorso materiale) o nel far sorgere o rafforzare in altri un proposito criminioso, (concorso morale), ognuno dei concorrenti soggiace alla pena stabilita per quel reato.

<sup>5</sup> Cassazione penale, sentenza n. 28731 del 19 luglio 2011.

equilibrata visione, della giurisprudenza di legittimità, la misura prevista dall'art. 322 *ter* del codice penale, non è invece adottabile nei confronti di una persona giuridica, considerato che la Corte Costituzionale ha chiarito che, la misura della confisca, appalesa una connotazione prevalentemente afflittiva ed ha quindi, una natura eminentemente sanzionatoria, con la conseguenza che, in forza del principio costituzionale di personalità della pena, il sequestro e la confisca per equivalente non possono colpire un soggetto diverso dall'autore del reato.

### **LA SENTENZA N. 1256 DEL 10 GENNAIO 2013**

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 1256 del 10 gennaio 2013, pur dando atto di un diverso indirizzo giurisprudenziale, ha fornito al dibattito un importante e lucido contributo, stabilendo che le società non possono essere chiamate a rispondere per i reati tributari, commessi dai vertici aziendali, *ex* D. lgs. 231/01, poiché i reati tributari non sono contenuti nell'elenco tassativo voluto dal legislatore, quali reati presupposto. La sentenza ha affermato che il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, previsto dall'art. 19, c. 2, del D. Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, nei confronti delle persone giuridiche, non può essere disposto sui beni di qualsiasi natura appartenenti alla persona giuridica, atteso che gli artt. 24 e seguenti del citato D. Lgs. non prevedono i reati fiscali tra le fattispecie in grado di giustificare l'adozione del provvedimento cautelare. Nell'affrontare la controversia, riguardante il gruppo bancario Unicredit,<sup>6</sup> i Supremi Giudici hanno preliminarmente sgombrato il campo da una eccezione preliminare della difesa, diretta a far rilevare la sopravvenuta carenza di interesse del pubblico ministero a stare in giudizio, per l'avvenuta definizione della controversia tributaria, mediante lo strumento dell'accertamento con adesione. A seguito di controlli fiscali, era infatti emerso che alcune società, riconducibili al gruppo Unicredit, avevano qualificato come dividendi i proventi, risultati, nella sostanza, invece essere interessi attivi da finanziamenti interbancari, con la conseguenza che la diversa qualificazione attribuita, aveva reso imponibile solo il 5% dei ricavi, (dividendi ricevuti), fruendo così dell'esenzione dalle imposte per il restante 95% dei ricavi ricevuti.<sup>7</sup> La vertenza era stata

---

<sup>6</sup> Il provvedimento cautelare era conseguente ad un accertamento fiscale nell'ambito del quale il Tribunale di Milano ha rinviato a giudizio l'amministratore delegato di Unicredit ed altre 19 persone accusati di aver posto in essere una presunta evasione fiscale da 245 milioni di euro, realizzata attraverso una complessa operazione di finanza strutturata chiamata Brontos. Per la procura di Milano, l'istituto di credito italiano e la banca britannica avrebbero posto in essere una serie di operazioni con società inglesi e lussemburghesi, mascherando gli utili e facendoli figurare come dividendi. La vertenza è stata definita in adesione mediante il pagamento di imposte, sanzioni e relativi interessi per 264,4 milioni di euro.

<sup>7</sup> Ricordiamo che i dividendi costituenti redditi d'impresa per soggetti Ires, ai sensi dell'art. 89 del D.P.R. 26 dicembre 1986, n. 917, stabilisce che "Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione ... non concorrono

estinta mediante lo strumento deflattivo dell'accertamento con adesione e per tale motivo la difesa ne aveva eccepito la inammissibilità del ricorso per sopravvenuta carenza di interesse del pubblico ministero. I Supremi Giudici, dopo aver rammentato che il pagamento dei debiti tributari, mediante lo strumento dell'accertamento con adesione, non costituisce causa di estinzione del reato, ma circostanza attenuante ex art. 13 del D. Lgs. n. 74/2000, hanno richiamato la giurisprudenza,<sup>8</sup> nell'ambito della quale era stata affermata la piena autonomia del procedimento penale, rispetto al procedimento tributario, anche in ordine ai riflessi della definizione con adesione e precisato che, ai fini della prova del reato di dichiarazione infedele (art. 4, D.Lgs. n. 74 del 2000), il Giudice non è per nulla vincolato dai valori definiti in sede transattiva. L'amministrazione finanziaria, oltre alla contestazione delle violazioni tributarie e stante il superamento dei limiti imposti dalla vigente normativa,<sup>9</sup> aveva infatti contestato, ai vertici aziendali, il reato di dichiarazione fraudolenta, mediante altri artifici ed il Giudice per le indagini preliminari di Milano, aveva autorizzato, a carico di Unicredit S.p.A., il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di 245 milioni di euro, motivando la misura, con l'esistenza di un rapporto organico di rappresentanza tra l'ente ed i suoi rappresentanti e con il fatto che, il vantaggio economico, connesso con la condotta fraudolenta, sarebbe rimasto in capo all'ente medesimo. In sede di riesame, la difesa della società aveva quindi chiesto l'annullamento del decreto di sequestro preventivo, adducendone l'illegittimità, per via della natura sanzionatoria della confisca, (principio della personalità della pena sancito dall'art. 27 della Costituzione) e facendo rilevare l'inesistenza di una norma specifica che consentisse l'applicazione della misura in capo all'ente, (principio di legalità sancito dall'art. 25 della Costituzione). La difesa aveva poi fatto ulteriormente rilevare che i beni oggetto del sequestro erano appartenenti a persona estranea al reato e, pertanto, espressamente esclusi dal provvedimento ablativo previsto dall'art. 322 *ter* del codice penale, oltre che indisponibili, da parte dei vertici aziendali, per via dell'assenza di deleghe facenti capo ai vertici, circa la disponibilità del patrimonio ed aveva concluso, rammentando che i reati tributari non comparivano tra quelli presupposto ex D.

---

a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società o dell'ente ricevente per il 95% del loro ammontare".

<sup>8</sup> Cassazione, Sez. III pen., sent. n. 5640 del 14 febbraio 2012.

<sup>9</sup> L'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000 prevede che "Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando congiuntamente:

a) **l'imposta evasa è superiore**, con riferimento a talune delle singole imposte a **euro trentamila**;

b) **l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione**, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è **superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi indicati in dichiarazione**, o, **comunque, è superiore a euro un milione**".

Lgs. n. 231/2001. La Corte, dopo aver richiamato le statuizioni delle Sezioni Unite,<sup>10</sup> circa l'estraneità alla commissione del reato, (solo chi non partecipi in alcun modo alla commissione di esso o all'utilizzazione dei profitti che ne sono derivati ne è escluso), ha rigettato la misura cautelare posta a carico della persona giuridica. Dalla motivazione della sentenza si evince infatti che la Corte, pur riconoscendo l'organicità del rapporto esistente fra le persone indagate e la persona giuridica da loro rappresentata, fa rilevare che gli articoli 24 e seguenti del D.Lgs. 231/01, non prevedono i reati tributari tra le fattispecie in grado di giustificare l'adozione del provvedimento cautelare, facendo ovviamente salve tutte quelle fattispecie nelle quali la struttura aziendale costituisca un mero apparato fittizio utilizzato dal reo per commettere gli illeciti, caso certamente non imputabile alla Unicredit Banca.<sup>11</sup>

## **CONCLUSIONI**

La Suprema Corte con la sentenza n. 1256 del 10 gennaio 2013, ha quindi concluso che la società "... pur non risultando affatto estranea ai reati tributari, non può essere chiamata, a legislazione vigente, a rispondere per tali reati, in quanto, come detto, nessuna fonte di legislazione primaria prevede tale tipo di responsabilità", con la conseguenza che allo stato attuale, restano ingiustamente immuni da responsabilità patrimoniale, proprio le persone giuridiche di maggiore rilevanza economica. Stante tale situazione, per eliminare il vuoto normativo, sia auspica che vengano recepite le indicazioni della Commissione Greco, che ha proposto di inserire anche i reati tributari, nel novero dei reati presupposto, ex D. Lgs. 231/01.

---

<sup>10</sup> Cassazione, SS.UU. pen., sent. n. 14484 del 17 aprile 2012.

<sup>11</sup> L'eccezione richiamata dalla Suprema Corte, riguarda i reati associativi a carattere transnazionale, (c.d. frodi carosello), per le quali il legislatore ha previsto, la misura ablativa della confisca per equivalente e, quindi, del sequestro preventivo, anche per le società che partecipano all'organizzazione criminale dedicata a tale tipo di reati, ex art. 11 della L. 16 marzo 2006, n. 146, con la quale è stata ratificata la Convenzione contro la criminalità organizzata a carattere transnazionale.