

STUDIO LEGALE
AVV. MICHELE BONSEGNA

VIA L. DA VINCI, 54 - 73048 NARDÒ • TEL./FAX: 0833.567880
VIA IMBRIANI, 36 - 73100 LECCE • TEL.: 0832.391016 - FAX: 0832.397444
VIA MAZZINI, 2 - 20123 MILANO • TEL./FAX: 02.76317640
michelebonsegna@studiolegalebongegna.com

GIORNATA DI STUDIO SUL TEMA:
“REATI TRIBUTARI E PROCEDIMENTO PENALE”
LECCE, 19 NOVEMBRE 2011

**LA “RESPONSABILITÀ PENALE” DELLE SOCIETÀ E L’APPLICAZIONE
DELLE MISURE CAUTELARI ANCHE NEI CONFRONTI DELLE STESSE.**

a cura di
Michele Bonsegna
Avvocato penalista

1.- LA “RESPONSABILITÀ PENALE” DELLE SOCIETÀ.

Il sistema di responsabilità da reato degli enti collettivi è stato salutato dieci anni fa come una rivoluzione epocale del diritto italiano: infatti, dopo che per secoli aveva dominato l’idea che solo la persona fisica (art. 27 Cost.) e non la persona giuridica potesse commettere reati (*societas delinquere ed puniri non potest*), il legislatore ha cambiato rotta per fronteggiare il diffondersi di gravi fenomeni patologici di criminalità di impresa.

Così facendo, con il D.lgs. n. 231 dell’8 giugno 2001 l’ordinamento giuridico interno si è allineato ai numerosi altri ordinamenti – prevalentemente quelli di *Common Law* – nel prevedere la sanzionabilità di un ente collettivo in relazione a fatti di reato commessi, nel suo interesse o vantaggio, da persone fisiche.

In altre parole, oggigiorno, a seguito della introduzione nel panorama giuridico del decreto 231, gli enti e le società commerciali possono delinquere ed essere sanzionati se i loro amministratori o dipendenti, nell’interesse o vantaggio delle stesse persone giuridiche, commettono uno dei reati tassativamente indicati dagli articoli 24 e 25 dello stesso decreto (come ad esempio, tra i tanti, i reati di truffa, di falso, informatici, della sicurezza sul posto di lavoro, ambientali, ecc.).

Il soggetto che ha posto in essere il comportamento criminoso risponderà personalmente della responsabilità penale derivante dalla sua azione o omissione, mentre la società sarà coinvolta nel processo penale – subendo la comminazione di sanzioni pecuniarie – se non dimostrerà che il comportamento illecito della persona fisica è stato posto in essere eludendo direttive societarie senza portare alcun vantaggio alla persona giuridica: la “responsabilità penale” della società sarà esclusa se la persona giuridica si sarà preventivamente

dotata di un *modello organizzativo gestionale* in grado di tipizzare e disciplinare *ex ante* tutte le attività che i soggetti apicali o sottoposti pongono in essere nello svolgimento delle mansioni aziendali.

Detto modello deve essere in grado di individuare preventivamente un elenco di regole comportamentali atte a scongiurare il verificarsi e la commissione di tutti i reati presupposto di cui agli articoli 24 e 25 citati del decreto 231.

Quindi, la presenza del suddetto modello organizzativo gestionale “231”, l’efficace attuazione ed implementazione dello stesso e la concreta vigilanza sull’attività d’impresa da parte degli organi preposti, potrebbero consentire all’ente di uscire indenne dalla contestazione penale, dimostrando che i soggetti apicali o sottoposti hanno commesso il reato nell’interesse esclusivo proprio o di terzi, eludendo fraudolentemente le “regole” societarie (*protocolli preventivi*).

Definita, in grandi linee, la disciplina della responsabilità degli enti, occorre ribadire che la persona giuridica può correre il rischio di essere coinvolta nel processo penale a carico delle persone fisiche e subire – nel corso della fase procedimentale, prima, e processuale, poi, – misure cautelari e sanzioni pecuniarie solo se il reato posto in essere rientra fra quelli tassativamente indicati agli articoli 24 e 25 del decreto 231.

Nel novero 231 non rientrano i reati fiscali.

Ciononostante, nell’esperienza quotidiana, molteplici sono i tentativi della Magistratura di aggredire i patrimoni societari – in caso di commissione di reati tributari da parte delle persone fisiche – con misure cautelari reali, quali il sequestro preventivo per equivalente finalizzato alla confisca dei beni societari, che hanno un valore corrispondente a quello del profitto del reato posto in essere dalla persona fisica!

2.- IL SEQUESTRO PREVENTIVO PER EQUIVALENTE.

Il vigente codice non fornisce un’esplicita definizione di sequestro preventivo per equivalente, ma alla stessa si può risalire dal combinato disposto degli articoli 321, comma 2, c.p.p. e 322 *ter*, comma 2, c.p..

In particolare, per sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente deve intendersi la misura cautelare reale che colpisce i beni nella disponibilità dell’indagato e che hanno un valore corrispondente a quello del profitto del reato: l’art. 321 citato, individua in modo generico l’oggetto del sequestro preventivo nelle “*cose di cui è consentita la confisca*”, e l’art. 322 *ter*, comma 2, c.p., prevede la confisca dei beni che costituiscono il profitto del reato in caso di condanna. La confisca, però, può avvenire solo su beni che non appartengono a persona estranea al reato¹.

¹ Art. 322 *ter* c.p., “... la confisca dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo [del reato], salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a

Detta specie di sequestro preventivo ha, di fatto, visto la luce nel nostro ordinamento, nell'anno 2000, a seguito dell'introduzione nel codice penale dell'art. 322 *ter*, in cui l'obiettivo non nascosto della norma era ed è quello di colpire il patrimonio della persona fisica che commette un reato e che, nelle more processuali, si spoglia o perde la disponibilità del provento derivante dall'evento reato.

Detta misura cautelare, quindi, permette di aggredire un bene indipendentemente dal suo collegamento con le condotte espressive di disvalore giuridico e mira a privare l'indagato della disponibilità dell'equivalente del profitto del reato, che coincide con una *res* scollegata dall'azione delittuosa posta in essere.

La *ratio* dell'istituto, in conclusione, è quella di impedire il raggiungimento di un qualunque beneficio derivante da attività economica illecita, anche di fronte all'impossibilità di aggredire l'oggetto principale del presunto reato.

3.- IL SEQUESTRO PREVENTIVO PER EQUIVALENTE NEI REATI TRIBUTARI.

Interessante è la figura del sequestro preventivo per equivalente nei procedimenti penali che hanno ad oggetto i reati fiscali.

Orbene, il profitto derivante dall'omesso versamento di tributi è costituito dal vantaggio conseguente all'evasione fiscale e corrisponde al *denaro oggetto di mancato versamento o di rimborso*.

Essendo il denaro il bene fungibile per eccellenza, più difficilmente reperibile ed aggredibile, il Magistrato procedente può decidere, sin dalla fase cautelare, di applicare il sequestro preventivo per equivalente delle somme non versate o indebitamente trattenute: cristallizzata, infatti, l'impossibilità di sequestrare il bene/denaro, *profitto* del reato, può procedere al sequestro dei beni, di cui l'indagato ha la disponibilità, per un valore corrispondente a quello dell'evasione².

Ciò posto, resta controverso se la confisca per equivalente possa aggredire anche i beni di una società nel caso in cui sia stato l'amministratore porre in essere i delitti tributari³.

Dottrina e giurisprudenza si sono divise sul punto.

tale prezzo. Nel caso di condanna, o di applicazione della pena a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, per il delitto previsto dall'articolo 321, anche se commesso ai sensi dell'articolo 322-bis, secondo comma, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a quello di detto profitto e, comunque, non inferiore a quello del denaro o delle altre utilità date o promesse al pubblico ufficiale o all'incaricato di pubblico servizio o agli altri soggetti indicati nell'articolo 322-bis, secondo comma. Nei casi di cui ai commi primo e secondo, il giudice, con la sentenza di condanna, determina le somme di denaro o individua i beni assoggettati a confisca in quanto costituenti il profitto o il prezzo del reato ovvero in quanto di valore corrispondente al profitto o al prezzo del reato."

² Per profitto del reato si intende il vantaggio economico ricavato in via immediata e diretta dal reato, mentre per prezzo del reato si intende il compenso dato o promesso ad una determinata persona come corrispettivo per l'esecuzione dell'illecito.

³ Esempio: la persona fisica Alfa, legale rappresentante della società Beta s.r.l., risulta sottoposta ad indagini in un procedimento penale per il reato di cui all'art. 4 del D.lgs. 74 del 2000 (dichiarazione infedele). Quantificato in euro 500.000 il profitto del reato, si può sottoporre a sequestro preventivo l'opificio di proprietà della Beta s.r.l. con un valore pari anch'esso a euro 500.000?

Da un lato è stata affermata la piena ammissibilità del sequestro preventivo destinato alla confisca per equivalente in danno dei beni della società beneficiata dall'evasione fiscale realizzata dal suo amministratore, atteso che di tali beni il reo ha comunque la disponibilità proprio in quanto amministratore della società-soggetto contribuente. In questo caso, l'ente non può essere qualificato come "estraneo al reato", risultando il principale beneficiario della condotta criminosa e subisce l'applicazione della misura.

Per altra autorevole dottrina e giurisprudenza detta automatica inclusione dei beni societari nel novero di quelli confiscabili, sembra incarnare un'ingiustificabile violazione del divieto costituzionale di applicazione analogica della legge penale.

Consentire, infatti, la confisca per equivalente anche dei beni della società beneficiata dall'evasione fiscale, realizzata dal suo amministratore, consentirebbe proprio di pervenire a un risultato che l'ordinamento al momento espressamente non consente di raggiungere, ovvero sanzionare una persona giuridica per gli illeciti tributari commessi nel suo interesse dall'amministratore o altri soggetti comunque dipendenti dell'ente, atteso che, come detto, i reati fiscali non rientrano nel novero dei crimini che possono fondare la responsabilità dell'ente *ex D. lgs. 231/2001*⁴.

La società è persona diversa dall'amministratore: applicare il sequestro per equivalente ai beni della stessa finirebbe con il danneggiarla ingiustificatamente per un fatto commesso da un soggetto "esterno".

Così, però, non sembra pensarla la recentissima giurisprudenza della Cassazione penale, dal momento che sta prendendo sempre più piede una forma di coinvolgimento degli enti nelle sanzioni per i reati fiscali: sta emergendo in giurisprudenza, infatti, il ricorso alla così detta **confisca tributaria**, che consente di sottrarre il vantaggio patrimoniale che la condotta criminosa ha garantito all'evasore⁵.

4.- L'AUTOMATICO RUOLO DI GARANZIA DEL PATRIMONIO SOCIALE: CASSAZIONE PENALE, SENTENZA N. 28731 DEL 19.07.2011.

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 28731 del 19.07.2011, ha riconosciuto la legittimità di un'ordinanza del Tribunale del riesame di Genova, con la quale erano stati assoggettati a sequestro preventivo per equivalente i beni della società in un procedimento penale avente ad oggetto la commissione di un reato tributario da parte dell'amministratore⁶.

⁴ Dr. Fabrizio D'Arcangelo, *Giudice per le Indagini Preliminari del Tribunale di Milano: la responsabilità degli enti per i delitti tributari dopo le SS.UU. 1235/10 (Rivista 231, Torino, Novembre 2011)*.

⁵ Dr. Fabrizio D'Arcangelo, *cit.*.

⁶ E' opportuno precisare che il reato tributario contestato nel caso esaminato dalla Cassazione è quello di occultamento e distrazione di documenti contabili (art.10 del D.lgs. 74 del 2000) e che il reato in questione non rientra tra quei reati per i quali è applicabile la confisca per equivalente (art.322-ter c.p.) e, in combinato disposto con l'art. 321 comma 2 c.p.p., il sequestro preventivo per equivalente. Il comma 143 della legge n. 244 del 2007 (legge Finanziaria del 2008) infatti, ha stabilito che "nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale". E' tassativamente esclusa, quindi, l'applicazione del sequestro per equivalente per la violazione dell'art. 10 citato.

Il Supremo Consesso ha giustificato l'aggressione dei beni della società dal momento che la stessa ha tratto vantaggio dalla commissione del delitto tributario, non essendo stata dimostrata la rottura del rapporto organico fra l'amministratore e la società: quest'ultima non può essere considerata estranea al reato se beneficia degli incrementi economici che sono derivati dal reato e se l'amministratore imputato ha la libera disponibilità dei beni societari (patrimoniali e non solo) in quanto li gestisce in qualità di legale rappresentante.

La Corte giunge a detta conclusione applicando l'art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, secondo il quale la società risponderebbe "oggettivamente" dei reati fiscali commessi dall'apicale.

Detta normativa, che sembrerebbe riecheggiare, in forma semplificata, i criteri di attribuzione della responsabilità da reato dell'ente, consente di raggiungere risultati analoghi a quelli della confisca prevista dall'art. 19, d.lgs. 231/2001, pur essendo stato realizzato un reato fiscale che non è inserito nel novero dei reati presupposto 231.

In concreto, gli Ermellini, con la pronuncia in esame, sembrerebbero aver affermato implicitamente che l'ente potrà contestare il proprio coinvolgimento nella vicenda criminosa – dimostrando, magari con un idoneo modello organizzativo, la rottura del rapporto organico amministratore/società e reato/beneficio sociale – ed arrivare in tal modo a sancire la *extraneitas* dei beni societari rispetto alla disponibilità dell'amministratore e la non assoggettabilità a sequestro degli stessi.

Solo in questo modo l'ente potrà dimostrare la rottura del rapporto organico ed avrà buone chance di farla franca: ragionamento contorto, poco condivisibile e contrario *sic stantibus rebus* ai dettami costituzionali.

5.- TRUFFA AGGRAVATA E FRODE FISCALE: GEMELLI O DOPPIONI?.

I tentativi di aggressione da parte della Magistratura inquirente dei patrimoni societari, per la commissione di reati tributari, però, non si esauriscono nell'appena riferito orientamento giurisprudenziale.

In più di una occasione, infatti, negli ultimi anni, si è tentato di addebitare, in concorso formale di reati, la violazione anche dell'articolo 640 *bis* c.p. (*truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche*) al soggetto fisico che commetteva il reato di frode fiscale, di cui agli articoli 2-8 del d.lgs. 74/2000.

Detta plurima contestazione, in caso di commissione di reati tributari, avrebbe senza dubbio consentito di applicare il sequestro preventivo per equivalente direttamente anche ai beni della società⁷ – senza accedere allo stratagemma di cui alla sentenza della Cassazione commentato nel precedente paragrafo – dal momento che il reato di truffa è reato "sensibile" annoverato nel tassativo elenco di cui al d.lgs. 231/2001 citato.

A frenare le "mire espansionistiche" dei Procuratori di mezza Italia, ci hanno pensato le Sezione Unite della Corte di Cassazione che, con la sentenza n. 1235 del 28 ottobre 2010,

⁷ E non facendo restare dubbi come nel caso di specie di cui alla sentenza della Cassazione Penale citata, n. 28731 del 19.07.2011.

hanno elevato a principio di diritto la già diffusa opinione in dottrina secondo la quale “*i reati in materia fiscale di cui agli artt. 2 e 8 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, sono speciali rispetto al delitto di truffa aggravata a danno dello stato di cui all’art. 640, secondo comma, n. 1, codice penale*”⁸.

Non è configurabile, quindi, il concorso fra il delitto di frode fiscale (art. 2 d.lgs. 74/2000) e quello di truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640 *bis* c.p.), assorbendo il delitto di frode quello di truffa aggravata.

E’ dunque evidente come il principio di specialità dei secondi (reati fiscali) sul primo reato (truffa aggravata) abbia effetti importanti nell’evoluzione della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche: mentre, infatti, prima della pronuncia della Corte di Cassazione, nei casi di contestazione di frode fiscale e truffa aggravata in concorso formale, alla duplice contestazione elevabile alla persona fisica faceva eco la contestazione elevabile alla persona giuridica, *ex* art. 640, comma secondo, n. 1, oggi – finché resterà fermo il principio di cui alla pronuncia citata – attesa la possibile contestabilità alla persona fisica del solo reato di frode fiscale, nessun addebito potrà essere mosso alla persona giuridica ai sensi del d. lgs. 231/2001⁹.

L’ennesima pallottola spuntata ... in attesa di interventi del legislatore concreti e costituzionalmente orientati.

Avv. Michele Bonsegna

⁸ Andrea Avv. Milani: “*Del rapporto di specialità tra frode fiscale e truffa aggravata in relazione al d.lgs. 231/01*” (Torino, 2011).

⁹ Andrea Avv. Milani, *cit.*