



13936-22

REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SESTA SEZIONE PENALE

Composta da

Giorgio Fidelbo - Presidente -
Angelo Costanzo
Massimo Ricciarelli
Pietro Silvestri
Fabrizio D'Arcangelo - Relatore -

Sent. n. sez. 13
CC - 11/01/2022
R.G.N. 41126/2021

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

██████ S.r.l.

avverso l'ordinanza del 3.11.2021 del Tribunale di Roma;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
sentita la relazione svolta dal consigliere Fabrizio D'Arcangelo;
udite le richieste del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Nicola Lettieri, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;
udito il difensore, avv. Bruno Andò, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'ordinanza impugnata il Tribunale di Roma ha rigettato l'appello presentato ai sensi dell'art. 322-*bis* cod. proc. pen. dalla ██████ S.r.l. avverso il provvedimento del Giudice per le indagini preliminari adottato in data 11 giugno 2021, che ha rigettato l'istanza di parziale dissequestro della somma di euro 16.068.665,00 formulata dalla società ricorrente.

fl

1.1. La società ricorrente premette che, con provvedimento del 12 febbraio 2021, il Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Roma ha disposto il sequestro preventivo a fini di confisca, ai sensi degli artt. 19, 25 e 53 del d.lgs. n. 231 del 2001, dei saldi attivi esistenti su rapporti finanziari e/o bancari nella titolarità della ██████████ S.r.l. sino alla concorrenza dell'importo di euro 45.867.042,00.

In data 17 febbraio 2021 il Giudice per le indagini preliminari ha, inoltre, disposto il sequestro nei confronti della società delle polizze "██████████ ██████████" n. ██████████ e n. ██████████ per un premio complessivo pari ad euro 25.000.000,00.

Secondo l'ipotesi di accusa questi beni avrebbero rappresentato il profitto del reato presupposto di traffico di influenze illecite di cui all'art. 346 *bis* cod. pen., in quanto corrispondenti alla quasi totalità delle provvigioni maturate (per euro 59,705 milioni di euro) e ricevute (euro 48,876 milioni di euro) da ██████████ e ██████████ legale rappresentante della ██████████ S.r.l., per l'attività di mediazione illecitamente svolta nel corso dell'anno 2020, sfruttando relazioni personali con il Commissario Nazionale per l'emergenza Covid, in ordine alle commesse di forniture di dispositivi di protezione individuale ordinate dal Commissario Straordinario alle società cinesi ██████████ Co. Ltd. ██████████ Co. Ltd. E ██████████ Co. Ltd.

1.2. Espone la ricorrente che i proventi lucrati dalla mediazione sulla fornitura delle mascherine dalle società cinesi, contabilizzati nel 2020 e successivamente sottoposti a sequestro, sarebbero assoggettati ad imposizione fiscale, in virtù del disposto dell'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993.

La ██████████ S.r.l. premette, dunque, di voler provvedere al pagamento delle imposte dovute (Ires e Irap) sui profitti asseritamente illeciti, che ammonterebbero alla somma di euro 16.068,665, per sottrarsi all'applicazione delle gravose sanzioni fiscali (pari al 30% delle imposte non versate) e degli onerosi interessi di mora, previsti dalla disciplina tributaria in caso di inadempimento.

La società ricorrente deduce, tuttavia, di essere impossibilitata ad adempiere le imposte 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 disponibilità diverse da quelle sequestrate e allo stato non avrebbe accesso al credito bancario, anche in ragione dell'entità della pretesa tributaria da onorare (oltre 16 milioni di euro).

La società ricorrente precisa, dunque, di aver chiesto al Giudice per le indagini preliminari il parziale dissequestro delle somme al fine esclusivo di pagare le imposte sulle provvigioni lucrate nell'anno d'imposta 2020.

Il Giudice per le indagini preliminari avrebbe, tuttavia, rigettato^{ro} l'istanza, ritenendola infondata, e la ██████████ S.r.l. aveva interposto appello ai sensi dell'art. 322-bis cod. proc. pen.

Esponde, inoltre, la ricorrente che il Tribunale di Roma aveva rigettato il gravame, affermando che si sarebbe in presenza di una mera dichiarazione di intenti della ██████████ S.r.l. di destinare parte della somma sequestrata a pagare le imposte, stante l'abilità dimostrata dagli indagati nel reinvestire le somme illecitamente lucrate; non vi sarebbe, inoltre, ragione alcuna di privare l'ente dell'arricchimento monetario percepito in via immediata e diretta dalla commissione dell'illecito in contestazione per adempiere alle proprie obbligazioni tributarie. Da ultimo, il Tribunale del riesame ha rilevato che la società istante avrebbe potuto assolvere gli obblighi fiscali facendo ricorso ad altre provviste di danaro, quali quelle relative all'importo delle provvigioni non ancora riscosso, o eventualmente anche al credito bancario.

1.3. La società ricorrente chiede l'annullamento del provvedimento impugnato e deduce tre motivi e, segnatamente:

1) l'erronea applicazione, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen. dell'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993, norma giuridica di cui si deve tener conto nell'applicazione della legge penale e, in particolare, nella determinazione del profitto confiscabile.

Esponde la ricorrente che lo Stato, da un lato, avrebbe privato, mediante il sequestro funzionale alla confisca del profitto, la società dell'intero profitto del reato e, dall'altro, in ragione della disposizione citata, riceverebbe, mediante la riscossione dei tributi (Ires e Iva), una percentuale dello stesso profitto.

Tale disciplina dimostrerebbe la sua irragionevolezza in particolare nel caso di specie, in cui i ricavi oggetto della mediazione rappresentavano il 99% dell'attivo patrimoniale dell'esercizio 2020 della ██████████ e la società ricorrente, proprio in ragione del vincolo cautelare disposto, non disporrebbe di risorse adeguate a far fronte all'onere del pagamento dei tributi, né potrebbe ricorrere al credito bancario.

2) l'inosservanza, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. c), cod. proc. pen., dell'art. 125, comma 3, cod. proc. pen. per 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 fittizie e apparenti, tale da rendere incomprensibili le reali ragioni della decisione;

3) l'erronea applicazione, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen. dell'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993, norma giuridica di cui si deve tener conto nell'applicazione della legge penale, nella sua interpretazione non conforme a un canone di ragionevolezza.

Questa disposizione, secondo il diritto vivente, è, infatti, interpretata nel senso che la tassazione dei proventi delle attività illecite è configurabile solo se 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.

Ad avviso della società ricorrente, sarebbe, tuttavia, contrario al principio di legalità dell'imposizione tributaria far 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.

La ricorrente chiede, inoltre, che la Corte di cassazione, nel caso in cui ritenga di non poter annettere all'avverbio «già» un significato diverso da quello attribuitogli dal diritto vivente, sollevi questione di legittimità costituzionale dell'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993, per contrasto con gli artt. 3, 23 e 53 Cost., e, segnatamente, con il canone di ragionevolezza dell'imposizione tributaria e con il principio di capacità contributiva.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso deve essere accolto nei limiti che di seguito si precisano.

2. Per delibare adeguatamente le censure devolute all'esame della Corte è necessario muovere da una preliminare ricognizione della disposizione tributaria che il ricorrente assume violata, l'art. 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537 (Interventi correttivi di finanza pubblica), e che pone a fondamento della propria istanza di restituzione parziale delle somme sottoposte a sequestro.

3. La disciplina della tassazione dei proventi illeciti nel sistema delle imposte dirette ha costituito per lungo tempo un tema controverso.

In particolare, il timore che la tassazione fornisse elementi di legittimazione delle attività illecite ha indotto tradizionalmente la dottrina e la giurisprudenza (ex

plurimis, Sez. U, n. 2798 del 12/11/1993, dep. 1994, Cinquegrana, Rv. 196258 – 01) ad affermare l'incompatibilità tra la previsione di un fatto come illecito e la sua imponibilità; ulteriori argomenti posti a fondamento dell'esclusione di tale forma di imposizione erano ravvisati nella mancata previsione, da parte del legislatore fiscale, dell'attività illecita tra le fonti di reddito e nell'inidoneità del reddito illecito, ad essere oggetto di "possesso", in quanto già destinato ad essere assoggettato alla confisca e ad obblighi di restituzioni.

3.1. In ragione del clamore suscitato dai fatti corruttivi emersi nella prima metà degli anni novanta del secolo scorso, come precisa la relazione ministeriale di accompagnamento alla legge n. 537 del 1993, «ad un principio generale d'intassabilità si è inteso contrapporre un principio di segno opposto...».

L'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993 ha, infatti, previsto che «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».

Questa disposizione stabilisce che l'imponibilità dei proventi da attività illecita dipende da due condizioni e, segnatamente, dalla possibilità di ascrizione ad una delle categorie reddituali previste dal sistema delle imposte dei redditi, secondo quanto stabilito dall'art. 6 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), e dalla mancata soggezione dei proventi illeciti a sequestro o confisca penale.

3.2. Sotto il primo profilo, la disposizione non stabilisce una classificazione peculiare dei proventi da attività illecita, bensì li riconduce alle regole ordinarie di identificazione del reddito imponibile (fondiario, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, di impresa, diversi).

Con l'art. 36, comma 34 *bis*, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge n. 248 del 4 agosto 2006 (Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale), tuttavia, il legislatore ha ovviato alle oggettive difficoltà di classificazione dei proventi illeciti nelle categorie reddituali delineate dal d.P.R. n. 917 del 1986, stabilendo che «...la disposizione di cui al comma 4 dell'articolo 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, si interpreta nel senso che i proventi illeciti ivi indicati, qualora non siano classificabili nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono comunque considerati come redditi diversi».

Tale norma prevede, dunque, il riferimento alla categoria dei «redditi diversi» in funzione residuale là dove manchi la classificabilità oggettiva dei proventi illeciti in una delle categorie reddituali delineate dal legislatore.

3.3. Quanto al secondo profilo, secondo l'orientamento costante della giurisprudenza di legittimità civile, i proventi da attività illecite sono esclusi dalla base imponibile soltanto qualora il provvedimento ablatorio sia intervenuto nel medesimo periodo d'imposta in cui si è consolidato il reddito (*ex multis*: Sez. 5 civ., n. 28375 del 05/11/2019, Rv. 655895); se, infatti, l'ablazione interviene nello stesso periodo di imposta, viene meno il presupposto del possesso del reddito prima dell'insorgenza dell'obbligo dichiarativo.

Qualora, invece, si crei una divaricazione di periodo d'imposta tra la percezione del reddito e l'applicazione della confisca o del sequestro, le imposte devono essere versate sui proventi conseguiti dall'illecito penale.

Secondo la costante interpretazione della giurisprudenza di legittimità civile, pertanto, in tema di imposte sui redditi, l'esclusione originaria dei proventi da attività illecite dalla base imponibile ai sensi dell'art. 14, comma 4, della l. n. 537 del 1993, ove sottoposti a sequestro o confisca penale, opera a condizione che il provvedimento ablatorio sia intervenuto, al più, entro la fine del periodo di imposta cui il provento si riferisce, e non anche in caso di eventi posteriori alla realizzazione del presupposto impositivo, con i conseguenti obblighi di dichiarazione e di versamento, per i quali si pone solo una questione di diritto al rimborso dell'imposta versata divenuta indebita (*ex plurimis*, Sez. 5 civ., n. 28375 del 05/11/2019, Rv. 655895; Sez. 5 civ., n. 28519 del 20/12/2013, Rv. 629332; Sez. 5 civ., n. 869 del 20/01/2010, Rv. 611631; Sez. 5 civ., n. 7411 del 19/11/2009, Rv. 246095).

4. Secondo la società ricorrente, proprio questa ipotesi ricorrerebbe nel caso di specie, in quanto il sequestro è intervenuto in un periodo d'imposta successivo (2021) a quello in cui sono maturati i proventi asseritamente illeciti (2020).

Secondo la società ricorrente, tuttavia, il prelievo fiscale su un ammontare già sottoposto a sequestro preventivo e destinato alla futura ablazione concreterebbe un ingiustificato arricchimento da parte dello Stato, che andrebbe scongiurato o riducendo *in parte qua* la confisca (e, dunque, consentendo il dissequestro parziale delle somme per consentire di assolvere l'onere tributario), o interpretando in senso costituzionalmente orientato l'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993 e, dunque, escludendo la tassazione dei profitti da reato; qualora questa ultima opzione non fosse possibile, il ricorrente richiede che la Corte di cassazione sollevi questione di legittimità costituzionale di tale disposizione per come interpretata dal diritto vivente.

L'ingiustificato arricchimento in favore dello Stato che parte ricorrente stigmatizza conseguirebbe, dunque, al combinarsi sinergico di due distinte prelievi sulla stessa somma: la confisca dell'intero profitto lucrato e l'applicazione della tassazione sulla stessa somma.

La società ricorrente contesta, rispettivamente con il primo e il terzo motivo di ricorso, l'operatività di ciascuna di queste misure, chiedendo alternativamente una declaratoria giudiziale di non debenza del tributo o il dissequestro parziale delle somme per provvedere al pagamento del debito tributario.

5. Con il secondo motivo, ma primo in ordine logico, la società ricorrente censura l'inosservanza, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. c), cod. proc. pen., dell'art. 125, comma 3, cod. proc. pen. per difetto assoluto di motivazione, in quanto il Tribunale del riesame avrebbe motivato il rigetto delle censure formulate nell'atto di appello ricorrendo ad argomentazioni privi di consistenza logica e giuridica e, dunque, solo apparenti.

Si duole la ricorrente che le condotte ritenute dal Tribunale dimostrative di un'abilità nel reinvestimento del profitto asseritamente illecito, essendosi risolte nell'acquisto di beni o nella sottoscrizione di prodotti assicurativi, sarebbero, invero, del tutto ordinarie e non certamente dimostrative di una tendenza alla dispersione patrimoniale.

La discontinuità dei ricavi maturati nel 2020 rispetto all'inferiore fatturato degli anni precedenti e l'entità della pretesa tributaria da onorare (oltre 16 milioni di euro) sarebbero, inoltre, tali da confutare l'addebito rivolto dal Tribunale alla ricorrente relativamente alla mancata adozione di accantonamenti nei precedenti esercizi per far fronte al pagamento delle imposte in questione.

6. Il motivo si rivela infondato.

Il ricorso per cassazione contro ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo o probatorio è, infatti, ammesso solo per violazione di legge, in tale nozione dovendosi comprendere sia gli *errores in iudicando* o *in procedendo*, sia quei vizi della motivazione così radicali da rendere l'apparato argomentativo posto a sostegno del provvedimento del tutto mancante o privo dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza e quindi inidoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal giudice (*ex plurimis*: Sez. U, n. 25932 del 29/05/2008, Ivanov, Rv. 239692; Sez. 2, n. 18951 del 14/03/2017, Napoli, Rv. 269656).

Non può, pertanto, essere dedotto quale vizio di motivazione mancante o apparente la pretesa sottovalutazione di argomenti difensivi che, in realtà, siano stati presi in considerazione dal giudice o che, comunque, risultino assorbiti dal

tenore complessivo delle argomentazioni poste a fondamento del provvedimento impugnato.

Nel caso di specie il Tribunale di Roma ha compiutamente motivato il proprio convincimento, rilevando, da un lato, che l'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993, è una norma che non deve essere applicata dal giudice penale, e, dall'altro, che la richiesta di dissequestro parziale delle somme sottoposte a sequestro ai fini di confisca per provvedere al pagamento delle imposte dovute per l'anno 2020 sarebbe priva di fondamento legale.

Si sarebbe, infatti, in presenza di una mera dichiarazione di intenti della ██████████ S.r.l. di destinare parte delle somme sequestrate a pagare le imposte, e, dall'altro, anche sulla base dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità in materia di reati tributari previsti dal d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non vi sarebbe ragione giuridica alcuna di privare l'ente dell'arricchimento monetario percepito in via immediata e diretta dalla commissione dell'illecito in contestazione per adempiere alle proprie obbligazioni tributarie.

La motivazione del provvedimento impugnato è, dunque, certamente esistente e non è meramente apparente; deve, invece, accertarsi, nell'esame degli ulteriori motivi di ricorso, se queste argomentazioni siano conformi o meno alla disciplina legislativa vigente.

7. Con il terzo motivo di ricorso la società ricorrente deduce l'erronea applicazione, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen. dell'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993, e ne sollecita una interpretazione conforme al canone di ragionevolezza.

Ad avviso del ricorrente, sarebbe, infatti, irragionevole e contrario al principio di legalità dell'imposizione tributaria far dipendere la tassazione di un reddito dal periodo d'imposta in cui è intervenuto il sequestro e, dunque, dalla solerzia o dall'inerzia del giudice penale nell'applicare la misura cautelare reale.

La disposizione, in una prospettiva costituzionalmente orientata, dovrebbe, dunque, essere interpretata nel senso di escludere l'imposizione tributaria qualora siano *medio tempore* intervenuti sequestri o confische penali, purché anteriormente alla notifica dell'avviso di accertamento tributario.

Il rimettente chiede, inoltre, che la Corte di cassazione, nel caso in cui ritenga di non poter annettere all'avverbio «già», che compare nel testo della disposizione, un significato diverso da quello attribuitogli dal diritto vivente, trasmetta gli atti alla Corte costituzionale per contrasto del disposto dell'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993, con gli artt. 3, 23 e 53 della Costituzione.

8. Il motivo è, tuttavia, inammissibile per carenza di interesse.

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.

Ritiene, tuttavia, il Collegio che la questione non possa essere affrontata in questa sede, posto che la decisione emessa dal giudice penale sul tema della determinazione dell'imponibile non sarebbe comunque vincolante per l'amministrazione fiscale.

L'interpretazione dell'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993 ai fini dell'affermazione dell'insussistenza dell'obbligazione tributaria esula, dunque, dal perimetro del sindacato di legittimità svolto dalla Corte di cassazione in materia penale, che l'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen. individua nella «inosservanza o erronea applicazione della legge penale» e «di altre norme giuridiche, di cui si deve tener conto nell'applicazione della legge penale».

Parimenti la questione di legittimità costituzionalità dell'art. 14, comma 4, della legge n. 537, per come interpretato dal diritto vivente, è irrilevante nel presente giudizio, in quanto non è questa una disposizione che il giudice penale applica direttamente.

La rilevanza della questione di legittimità costituzionale postula, infatti, ai sensi dell'art. 23, secondo comma, della legge n. 87 del 1953, un rapporto di strumentalità necessaria tra la risoluzione della questione e la decisione del giudizio principale e può ritenersi sussistente solo quando la norma della cui legittimità costituzionale il giudice dubiti debba essere applicata nel giudizio *a quo* per decidere il merito della controversia o una questione processuale o pregiudiziale, oppure quando la decisione della Corte costituzionale comunque influisca sul percorso argomentativo che il rimettente deve seguire per rendere la decisione (*ex plurimis*, C. Cost., n. 250 del 10/11/2021).

9. Con il primo motivo la società ricorrente deduce, invece, l'erronea applicazione, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen. dell'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993, quale norma giuridica di cui si deve tener conto nella determinazione del profitto confiscabile.

L'insorgenza dell'obbligazione tributaria per effetto della disposizione citata, infatti, costituirebbe un fatto sopravvenuto, idoneo di per sé, a giustificare la riduzione dell'ammontare del sequestro nella misura pari alle somme dovute per adempiere il debito fiscale.

Il Tribunale, pertanto, avrebbe errato nel non consentire il dissequestro parziale delle somme, in quanto, per effetto della predetta sopravvenienza, il profitto del reato dovrebbe essere identificato nel guadagno ottenuto dalle operazioni incriminate al netto delle imposte nelle more corrisposte; lo Stato, infatti, non potrebbe procedere ad ablazione di importi superiori al vantaggio economico lucrato per effetto della commissione del reato presupposto.

10. Il motivo è fondato nei limiti che di seguito si precisano.

10.1. Occorre rilevare, in via preliminare, come correttamente il Giudice per le indagini preliminari e il Tribunale di Roma in sede di appello abbiano ritenuto che il profitto del reato debba essere determinato in misura equivalente all'ammontare delle provvigioni illecitamente lucrate dalla ricorrente, senza la previa decurtazione delle imposte dovute dalla ricorrente sulle stesse in ragione dell'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993.

Le Sezioni unite di questa Corte hanno, infatti, sancito che in tema di responsabilità da reato degli enti collettivi, il profitto del reato oggetto della confisca di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 231 del 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 (Sez. U, n. 26654 del 27/03/2008, Fisia Italimpianti S.p.a., Rv. 239924 - 01)

In motivazione le Sezioni unite hanno precisato che, nella ricostruzione della nozione di profitto oggetto di confisca, non può farsi ricorso a parametri valutativi di tipo aziendalistico - quali ad esempio quelli del "profitto lordo" e del "profitto netto" -, ma che, al contempo, tale nozione non può essere dilatata fino a determinare un'irragionevole e sostanziale duplicazione della sanzione nelle ipotesi in cui l'ente, adempiendo al contratto, che pure ha trovato la sua genesi nell'illecito, pone in essere un'attività i cui risultati economici non possono essere posti in collegamento diretto ed immediato con il reato.

Sulla base di questi rilievi deve, dunque, essere escluso 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.

In alcune pronunce di merito è, invero, stata ammessa la decurtazione dal profitto del reato di manipolazione del mercato oggetto del sequestro prodromico alla confisca per equivalente degli oneri fiscali relativi a tale profitto, in quanto tassati (e, dunque, trattenuti) alla fonte ai sensi della legge 21 novembre 1997, n. 461, quali *capital gain* (Tribunale Milano, 22/10/2007); in questi casi, infatti, le

somme destinate a pagare tali oneri sono già sottratte *ab origine* all'autore del reato e non entrano nella sua disponibilità.

Tale evenienza, tuttavia, non ricorre nel caso di specie, ove l'insorgenza dell'obbligazione tributaria è successiva e non già anteriore (o contemporanea) rispetto alla percezione del profitto del reato.

10.2. La società ricorrente con tale motivo, nel censurare la pronuncia impugnata, ha anche dedotto che l'impossibilità, decretata dalla pronuncia impugnata, di estinguere i debiti tributari sorti nel periodo d'imposta successivo a quello di applicazione della misura cautelare con una provvista rinvenibile dal profitto del reato determinerebbe «conseguenze ultra-sanzionatorie» e, segnatamente, un «carico sanzionatorio superiore al profitto del reato».

Nell'atto di appello formulato ai sensi dell'art. 322-*bis* cod. proc. pen. la ██████████ S.r.l. ha, infatti, rilevato che il mancato pagamento delle imposte comporterebbe l'irrogazione di sanzioni amministrative e interessi di mora, che traducendosi nell'anticipazione degli effetti della condanna definitiva, potrebbero rivelarsi esiziali per la continuità della propria attività economica, rischiando di pregiudicare anche le ragioni creditorie dell'erario.

10.3. La giurisprudenza di legittimità si è, invero, espressa sul tema nella distinta fattispecie della responsabilità delle persone fisiche per i reati tributari e ha ritenuto che non sia consentito lo svincolo delle somme sottoposte a sequestro preventivo a fine di confisca per pagare il debito tributario, richiedendo che l'adempimento dello stesso avvenga con moneta diversa (Sez. 3, n. 14738 del 12/12/2019, Marchio, Rv. 279462).

Secondo il costante orientamento di questa Corte, in tema di reati tributari, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca del profitto del reato, corrispondente all'ammontare dell'imposta evasa, può, infatti, essere legittimamente mantenuto fino a quando permane l'indebito arricchimento derivante dall'azione illecita, che cessa con l'adempimento dell'obbligazione tributaria (*ex plurimis*, Sez. 6, n. 26874 del 18/02/2021, Securpol Group S.r.l., Rv. 282326 - 01; Sez. 3 n. 43811 del 17/09/2014; Sez. 3, n. 46726 del 12/07/2012, Rv. 253851).

Ciò in quanto la confisca, disposta in relazione ai reati tributari, non può riguardare somme superiori all'effettivo profitto conseguito né può risolversi in un ingiustificato arricchimento per lo Stato (*ex plurimis*, Sez. 3, n. 4097 del 19/01/2016, Rv. 265843; Sez. 3, n. 6635 del 08/01/2014, Rv. 258903).

La disciplina penale tributaria prevede, invero, espressamente che l'ammontare della confisca del profitto dei reati tributari possa essere ridotto per effetto del pagamento del debito tributario *medio tempore* effettuato.

In particolare, il secondo comma dell'art. 12-*bis* del d. lgs. n. 74 del 2000 contempla un meccanismo di riduzione della confisca in ragione dell'impegno al successivo pagamento del debito tributario («la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta») assunto nei termini riconosciuti dalla legislazione tributaria (Sez. 3, n. 28225 del 09/02/2016, Passamonti, Rv. 267334 - 01; Sez. 3, n. 5728 del 14/01/2016, Orsetto, Rv. 266037 - 01).

Qualora sia stato perfezionato un accordo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito tributario, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, non può, dunque, essere mantenuto sull'intero ammontare del profitto derivante dal mancato pagamento dell'imposta evasa, ma deve essere ridotto in misura corrispondente ai ratei versati per effetto della convenzione, poiché, altrimenti, verrebbe a determinarsi una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto con il principio secondo il quale l'ablazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa (*ex plurimis*, Sez. 3, n. 20887 del 15/04/2015, Rv. 263409).

La giurisprudenza della Terza Sezione penale ha, peraltro, affermato, proprio con riferimento al meccanismo delineato dall'art. 12-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, che un dissequestro funzionale al pagamento delle imposte non è ammissibile, 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 (Sez. 3, n. 14738 del 12/12/2019, Marchio, Rv. 279462).

11. Nella disciplina della responsabilità da reato dell'ente, nessuna disposizione contempla 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.

Ritiene, tuttavia, il Collegio, che, nel silenzio del d. lgs. n. 231 del 2001, il dissequestro parziale delle somme in sequestro per pagare il debito tributario debba essere consentito, 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.

In tali casi, 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 (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.

Il sequestro finalizzato alla confisca si tradurrebbe, infatti, in una forma di interdizione definitiva dall'attività di cui all'art. 16, terzo comma, del d.lgs. n. 231 del 2001, operante già in sede cautelare e indipendentemente da una affermazione definitiva di responsabilità dell'ente.

In tal modo verrebbero a sovrapporsi indebitamente gli effetti di misure cautelari che, nella trama sistematica del decreto legislativo n. 231 del 2001, sono strutturalmente e funzionalmente distinte: quali il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, di cui all'art. 53, e l'interdizione dall'esercizio dell'attività di cui agli artt. 9, secondo comma, lett. a), e 45 del d. lgs. n. 231 del 2001.

Questa misura interdittiva, peraltro, costituisce l'*extrema ratio*, in quanto secondo quanto previsto dall'art. 46, terzo comma, del d. lgs. n. 231 del 2001 «può essere disposta in via cautelare soltanto quando ogni altra misura risulti inadeguata».

L'art. 25, primo comma, del d. lgs. n. 231 del 2001 in relazione al delitto presupposto di traffico di influenze illecite contestato, peraltro, non ammette l'applicazione di misure interdittive in via cautelare e nel sistema della responsabilità da reato delle persone giuridiche è esclusa l'applicabilità, come misura cautelare, di sanzioni interdittive che non rientrino tra quelle irrogabili in via definitiva all'esito del giudizio di merito (Sez. 2, n. 10500 del 26/02/2007, D'Alessio, Rv. 235845 - 01).

12. Nella sussistenza delle condizioni predette, dunque, il sequestro preventivo violerebbe il canone di proporzionalità sancito, anche in riferimento alle misure cautelari reali, dell'art. 275 cod. proc. pen. (*ex plurimis*: Sez. 2, n. 29687 del 28/05/2019, Frontino, Rv. 276979; Sez. 3., n. 21271 del 07/05/2014, Konovalov, Rv. 261509 -01) e a livello sovranazionale dal diritto dell'Unione (art. 5, par. 3 e 4, TUE, art. 49, par. 3, e art. 52, par. 1, della Carta dei diritti fondamentali) e dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, così come interpretata dalla Corte Edu, e 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» (*ex plurimis*, Sez. 6, n. 34265 del 22/09/2020, Aleotti, Rv. 279949 – 02; Sez. 4, n. 29956 del 14/10/2020, Valentino, Rv. 279716 – 01; Sez. 6, n. 9776 del 12/02/2020, Morfù, non massimata).

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione, del resto, hanno recentemente affermato che «ogni misura cautelare, per dirsi proporzionata all'obiettivo da perseguire, dovrebbe richiedere che ogni interferenza con il pacifico godimento dei beni trovi un giusto equilibrio tra i divergenti interessi in gioco (Corte Edu 13 ottobre 2015, Unsped Paket Servisi SaN. Ve TIC. A. S. c. Bulgaria)» (così testualmente Sez. U, n. 36072 del 19/04/2018, Botticelli, Rv. 273548, in motivazione).

13. L'art. 46, secondo comma, del d.lgs. n. 231 del 2001, inoltre, espressamente sancisce che «ogni misura cautelare deve essere proporzionata all'entità del fatto e alla sanzione che si ritiene possa essere applicata all'ente».

Il rispetto del canone di proporzionalità, unitamente a quelli di adeguatezza (art. 46, primo comma, del d.lgs. n. 231 del 2001) e di gradualità (art. 46, terzo comma, del d.lgs. n. 231 del 2001), della misura cautelare disposta nei confronti dell'ente, costituisce, dunque, oggetto di una ineludibile valutazione preventiva da parte del giudice.

La giurisprudenza di legittimità ha precisato che, proprio in attuazione del canone di proporzionalità, il giudice, quando dispone una misura cautelare interdittiva o procede alla nomina del commissario giudiziale, deve limitare, ove possibile, l'efficacia del provvedimento alla specifica attività della persona giuridica alla quale si riferisce l'illecito (Sez. 6, n. 20560 del 25/01/2010, Impresa Ferrara S.n.c., Rv. 247043 – 01, in motivazione la Corte ha chiarito che il principio rimane valido anche nel caso in cui l'ente svolga una sola attività, ma la misura possa essere limitata ad una parte della stessa).

Il principio di proporzionalità, peraltro, non opera esclusivamente quale limite alla discrezionalità giudiziale nella fase genetica della misura cautelare, ma impone al giudice, lungo tutta la fase della sua efficacia, di graduare e modellare il contenuto del vincolo imposto, anche in relazione alle sopravvenienze che possono intervenire, affinché lo stesso non comporti restrizioni più incisive dei diritti fondamentali rispetto a quelli strettamente funzionali a tutelare le esigenze cautelari da soddisfare nel caso di specie.

14. Con riferimento al sequestro preventivo finalizzato alla confisca, inoltre, il canone di proporzionalità non esaurisce il suo rilievo nel divieto di attingere beni di valore superiore al profitto confiscabile stimato (*ex plurimis*, Sez. 3, n. 25448 del 23/07/2020, Carelli, Rv. 279867 – 01; Sez. 6, n. 12515 del 27/01/2015,

Picheca, Rv. 263656 – 01), ma impone al giudice di modulare il vincolo in modo che lo stesso, pur conforme agli scopi previsti dal legislatore, non determini un'esasperata compressione del diritto di proprietà e di libera iniziativa economica dell'ente attinto dal vincolo reale, eccedendo quanto strettamente necessario rispetto al fine perseguito.

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.

15. Ritiene, dunque, il Collegio che, in attuazione del principio di proporzionalità della misura cautelare, il giudice possa 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 tali specifici casi 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".

16. Non paiono, del resto, sussistere preclusioni espresse o di ordine sistematico a questa evenienza, peraltro imposta dalla necessità di dare attuazione concreta al valore costituzionale del principio di proporzionalità delle misure cautelari.

Il sequestro preventivo nel sistema della responsabilità da reato dell'ente, infatti, deve essere disposto ed eseguito non solo in osservanza al canone di

proporzionalità di cui all'art. 46 del d.lgs. n. 231 del 2001, ma deve consentire «la continuità» nell'operatività economica dell'ente.

L'art. 53, comma 1-*bis*, del d. lgs. n. 231 del 2001, introdotto dall'art. 12, comma 5-*bis*, della legge n. 125 del 2013, prevede, infatti, che «Ove il sequestro, eseguito ai fini della confisca per equivalente prevista dal comma 2 dell'articolo 19, abbia ad oggetto società, aziende ovvero beni, ivi compresi i titoli, nonché quote azionarie o liquidità anche se in deposito, il custode amministratore giudiziario ne consente l'utilizzo e la gestione agli organi societari esclusivamente al fine di garantire la continuità e lo sviluppo aziendali, esercitando i poteri di vigilanza e riferendone all'autorità giudiziaria».

La *ratio* di tale disposizione è evidentemente quella di evitare che la misura cautelare disposta possa paralizzare l'ordinaria attività aziendale, pregiudicandone la continuità e lo sviluppo (Sez. 3, n. 6742 del 09/11/2017, dep. 2018, Emoter Lavori S.r.l., Rv. 273065 – 01), e l'art. 53, comma 1-*bis*, del d. lgs. n. 231 del 2001 espressamente assegna la funzione di vigilare sull'utilizzo delle somme in sequestro, sulla gestione dell'azienda e di riferirne all'autorità giudiziaria al custode amministratore giudiziario.

L'attuazione delle finalità di continuità aziendale indicate da tale disposizione non può, peraltro, essere pretermessa o, persino, vanificata, nei casi, come quello di specie, nei quali manchi la nomina di un custode amministratore giudiziario e, pertanto, le stesse devono comunque essere perseguite dal giudice.

17. Nella disciplina della responsabilità da reato degli enti, del resto, l'ammontare della confisca e, correlativamente, del sequestro preventivo alla stessa finalizzato, legittimamente determinato in misura equivalente al prezzo o al profitto del reato presupposto, può essere ridotto, nel corso del giudizio, per effetto di condotte riparatorie poste in essere dall'ente *post delictum*, quali la messa a disposizione del profitto conseguito ai fini della confisca ai sensi dell'art. 17 del d. lgs. n. 231 del 2001 e la restituzione del prezzo o del profitto del reato al danneggiato prevista dall'art. 19, comma primo, del d. lgs. n. 231 del 2001.

Più in generale, proprio il canone di proporzione della sanzione consente, in una prospettiva interpretativa costituzionalmente orientata, di ridurre l'importo della confisca o anche di conformarne l'oggetto in modo da garantire il canone del «minimo sacrificio necessario».

La Corte Edu nella pronuncia G.I.E.M. (Corte europea dei diritti dell'uomo, grande camera, 28 giugno 2018, G.I.E.M. s.r.l. e altri contro Italia), in particolare, ha affermato che l'articolo 1 del Protocollo n. 1 richiede, «per qualsiasi ingerenza, un ragionevole rapporto di proporzionalità tra i mezzi impiegati e lo scopo perseguito (Jahn e altri c. Germania [GC], nn. 46720/99, 72203/01 e 72552/01, §§ 83-95, CEDU 2005-VI)» e che «questo giusto equilibrio è rotto se la persona

interessata deve sostenere un onere eccessivo ed esagerato (Maggio e altri c. Italia, nn. 46286/09, 52851/08, 53727/08, 54486/08 e 56001/08, § 57, 31 maggio 2011)».

La Direttiva 2014/42/UE relativa al congelamento e alla confisca dei beni strumentali e dei proventi da reato nell'Unione europea, al *considerando* 17 e 18 sollecita il rispetto del principio di proporzione.

In particolare, il *considerando* 17 contempla l'introduzione di una clausola dell'onerosità, che consenta di non applicare la confisca qualora «essa rappresenti una privazione eccessiva per l'interessato, sulla base delle circostanze del singolo caso, che dovrebbero essere determinanti», aggiungendo, al contempo, che «è opportuno che gli Stati membri facciano un ricorso molto limitato a questa possibilità e abbiano la possibilità di non ordinare la confisca solo quando essa determinerebbe per l'interessato una situazione critica di sussistenza».

18. Sulla base dei rilievi che precedono deve, pertanto, essere disposto l'annullamento dell'ordinanza impugnata con rinvio per nuovo giudizio al Tribunale di Roma per verificare se sussistano gli stringenti presupposti sopra delineati per consentire, in attuazione del canone di proporzionalità della misura cautelare, il dissequestro parziale dei saldi attivi dei conti correnti sequestrati all'ente al solo scopo di consentire il pagamento delle imposte.

Il Tribunale di Roma dovrà, pertanto, accertare, sulla base delle allegazioni delle parti: 1) se la società ricorrente possa provvedere al pagamento delle imposte dovute per effetto dell'applicazione dell'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993 sulla base delle risorse disponibili o ricorrendo al credito bancario; 2) se l'inadempimento alle imposte dovute ponga a rischio la stessa continuità nella operatività dell'ente.


In caso di positivo accertamento delle condizioni predette, il Tribunale potrà disporre il dissequestro parziale delle somme in sequestro al solo fine di consentire l'adempimento del debito tributario ai sensi dell'art. 14, comma 4, della legge n. 537 del 1993 secondo modalità "controllate" e, dunque, in assenza di un amministratore giudiziario che provveda all'incombente, ad esempio mediante il ricorso a forme negoziate con l'amministrazione finanziaria o la costituzione di un conto corrente *ad hoc*.

P.Q.M.

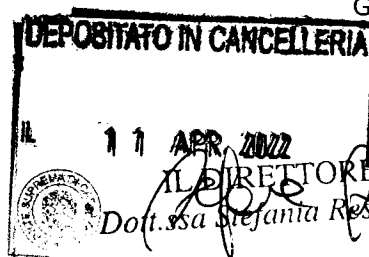
Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia per nuovo giudizio al Tribunale di Roma competente ai sensi dell'art. 324, comma 5, cod. proc. pen.

Così deciso l'11/01/2022.

Il Consigliere estensore
Fabrizio D'Arcangelo



Il Presidente
Giorgio Fideibo



Dott.ssa Stefania Rescigno