



1256 / 13

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
TERZA SEZIONE PENALE

UDIENZA CAMERA DI
CONSIGLIO
DEL 19/09/2012

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SAVERIO FELICE MANNINO

Dott. RENATO GRILLO

Dott. GIOVANNI AMOROSO

Dott. SILVIO AMORESANO

Dott. ELISABETTA ROSI

- Presidente - SENTENZA
N. 1693/2012

- Consigliere -

- Consigliere - REGISTRO GENERALE
N. 4338/2012

- Consigliere -

- Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

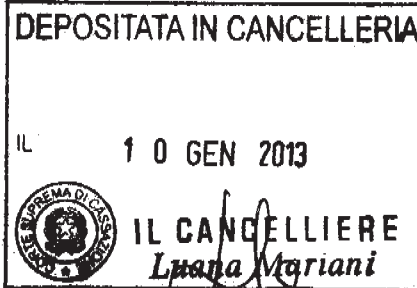
PROCURATORE GENERALE PRESSO LA CORTE D'APPELLO
PRESSO CORTE D'APPELLO DI MILANO
nei confronti di:

1) SPA * C/

avverso l'ordinanza n. 283/2011 TRIB. LIBERTA' di MILANO, del
22/11/2011

sentita la relazione fatta dal Consigliere Dott. ELISABETTA ROSI;
~~le~~ sentite le conclusioni del PG Dott. *Coacchio*

che ha chiesto il rinvio del ricorso



*Udit i difensori Avv. Francesco Pedrini del foro di Milano
in sostituzione dell'Avv. Alberto Alessandrini che, in nome
interale, insiste nella dichiarazione di non imputabilità
del neonato, in subordine chiede il rinvio
del ricorso*

RITENUTO IN FATTO

1. Il Tribunale del riesame di Milano con ordinanza del 22 novembre 2011, depositata il 15 dicembre 2011, ha annullato, su ricorso promosso dalla difesa di Unicredit spa, il decreto di sequestro preventivo della somma di 245.056.118,49 euro, emesso dal G.I.P. presso il Tribunale di Milano in data 18 ottobre 2011, quale profitto del delitto di cui agli artt. 3 del D.lgs 10 marzo 2000, n. 74, 112 n. 1, 61, n. 7 ed 81 cpv c.p. (sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte), in relazione al quale risultano indagati P [] A [], in qualità di *executive-officer* della società, ed altri, in riferimento alle condotte indicate negli articolati capi di imputazione che, in estrema sintesi, concernono la c.d. operazione Brontos, relativa a tre articolate operazioni finanziarie, effettuate in data 1/3/2007, 9/4/2008 e 7/11/2008, attraverso le quali venne effettuata una fraudolenta dissimulazione degli interessi attivi, ottenuti per effetto di un contratto di finanziamento interbancario, trasformati quale dividendi da investimento in strumenti partecipativi di capitali (titoli in lire turche) emessi da società lussemburghesi appartenenti al gruppo bancario B [] ed in quanto tali sottoposti a tassazione solo per il 5% del loro ammontare lordo, con esclusione della restante parte dell'utile (95%) dal computo del reddito imponibile, con conseguente risparmio di imposta su tale ammontare, in riferimento agli esercizi 2007 e 2008.
2. I giudici del riesame, dopo avere affermato la propria competenza territoriale, posta in discussione con il ricorso, sebbene ai soli fini della fase del riesame, seppure disattendendo le deduzioni difensive, hanno comunque annullato il decreto di sequestro preventivo. I giudici hanno ritenuto da un lato, che l'art.322 ter c.p. operi al di fuori dell'ambito di applicazione del d.lgs n. 231 del 2001 concernente la responsabilità delle persone giuridiche, in quanto tale norma ha la finalità di aggredire l'illecito profitto del reato conseguito dal reo purchè lo stesso si trovi nella sua disponibilità, anche se confluito nel patrimonio di una persona giuridica, non avendo rilievo la disciplina del d.lgs n. 231 del 2001; dall'altro il Collegio del riesame ha ritenuto che nel caso di specie fosse insussistente proprio il presupposto della disponibilità, in quanto l'amministratore delegato agisce nell'ambito dei poteri conferiti dal Consiglio di amministrazione e non ha la disponibilità dei beni sociali, né poteva affermarsi che U [] fosse una società schermo utilizzata dagli indagati per ottenere un personale illecito arricchimento.
3. Il Procuratore della repubblica presso il Tribunale di Milano ha proposto ricorso per cassazione chiedendo l'annullamento dell'ordinanza, ex art. 606, lett.b) c.p.p., per erronea applicazione dell'art. 321 c. 2 c.p.p., dell'art. 322 ter c.p. e dell'art. 1 c. 143 legge n. 244 del 2007. Il Tribunale avrebbe ritenuto interrotto

il rapporto organico tra l'amministratore delegato dell'epoca dei fatti e U spa sulla base della errata considerazione che le persone indagate non avevano la disponibilità della somma in sequestro. Secondo la pubblica accusa è pacifica in giurisprudenza l'applicabilità della confisca per equivalente anche a beni appartenenti alle persone giuridiche alle quali sono imputati i comportamenti dei rappresentanti che agiscono nell'ambito dei poteri e facoltà conferiti loro dall'ente stesso. Nel caso di specie, l'amministratore delegato aveva agito nel diretto interesse dell'ente, per cui le somme sottratte fraudolentemente al pagamento delle imposte costituivano profitto del reato. Né poteva dirsi interrotto il rapporto di rappresentanza organica al momento della commissione dei fatti, in quanto tale rapporto si era interrotto solo in epoca successiva alla consumazione dei reati contestati.

il Tribunale avrebbe inoltre errato nell'interpretare il concetto di disponibilità dei beni: infatti, l'art. 322 ter c.p. richiama la possibilità di sottoporre a confisca i beni profitto del reato di cui il responsabile ha la disponibilità, per il solo caso in cui gli stessi non appartengano a persona estranea, ma nel caso di specie l'ente non è affatto definibile quale persona estranea al reato, in quanto le Sezioni Unite hanno chiarito che può dirsi persona estranea al reato solo chi non partecipi in alcun modo alla commissione di esso od all'utilizzazione dei profitti che ne sono derivati. Poiché l'art. 1 c.143 della legge n. 244 del 2007 ha previsto l'estensione della confisca per equivalente ai reati tributari, dovendosi considerare profitto di frode fiscale le somme sottratte al pagamento delle imposte, tale profitto è stato conseguito, nell'esclusivo interesse dell'ente, dagli autori del reato, i quali hanno operato nell'ambito del rapporto di rappresentanza organica; pertanto la confisca potrà essere utilmente disposta nei confronti della società anche quando l'attività illecita sia stata posta in essere per mezzo di un rapporto di rappresentanza organica nell'esclusivo interesse dell'ente.

4. Con memoria del 17 luglio 2012, la difesa di U spa, nel richiamare le argomentazioni già spese innanzi al Tribunale del riesame, pur prendendo atto che l'ordinanza di annullamento del decreto di sequestro era stata fondata su basi diverse da quelle prospettate nel ricorso, sottolineava il fatto che, in base ad un'interpretazione corretta dell'art. 322 ter c.p., la confisca per equivalente, attesa la natura sanzionatoria della stessa, può essere applicata solo nel caso in cui l'ente sia schermo fittizio della persona fisica, mentre la struttura societaria quale soggetto distinto dall'autore potrà vedersi applicata la confisca solo quale sanzione tipica disciplinata all'interno del sistema del d.lgs n. 231 del 2001 dall'art. 19. La difesa evidenziava come tali assunti fossero stati recepiti dalla giurisprudenza di legittimità con la sentenza del 14 giugno 2012. Una

interpretazione estensiva del disposto dell'art. 1 c. 143 della legge n. 244 del 237, nel senso di consentire la confiscabilità in capo alle persone giuridiche, risulterebbe incostituzionale. La difesa chiedeva pertanto il rigetto del ricorso del pubblico ministero in quanto fondato sull'erronea considerazione della natura di misura di sicurezza patrimoniale della confisca per equivalente e sosteneva l'assoluta inconferenza con il *thema decidendum* della c.d. teoria organica che vorrebbe giustificare l'applicazione della confisca ex art. 240 c.p. sui beni delle persone giuridiche, teoria disattesa dalla giurisprudenza con la sentenza da ultimo menzionata; comunque il tribunale del riesame non avrebbe motivato l'annullamento sulla base della interruzione del rapporto organico, ma sull'assenza della disponibilità in capo agli indagati delle somme sottoposte a sequestro. Del tutto fantasiosa risulterebbe poi la tesi interpretativa della pubblica accusa dell'art. 322 ter c.p., volta a sminuire il requisito della disponibilità dell'indagato dei beni da sottoporre a vincolo in capo e del tutto infondato il tentativo di sostenere che l'art. 1 c. 143 della legge 244 del 2007 possa costituire una base giuridica autonoma e sufficiente a giustificare l'applicazione della confisca in relazione ai reati tributari nei confronti delle persone giuridiche, mancando una espressa previsione legislativa della responsabilità dell'ente per illeciti penali tributari.

5. Con successiva memoria e nota di deposito del 12 settembre 2012, il difensore di Unicredit Spa evidenziava che in data 2 e 3 agosto 2012 Unicredit spa aveva definito la posizione tributaria attraverso la procedura dell'accertamento per adesione, provvedendo al pagamento integrale degli importi quantificati dall'Agenzia delle Entrate in riferimento agli anni di imposta 2007 e 2008, quale incorporante e consolidante delle altre società destinatarie dei processi verbali di accertamento e chiedeva pertanto che il ricorso del pubblico ministero fosse dichiarato inammissibile, atteso che la pretesa tributaria era stata integralmente soddisfatta e pertanto sarebbe venuta meno l'esistenza del profitto, con conseguente carenza sopravvenuta di interesse da parte del pubblico ministero.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Preliminarmente deve essere affrontata la richiesta, avanzata dalla difesa della U spa con la memoria da ultimo presentata, di dichiarare l'inammissibilità del ricorso del pubblico ministero per sopravvenuta carenza di interesse.

L'accoglimento di tale richiesta presupporrebbe da un lato, l'affermazione da parte di questa Corte della coincidenza tra due nozioni, quella di profitto dei reati

contestati e quella di pretesa tributaria, e dall'altro, la verifica che l'importo corrisposto all'esito della procedura di accertamento per adesione abbia esaurito la specifica pretesa tributaria azionabile in relazione ai reati come contestati.

2. E' innanzitutto evidente che l'aspetto da ultimo menzionato presuppone un accertamento della esatta corrispondenza delle somme corrisposte all'esito della procedura di accertamento per adesione - e del pagamento delle quali la difesa della U spa fornisce fotocopie - con quelle richieste dall'Erario a soddisfazione della pretesa tributaria, accertamento che presuppone l'esercizio di poteri istruttori che esulano dall'ambito della verifica ammessa in questa sede di legittimità e rispetto alla quale risultano mancare agli atti quegli elementi documentali, provenienti dall'Agenzia dell'Entrate, che possano confermare l'assunto difensivo.

3. Secondariamente (e tale per illustrazione argomentativa, non già per rilevanza), questo Collegio ritiene che non sia corretto affermare la piena coincidenza tra l'elemento del profitto del reato tributario e quello relativo alla pretesa tributaria e comunque che tale coincidenza non potrebbe essere comunque affermata nella presente fase cautelare.

Innanzitutto la nozione di "pretesa tributaria" non ha precisi confini. Come è noto l'obbligazione tributaria sorta in base alla legge si modula diversamente nella dinamica impositiva anche in relazione ad una serie di istituti che hanno sempre più accentuato la determinazione concordata dello stesso (il riferimento è alla mediazione tributaria introdotta dall'art. 39, c. 9 del D.L. 6 luglio 2011 n. 98), ovvero l'adempimento spontaneo della pretesa a definizione del rapporto tributario (D.lgs 19 giugno 1997, n. 218, Disposizioni in materia di accertamento per adesione e di conciliazione giudiziale), per cui la debenza tributaria conclusiva spesso diverge dalla pretesa originaria. Inoltre lo stesso contenzioso tributario tende proprio ad una decisione di merito sul rapporto tributario previa quantificazione dell'oggetto dell'obbligazione tributaria (cfr. Cass. Civ. Sez.5, n. 21759 del 20/10/2011, Rv. 619743).

Ma se nel diritto tributario è ormai chiara l'apertura verso una vera e propria negoziabilità della pretesa tributaria finale, deve essere ribadita la piena autonomia del procedimento penale per l'accertamento dei reati tributari, rispetto al processo tributario ed all'accertamento tributario. Autonomia che è stata recentemente ribadita dalla giurisprudenza di legittimità, proprio in una pronuncia che si è occupata degli eventuali riflessi nel processo penale della definizione con adesione dell'accertamento tributario, pronuncia che ha ad esempio precisato che "ai fini della prova del reato di dichiarazione infedele (art. 4, D.Lgs. n. 74 del 2000), il giudice non è vincolato, nella determinazione

dell'imposta evasa, all'imposta risultante a seguito dell'accertamento con adesione o del concordato fiscale tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente" (Così Sez.3, n. 5640 del 2/12/2011, dep. 14/2/2012, P.M. in proc. Manco, Rv. 251892)

E' utile segnalare che nel decreto di sequestro preventivo, annullato dal Tribunale del riesame di Milano, era stato affermato che nei delitti di frode fiscale il profitto corrisponde "alla entità della imposta evasa", con evidente riferimento ad un importo determinato all'esito degli accertamenti tributari, che comunque comprende, anche in caso di accertamento con adesione, oltre al tributo evaso, sanzioni ed eventuali altre somme dovute (cfr. art.7, c. 1 del citato d.lgs n. 218 del 1997).

D'altra parte l' art. 13 d.lgs. 74/2000 attribuisce al pagamento delle imposte natura di circostanza attenuante e non di causa di estinzione del reato, per cui non può che rimanere affidato al giudizio di merito ogni accertamento in ordine all'ambito del confiscabile, una volta che sia stata successivamente adempiuta, secondo le modulazioni di legge o le determinazioni dell'ente impositore, la pretesa tributaria.

4. Non deve peraltro essere sottaciuta neppure la problematica aperta dalla più attenta dottrina relativa alla difficoltà di delineare una nozione di profitto negli illeciti penali tributari, omologa a quella scaturente dalla disposizione di cui all'art. 322 ter c.p., richiamata a fondamento della confiscabilità per equivalente dal più volte menzionato comma 143 della legge finanziaria del 2008.

E' stato da alcuni adombrato che nessuna delle nozioni in cui si articola il nostro sistema penalistico (prezzo, prodotto, profitto) sia in grado di descrivere in maniera puntuale il "vantaggio economico conseguente all'evasione fiscale", rilievo che del resto potrebbe ritenersi implicitamente affermato dalle stesse Sezioni Unite, nella sentenza n. 38691 del 25/6/2009, dep. 6/10/2009, Caruso.

Ma in ogni caso nella presente fase cautelare, come già fatto cenno, non è possibile dare soluzione alla problematica sin qui evidenziata, connessa al procedimento per adesione attivato da Unicredit spa.

Nella memoria depositata il 12 settembre 2009, la difesa dell'ente ha insistito per una pronuncia di inammissibilità del ricorso della Procura della Repubblica di Milano per sopravvenuta carenza di interesse, ricordando la sentenza di questa Sezione (n. 10120 dell'1/12/2010, dep. 11/3/2011, Provenzale, Rv. 249752) la quale ha rilevato che la restituzione all'Erario del profitto del reato fa venir meno lo scopo principale perseguito con la confisca. In tale decisione è stato infatti affermato che non si ha nessuna duplicazione sanzionatoria, in caso di sanatoria della posizione debitoria con l'Amministrazione finanziaria, per cui è dunque

manifestamente infondata la sollevata questione di legittimità costituzionale dell'art. 322 ter c.p. e dell'art. 1 c. 143 della L. 24 dicembre 2007, n. 244, per contrasto con gli artt. 23 e 25 Cost. Peraltro, più recentemente, questa Corte ha dato atto della presenza di orientamenti non sempre sovrapponibili nelle diverse decisioni di legittimità in tema di sequestro preventivo per equivalente in relazione ai reati tributari, limitandosi ad affermare che il sequestro preventivo "per equivalente", in relazione al reato di frode fiscale finalizzata all'evasione delle imposte sui redditi, non può avere ad oggetto beni per un valore eccedente il profitto del reato (Sez.3, n.30140 del 16/5/2012, dep. 24/7/2012, De Ferrari, non mass.), sicché il giudice è tenuto a valutare l'equivalenza tra il valore dei beni e l'entità del profitto così come avviene in sede di confisca (Sez. 3, Ord.n. 1893 del 12/10/2011, dep. 18/1/2012, Manfellotto, Rv. 251797, nel caso di specie è stata ritenuta corretta la quantificazione del profitto in correlazione al risparmio derivante dal mancato versamento delle imposte sui redditi nonché alla percentuale del 25 per cento, pari alla aliquota evasa, calcolata sull'ammontare delle operazioni inesistenti fatturate). Tali valutazioni, ivi inclusa la finale quantificazione del profitto, non possono comunque essere demandate al giudizio di legittimità in fase cautelare ma potranno, eventualmente, formare oggetto di accertamento specifico nel corso del giudizio di merito.

5. Pertanto, questo Collegio ritiene che permanga ancora un interesse del pubblico ministero alla pronuncia sull'impugnazione e che tale interesse sia concreto ed attuale (cfr. Sez. U, n. 29529 del 25/6/2009, dep. 17/7/2009, P.G. in proc. De Marino, Rv. 244110; Sez. U n. 42 del 13/12/1995, dep. 29/12/1995, P.M. in proc. Timpani, Rv. 203093), non risultando assorbita nel pagamento dell'importo, stabilito all'esito del procedimento di accertamento per adesione, la finalità di assicurare allo Stato i proventi dei reati ipotizzati, perseguita dalla Procura della Repubblica, che potrebbe invece ritenere sussistente un margine di profitto, in relazione al quale sarebbe eventualmente attivabile il vincolo cautelare a fini di futura confisca (in tal senso cfr. Sez. U, n. 6624 del 27/10/2011, dep. 17/2/2012, Marinaj, Rv. 251694).

E' stato infatti affermato che il profitto confiscabile, anche nella forma per equivalente, nel caso di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, è costituito "da qualsiasi vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione dell'illecito e può dunque consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento degli interessi e delle sanzioni dovute in seguito all'accertamento del debito tributario" (così Sez. 5, n. 1843 del 10/11/2011, dep. 17/1/2012, Mazzieri, Rv. 253480).

6. Passando all'esame del ricorso della Procura della Repubblica di Milano, con il quale è stata censurata l'errata applicazione della disciplina del sequestro preventivo, in riferimento alla possibile confisca per equivalente di beni appartenenti alla persona giuridica, deve concludersi per l'infondatezza del ricorso.

Il pubblico ministero ha sostenuto, a ragione, che le somme sottoposte a vincolo rappresentavano il profitto del reato di sottrazione fraudolenta di redditi al pagamento delle imposte ed ha precisato, con valutazione condivisibile, e condivisa anche dalla difesa della U [] spa, che tale profitto è stato conseguito, nell'esclusivo interesse dell'ente, per opera degli autori del reato, i quali hanno operato nell'ambito del rapporto di rappresentanza organica, ritenendo in base a tale valutazione che l'ente non possa essere considerato "persona estranea al reato".

Non è invece assolutamente condivisibile l'affermazione del pubblico ministero ricorrente circa la possibilità di sottoporre a confisca per equivalente beni appartenenti a persone giuridiche alle quali sono imputati i fatti costituenti reati tributari posti in essere dai, e ascrivibili ai, suoi rappresentanti, ossia a coloro che agiscono nell'ambito dei poteri e con le facoltà conferite loro dall'ente stesso, possibilità che, secondo quanto ritenuto dalla pubblica accusa, discenderebbe in via diretta dal disposto di cui all'art. 1 comma 143 legge 244 del 2007.

7. E' bene svolgere alcune riflessioni in ordine a tale previsione normativa che ha esteso la possibilità di applicare l'istituto della confisca per equivalente anche in riferimento ai reati tributari.

Infatti, se è principio ormai pacifico nella giurisprudenza di legittimità quello secondo cui la confisca per equivalente prevista dalla legge finanziaria 2008 ha natura "eminentemente sanzionatoria", per cui la stessa non può essere applicata ai fatti precedenti l'entrata in vigore della legge (cfr. Corte cost. ord. n. 97 del 2009), la infelice formulazione del comma 143 dell'art. 1 legge 244 del 2008, che richiama genericamente l'art. 322 ter c.p., ha aperto un dibattito in dottrina, relativo all'ampiezza di tale richiamo: se cioè lo stesso debba considerarsi effettuato in riferimento al primo comma, ovvero all'intera disposizione.

Il più recente orientamento della giurisprudenza di questa Corte è ormai attestato nel senso di ritenere possibile che la confisca per equivalente nei reati tributari operi in riferimento sia al prezzo che al profitto del reato (cfr. Sez.3, n. 35807 del 7/7/2010, dep. 6/10/2010, Bellonzi e altri, Rv. 248618, che ha ritenuto che il richiamo all'art.322 ter c.p., debba intendersi riferito all'intero articolo, interpretazione che sarebbe stata avallata indirettamente dalle Sezioni

Unite secondo cui, in riferimento al reato di truffa aggravata, il rinvio ivi operato al predetto articolo 322 ter c.p. include anche il disposto relativo al comma 2.)

8. La giurisprudenza di legittimità aveva inizialmente ritenuto possibile che il sequestro preventivo in relazione a reati tributari potesse attingere i beni riferibili ad una persona giuridica, non solo quando l'entità giuridica fosse stata creata strumentalmente dall'indagato stesso per farvi rifluire i profitti degli illeciti fiscali, dando luogo al fenomeno della c.d. società schermo (ad es. società cartiere), ma in ogni altro caso (in tal senso, Sez.3, n. 26389 del 9/6/2011, dep. 6/7/2011, Occhipinti, non mass. sul punto e Sez.3, n. 28731 del 7/6/2011, dep. 19/7/2011, Burlando, non mass.). L'iter argomentativo delle menzionate decisioni era stato fondato sul rapporto organico esistente tra il soggetto indagato e la persona giuridica, in grado di giustificare e legittimare il vincolo cautelare.

Più di recente, nonostante qualche voce di segno contrario (cfr. Sez.3, n. 17485 dell'11/4/2012, dep. 10/5/2012, Malone, non mass. e Sez.3, n. 38740 del 9/5/2012, dep. 4/10/2012, Sgarbi, non mass.), la giurisprudenza di questa Sezione ha affermato il diverso principio secondo cui il sequestro preventivo, funzionale 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 ove si proceda per le violazioni finanziarie commesse dal legale rappresentante della società, sulla base dell'art. 1 comma 143 della legge n. 244 del 2007, atteso che gli artt. 24 e ss. del citato D.Lgs. non prevedono i reati fiscali tra le fattispecie in grado di giustificare l'adozione del provvedimento, salva sempre l'ipotesi in cui la struttura aziendale costituisca un apparato fittizio, utilizzato dal reo per commettere gli illeciti: in tal caso infatti il reato non risulta commesso nell'interesse o a vantaggio di una persona giuridica, ma a diretto vantaggio del reo attraverso lo schermo dell'ente. (cfr. Sez. 3, n. 25774 del 14/6/2012, dep. 4/7/2012, PM. in proc. Amoddio e altro Rv. 253062; Sez.3, n. 33371 del 4/7/2012, dep. 29/8/2012, Falli, che ha precisato l'irrilevanza del rapporto organico tra persona fisica ed ente ed ha confermato la possibilità di operare il sequestro per equivalente quando la persona giuridica rappresenti un "apparato fittizio, utilizzato dal reo proprio per porre in essere i reati di frode fiscale o altri illeciti, sicché ogni cosa fittiziamente intestata alla società sia immediatamente riconducibile alla disponibilità dell'autore del reato"; conforme anche Sez.6, n.42703 del 12/10/2010, dep. 1/12/2010, Giani).

Senza dubbio gli illeciti penali tributari non figurano nel novero dei reati-presupposto che, commessi da soggetti apicali o subordinati della persona

giuridica, nell'interesse e a vantaggio della stessa, danno luogo a responsabilità dell'ente da reato in base al decreto legislativo art. 231 del 2001, circostanza che consentirebbe di ricorrere allo strumento della confisca per equivalente per l'ammontare del prezzo o del profitto del reato sul patrimonio dell'ente collettivo, strumento previsto dall'art. 19 del citato decreto legislativo. Né in nessun'altra fonte di legislazione primaria è prevista tale responsabilità della persona giuridica, come invece espressamente stabilito in relazione ai reati a carattere transnazionale, dall'art. 10 della legge 2006, n. 146 (tale legge prevede a sua volta, all'art. 11, un'ipotesi speciale di confisca, con riferimento ai reati transnazionali di cui all'art. 3, disponendo che il giudice, quando non sia possibile la confisca delle cose che costituiscono il prodotto, il profitto o il prezzo del reato, possa ordinare la confisca "per equivalente" di somme di denaro, beni od altre utilità di cui il reo abbia la disponibilità, anche per interposta persona fisica o giuridica, per un valore corrispondente a detto prodotto, profitto o prezzo.)

Né una responsabilità degli enti per i reati tributari può essere fatta derivare, con una vera e propria interpretazione ortopedica, in violazione dell'art. 25 Cost., da quella assegnata alle persone giuridiche nel diritto tributario. Infatti il sistema del diritto penale tributario deve essere letto ed interpretato nell'ambito del complessivo sistema del diritto penale e non può essere certo ritenuto un mero apparato sanzionatorio di disposizioni tributarie, avente vita a se stante ed avulso dal generale sistema punitivo, quasi una sorta di "sistema speciale". Non risulta percorribile, infatti, se non a costo di insormontabili dubbi di legittimità costituzionale, la tesi che tale "sistema" troverebbe nell'art. 1 comma 143 legge n. 244 del 2007 la conferma della propria autosufficienza ed autonomia dal resto delle disposizioni legislative in materia penale, in particolare avendo a riferimento la previsione della responsabilità da reato dagli enti. Tra l'altro va osservato che l'interesse protetto dalle disposizioni penali tributarie non si identifica semplicemente, e soprattutto non si esaurisce, con la tutela della pretesa tributaria, ma include la veridicità delle dichiarazioni dei redditi e delle altre dichiarazioni fiscali, punendo con particolare rigore quelle modalità fraudolente di dissimulazione del patrimonio o degli utili (ed anche di simulazione di costi) volte ad eludere l'adempimento degli obblighi tributari gravanti sui contribuenti in forza della legge, ed ancor prima del precetto costituzionale, connotandosi come *vulnus* agli interessi finanziari dello Stato (e per quanto concerne l'IVA, anche a quelli dell'Unione europea), per cui sarebbe erronea una riduzione a sottosistema delle previsioni incriminatrici, le quali devono sempre consentire una lettura integrata, e soprattutto coerente, dell'intero sistema penale.

8. D'altro canto non può neppure essere ritenuto idoneo, ad una efficace tutela nei confronti delle frodi fiscali poste in essere nell'interesse e a vantaggio della persona giuridica, il sistema sanzionatorio amministrativo in materia tributaria, quale delineato, *in primis*, dal disposto di cui agli art. 11, c. 1, del d.lgs. n. 472/1997, in base al quale nei casi in cui la violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo sia stata commessa dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazioni o enti, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, e secondariamente, dalla previsione di cui all'art. 19 c.2, del d.lgs. n. 74/2000, secondo la quale permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, c.1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato.

9. Pertanto risulta evidente che la mancanza di una previsione che consenta di poter ritenere la persona giuridica responsabile per gli illeciti penali tributari posti in essere nel suo interesse ed a suo vantaggio non può essere ritenuta mera conseguenza di una ragionata scelta discrezionale del legislatore.

Occorre anche notare che ad assetto vigente, il legislatore italiano ha finito per differenziare, niente affatto ragionevolmente, le fattispecie, anche sotto il profilo dell'aggressione ai patrimoni illeciti, a seconda della natura transnazionale o meno di un reato, con la conseguenza che per quelle indagini su reati tributari compiuti nell'ambito di fenomeni associativi a carattere transnazionale (si pensi a certe frodi carosello) sarà possibile ravvisare la responsabilità della persona giuridica ed operare la confisca per equivalente dei beni della società coinvolta (per la possibilità di sottoporre a sequestro preventivo in vista della confisca per equivalente il profitto dei reati di frode fiscale rientranti nel programma associativo di un'organizzazione criminale transnazionale, in forza dell'art. 11 della legge 16 marzo 2006, n. 146, come indicato da Sez. 3, n. 11969 del 24/2/2011, dep. 24/3/2011, Rossetti, Rv. 249760). Un analogo intervento non sarà, invece, possibile nei confronti di una società che, magari a fronte di un ammontare maggiore di imposte evase, non si connoti per la natura transnazionale del *consortium sceleris*.

Infine, appare a questo Collegio che l'attuale sistema punitivo, e soprattutto quello volto al recupero dei proventi del reato attraverso la confisca di valore, nella materia dei reati tributari sia inefficace ed evidenzii una disparità di trattamento in riferimento alla previsione della confisca non solo tra le persone

fisiche e le persone giuridiche, ma tra le stesse persone giuridiche, a seconda che le stesse rappresentino una emanazione meramente strumentale degli autori del reato - persone fisiche, ossia un comodo e artificioso schermo al cui riparo agire indisturbati, ovvero siano persone giuridiche di dimensione non modesta, rispetto alle quali il contributo delle persone fisiche non può mutarne a tal punto la natura, sicché per quest'ultime può ben parlarsi di una vera e propria "impunità fiscale" rispetto alle prime.

Questi profili di violazione al principio di uguaglianza e parità di trattamento sono del tutto privi di conseguenze nella presente sede, poiché non è possibile percorrere un'interpretazione estensiva /creativa, per di più *in malam partem*, in palese violazione del principio di legalità, in quanto solo un intervento legislativo che preveda espressamente la responsabilità della persona giuridica per i reati tributari commessi a vantaggio e nell'interesse dell'ente può rendere possibile la confisca di valore.

In conclusione, nel caso di specie, ove è indiscussa la piena autonomia della struttura societaria di spa rispetto agli indagati, è pacifico che sussistono gravi indizi che gli indagati, alcuni di essi in rappresentanza dell'ente, abbiano posto in essere la complessa trama fraudolenta in danno dell'Erario, a vantaggio e nell'interesse delle società bancarie poi confluite in Unicredit spa.

D'altra parte la società suddetta, 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 titolo di responsabilità: di conseguenza la società ed i suoi beni non possono essere destinatari di provvedimenti cautelari di sequestro preventivo, finalizzato alla confisca del profitto dei reati tributari per cui si indaga, pur commessi a suo vantaggio, reati ascritti ed allo stato ascrivibili solo agli indagati-persone fisiche.

Il ricorso del pubblico ministero deve pertanto essere rigettato.

PQM

rigetta il ricorso del pubblico ministero.

Così deciso in Roma, il 19 settembre 2012.

Il consigliere estensore

Elisabetta Rosi



Il Presidente

Saverio Felice Mannino

