

## ***Il modello 231 e i reati tributari***

La terza sezione Penale della Corte di Cassazione con la [sentenza n.25774 del 04 luglio 2012](#) ha stabilito che:

*“in caso di reati tributari posti in essere dal rappresentante legale di una società nell’interesse o a vantaggio della stessa, la misura del sequestro e la confisca per equivalenti del profitto conseguito ai sensi dell’art. 19, co.2 del D.Lgs. n.231/01 non può essere disposta sui beni della società”.*

Tale misura restrittiva può essere disposta solo per la commissione di illeciti rientranti nell’elenco dei reati presupposto di cui agli artt.24 e ss. del D.Lgs. n.231/01 sulla responsabilità amministrativa degli enti.

### **I Fatti**

Nel caso di specie la Corte di Cassazione ha respinto il ricorso presentato dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Salerno che si opponeva all’ordinanza di dissequestro di un bene immobile di una società, una Srl, requisito nell’ambito del procedimento penale a carico dell’Amministratore Delegato e del Presidente del Consiglio di Amministrazione della stessa, accusati di aver fatto confluire nelle dichiarazioni fiscali per gli anni 2007, 2008 e 2009 fatture per operazioni inesistenti.

La misura restrittiva era finalizzata alla confisca per equivalenti del profitto dei reati tributari prima richiamati, anche in via cautelativa al fine di evitare eventuali aggravii o nuove conseguenze del reato o l’agevolazione di altri reati per effetto della disponibilità del bene da parte degli indagati.

In sostanza, la pubblica accusa sosteneva che gli indagati, visto il ruolo apicale, avessero la disponibilità del bene e che la Srl in questione non potesse essere considerata estranea ai reati avendo tratto profitto dagli stessi posti in essere dai due indagati, soggetti appunto apicali del suo organigramma.

La Corte di Cassazione, invece, ha respinto il ricorso della pubblica accusa ritenendo che la confisca per equivalenti, azione volta a ripristinare la situazione economica modificata in favore di colui che ha commesso il reato, imponendo allo stesso un sacrificio patrimoniale, non possa essere applicata nei confronti di una persona giuridica al di fuori dei reati, presupposto puntualmente elencato dagli artt.24 e ss. del D.Lgs. n.231/01.

I reati fiscali di cui al D.Lgs. n.74/00 non sono appunto compresi nell’elenco prima richiamato.

Mentre, il tentativo dell’accusa di voler ricondurre il bene sequestrato direttamente nella disponibilità degli autori dei reati, confermando quindi la suscettibilità di confisca ai sensi dell’art.322-ter c.p., sostenendo pertanto un rapporto societario fittizio appositamente creato al fine di porre in essere gli illeciti fiscali, non è stato sufficientemente dimostrato nel merito.

### **Analisi della sentenza**

Per prima cosa è necessario evidenziare che la sentenza nulla dice in merito all’eventuale adozione da parte della Srl del modello 231, all’eventuale nomina dell’organismo di vigilanza e all’operato dello stesso.

Pertanto, pare di capire che nulla di tutto ciò fosse stato presente.

Fatta questa doverosa premessa e passando alla sentenza in oggetto, la stessa risulta interessante per tre diversi aspetti:

si ribadisce il principio di legalità nella materia penale anche nell'ambito applicativo dei reati presupposto del D.Lgs. n.231/01;

➡ la necessità di dimostrare che il profitto del reato ovvero lo scopo perseguito per il tramite della condotta criminosa sia in qualche modo attribuibile alla società;

la confisca dei beni per equivalenti se non è possibile per il tramite dell'art.19, co.2 del D.Lgs. n.231/01 è possibile, nel caso di struttura societaria fittizia, ai sensi dell'art.322-ter c.p.

Per quanto riguarda il primo aspetto la sentenza in commento appare di estremo interesse. Sin dalla sua promulgazione, il D.Lgs. n.231/01 aveva stimolato la riflessione degli studiosi di diritto, i quali si erano posti la questione di quale natura dovesse essere riconosciuta ai cosiddetti "reati presupposto" indicati dal Legislatore quali logico presupposto perché una determinata condotta assunta da determinate persone comportasse sanzioni anche alla società.

La dottrina più avanzata, superando il principio generale di ispirazione tardo romana "*societas delinquere non potest*", aveva presto adottato la tesi che le sanzioni applicabili alle società fossero comunque di natura penale sebbene, naturalmente, speciali per tipologia e campo d'applicazione. Tuttavia, persisteva la sensazione, alimentata da correnti minoritarie, che queste previsioni di reato avessero natura mista – quasi una sorta di *tertium genus*- tra la norma penale pienamente applicabile alle sole persone fisiche e le previsioni amministrative.

Oggi, con la decisione assunta dalla Corte di Cassazione, possiamo dire che questi dubbi sono definitivamente fugati e che quando si parla di "reati presupposto" applicati alle società stiamo agendo in campo penale.

In particolare, i giudici di legittimità hanno chiarito che anche alle dette fattispecie elencate nel D.Lgs. n.231/01 dall'art.24 in avanti si applica il principio di legalità proprio dell'ambito penale.

Tale principio, sintetizzabile nel brocardo latino "*nullum crimen, nulla poena sine lege*", dispone che nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso.

Nel nostro ordinamento questo principio di portata generale è ripreso nella Costituzione all'art.25 e da esso rinvengono le seguenti conseguenze:

un fatto non può ritenersi reato né si può essere sottoposti a pena, se una legge non lo prevede come tale	▶	principio di legalità in senso stretto
al fatto preveduto dalla legge come reato non si possono applicare che le pene fissate dalla legge nei singoli casi e nessuno potrà essere punito da una legge che non sia entrata in vigore prima della commissione del reato	▶	principio di irretroattività
il fatto che dà luogo all'applicazione della pena deve essere previsto dalla legge in modo "espresso" e quindi, mentre non può desumersi implicitamente da norme che concernono fatti diversi (divieto di analogia), la fattispecie che lo descrive deve essere formulata con sufficiente determinatezza	▶	principio di tassatività

Il principio di tassatività, in particolare, impone al Legislatore di disciplinare con precisione il reato e le sanzioni penali, in modo da delimitare l'ambito di discrezionalità dell'autorità giudiziaria ed assicurare i diritti di libertà del cittadino. Esso impone la descrizione dei fatti

in modo tale che essi siano suscettibili di una verifica in corso di processo ed esprime il divieto per il giudice e per il Legislatore di estendere la disciplina contenuta nelle norme incriminatrici oltre i casi in essa espressamente previsti.

Non volendo addentrarci ulteriormente nel tema meritevole di una sede più appropriatamente penalistica, si vuole qui sottolineare come la decisione dei giudici della Corte di applicare al caso *de quo* il richiamato principio, faccia chiaramente intendere la loro attribuzione alle fattispecie elencate nel D.Lgs. n.231/01 della natura di norme penali, fugando così, in modo definitivo, ogni valutazione alternativa al riguardo.

Detto ciò sulla natura dei reati presupposto e sull'opportunità di estendere ai medesimi le stesse garanzie e/o principi della disciplina criminale, appare opportuno soffermarsi altresì sul tema dell'attribuibilità della fattispecie penale in capo ad una società.

La responsabilità di un ente per la commissione di uno o più dei "reati presupposto" da parte di propri dipendenti ovvero di soggetti apicali può essere affermata, secondo il primo comma dell'art.5, D.Lgs n.231/01, solamente se essi sono commessi "*nell'interesse o a vantaggio*" dell'ente medesimo.

Ciò vuol dire che condizione imprescindibile per poter parlare di applicabilità alla persona giuridica di una sanzione penale ex D.Lgs. n.231/01 è la dimostrazione concreta che la condotta antiggiuridica *de quo* sia stata posta in essere per arrecare un vantaggio (economicamente valutabile) ovvero nell'interesse (quando il vantaggio economicamente rilevabile che si intendeva perseguire non è stato effettivamente conseguito per ragioni diverse) all'ente.

Nel caso di specie, sebbene la sentenza apoditticamente riferisce che la commissione dei reati tributari oggetto di sanzione avrebbero arrecato un vantaggio alla società coinvolta, tuttavia tale affermazione non può essere né confermata né smentita essendo completamente assente nel dispositivo rilasciati indicazioni concrete che possano sostenere ovvero smentire l'affermazione dei giudici di legittimità.

Passando al secondo aspetto, appare, alquanto curioso vedere affermata *sic et simpliciter* la potenziale attribuibilità all'ente di una responsabilità derivante da reato commesso da persone fisiche da essa dipendenti quando in altra parte del dispositivo si sostiene convintamente l'ipotesi che la società stessa altro non sia che un mero paravento a copertura fittizia dei diretti interessi delle persone fisiche coinvolte nel processo.

A questo punto, sarebbe stato interessante poter leggere le valutazioni della Corte rispetto a quanto sembra essere un'insanabile ed evidente contraddizione in termini: se da un lato, infatti, sostengo che i comportamenti assunti fossero a vantaggio e nell'interesse di un determinato ente, dall'altra sembra assurdo affermare che questo ente non fosse altro che una finzione, posto che, per definizione una società "*di comodo*" è priva delle caratteristiche di autonomia e di personalità giuridiche tipiche degli enti veri e propri.

Sul punto, quindi, la sentenza appare sfortunatamente incompleta.

È evidente che nel proprio ricorso la pubblica accusa, passando quindi ad analizzare il terzo aspetto, non ha allegato, dimostrato e provato un eventuale carattere fittizio della struttura societaria.

La stessa per ottenere tale risultato avrebbe potuto semplicemente far riferimento alla disciplina delle società di comodo ex art.30, L. n.724/94, ampliata e completata con il D.L. n.138/11 relativo alle società in perdita sistematica.

Senza voler entrare nel merito di tale argomento, si ricorda solamente che le normative prima richiamate sono strettamente legate fra loro e accomunate dal medesimo obiettivo ovvero combattere le intestazioni simulate di beni da parte di società appositamente costituite.

Pertanto, l'applicazione delle stesse al caso specifico, avrebbero permesso alla pubblica accusa:

- di avere contezza del fatto che il soggetto in questione fosse una società effettivamente operativa o di comodo/fittizia;
- di poter utilizzare tale risultato a proprio vantaggio.

La pubblica accusa avrebbe dovuto verificare il prospetto dell'operatività presente nelle dichiarazioni dei redditi del soggetto ritenuto fittizio e qualora eventualmente mancante o incompleto procedere direttamente alla corretta compilazione dello stesso, impegno di minima difficoltà per un professionista del settore.

Quindi, qualora tali calcoli avessero dato esito positivo, nel senso di confermare la non operatività della società, la pubblica accusa avrebbe avuto a suo favore almeno un elemento, seppur di natura fiscale, a conferma della tesi che i soggetti indagati avessero creato un rapporto societario fittizio al fine di porre in essere gli illeciti fiscali dimostrando quindi che la società era un soggetto di fatto inesistente e attribuendo di fatto il bene agli indagati.

La tesi della pubblica accusa così dimostrata avrebbe avuto sì l'effetto dirimpente di confermare la confisca per equivalenti, questa volta ai sensi dell'art.322-ter c.p. e di vedere la stessa vittoriosa in Cassazione.

Riepilogando:

1. ▶ Viene ribadita la natura penalistica dei "reati presupposto" ex D.Lgs. n.231/01 in forza della corretta applicazione agli stessi del principio di legalità.
2. ▶ Le sorti dell'ente devono essere separate da quelle dei soggetti apicali, salvo che la struttura societaria non sia fittizia.
3. ▶ Il principio dell'attribuibilità dei reati è in contrasto con una struttura societaria fittizia.
4. ▶ La confisca dei beni per equivalenti se non è possibile per il tramite dell'art.19, co.2 del D.Lgs. n.231/01, nel caso di struttura societaria fittizia, è possibile ai sensi dell'art.322-ter c.p..