

Sequestro preventivo di beni societari: aspetti penali e impatto sul bilancio

di Filippo Cocco (*)

I reati tributari si configurano come violazioni delle norme fiscali con conseguente rilevanza penale. In questo quarto intervento sui reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, si analizzano le ripercussioni che la frode tributaria provoca sui beni aziendali e sul bilancio a seguito del sequestro preventivo disposto in fase di indagine.

Premessa

Le principali fattispecie di reati tributari sono oggi disciplinate e raggruppate dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (1), da ultimo aggiornato dal D.Lgs. 14 luglio 2020, n. 75. In questo quarto articolo dedicato alle principali violazioni penali (2) contenute nella c.d. Legge fiscale verranno analizzate le conseguenze derivanti dal sequestro preventivo dei beni societari disposto in fase di indagine. Con l'entrata in vigore della Legge n. 516/1982, si attuava la riforma, in chiave repressiva, del diritto penale dell'economia, un sistema avente l'obiettivo di combattere l'evasione fiscale tramite il diritto penale e gli strumenti giuridici da esso previsti. Con la suddetta legge, si cercava di perseguire e realizzare la giustizia sociale, ripensando la sanzione penale in chiave preventiva. Il D.Lgs. n. 74/2000, nello specifico, apportava poi notevoli modifiche a tale impostazione legislativa: si definiva il momento della repressione penale, appoggiandolo sul momento della dichiarazione annuale dei redditi, che diventava il presupposto per la realizzazione dell'evasione fiscale. La funzione repressiva del diritto penale tributario si spinge, per il tramite della misura del sequestro preventivo finalizzato alla confisca, ad anticipare alla fase dell'indagine non solo la prevenzione e la repressione delle condotte ritenute illecite, ma anche il congelamento dei beni con funzione di garantire la successiva pretesa sanzionatoria dello Stato.

Il sequestro preventivo

Per comprendere appieno cosa sia il sequestro preventivo in ambito fiscale si deve partire dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di cassazione (3) quando ha dovuto risolvere (su rinvio dalla Sezione Quinta) la questione relativa alla necessità o meno che il provvedimento di sequestro preventivo finalizzato alla confisca e disciplinato dall'art. 321, comma 2, c.p.p., sia sorretto da motivazione che, oltre a dare conto del presupposto del *fumus commissi delicti*, sia anche relativa al requisito del *periculum in mora*. Infatti, solo il comma 1 dell'art. 321 del codice di rito, richiede espressamente la necessità che la libera disponibilità della cosa da sequestrare possa aggravare o protrarre le conseguenze del reato o agevolare la commissione di altri reati, mentre ogni menzione in proposito difetta nel comma 2. Un primo indirizzo della giurisprudenza di merito aveva escluso che il giudice dovesse dare conto,

Note:

(*) *Avvocato penalista*

(1) Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della Legge 25 giugno 1999, n. 205.

(2) Per i precedenti contributi sul tema si veda, a cura dello stesso autore, "Il doppio binario tributario e penale: impatti sul bilancio", in *Bilancio e revisione*, n. 3/2022; "Dichiarazioni fraudolente e fatture false: impatti sul bilancio", in *Bilancio e revisione*, n. 5/2022; "Dichiarazione infedele o omessa dichiarazione: aspetti penali e impatti sul bilancio" in *Bilancio e revisione*, n. 7/2022.

(3) Sezioni Unite, Suprema Corte di cassazione, sentenza 11 ottobre 2021, n. 36959.

nel disporre il sequestro di cui all'art. 321, comma 2, c.p.p., della sussistenza del *periculum in mora*, indicato dal comma 1. La ragione la si poteva ritrovare sulla natura autonoma di tale figura di sequestro rispetto al sequestro c.d. impeditivo, determinata dalla presenza, nel testo di legge, dell'avverbio "altresì" e confortata dalla relazione parlamentare al codice di rito, ove si specificava la diversità dei presupposti delle due misure, con la conseguenza che sarebbe stata idonea la sola verifica dell'inclusione del bene da sequestrare tra le cose oggettivamente suscettibili di confisca, sia obbligatoria che facoltativa ai fini dell'assunzione del provvedimento (4). Un secondo orientamento, probabilmente più garantista, sosteneva invece la necessità della motivazione sul profilo di sussistenza del *periculum in mora*, pur premettendo che il sequestro strumentale alla confisca fosse una figura autonoma e speciale rispetto al sequestro c.d. impeditivo per la cui legittimità non occorrono dunque i presupposti di applicabilità previsti per il secondo, essendo sufficiente il requisito della confiscabilità del bene. Secondo questa impostazione, ciò che si riteneva necessario era il fatto che il giudice desse spiegazione del potere discrezionale di cui avesse ritenuto di avvalersi. In buona sostanza la finalità sarebbe solo quella di non consentire che la cosa confiscabile sia, nelle more del giudizio, modificata, dispersa, deteriorata, utilizzata o alienata (5). Tali differenze, non devono ritenersi solo penalmente rilevanti, perché come si vedrà in seguito la natura del sequestro provoca effetti diversi in sede sia di redazione del bilancio societario che nei vari ambiti della vita aziendale. Il Supremo Collegio affermava in maniera netta che se l'autonomia del sequestro ai fini di confisca rispetto a quello impeditivo ben poteva giustificare l'affermazione secondo cui i parametri di adozione ed i conseguenti oneri motivazionali del sequestro di cui al comma 2 non potevano ricalcare quelli del sequestro c.d. impeditivo, non per questo la motivazione della misura cautelare emessa a fini di confisca poteva limitarsi al dare atto, semplicemente, della confiscabilità della cosa. La Corte non si faceva sfuggire che è proprio il carattere della "esigenza anticipatoria" della confisca a dovere assurgere a criterio generale, ma principale, cui rapportare il contenuto motivazionale del provvedimento, con la

conseguenza che, ogni qualvolta la confisca sia dalla legge condizionata alla sentenza di condanna o di applicazione della pena, il giudice sarà tenuto a spiegare, in termini che, naturalmente, potranno essere diversamente calibrati a seconda delle caratteristiche del bene da sottrarre, e che in ogni caso non potranno non tenere conto dello stato interlocutorio del provvedimento. Dovranno, pertanto, essere le evidenze del *periculum* a sostenere le ragioni del sequestro anticipatorio. Proprio questi aspetti saranno quelli che avranno impatto sulle valutazioni che si dovranno fare in sede di bilancio per comprendere la definitività, o la durata provvisoria dell'apprensione del patrimonio aziendale. Dopo questa sentenza viene formulato il principio di diritto secondo cui il provvedimento di sequestro preventivo di beni *ex art.* 321, comma 2, Codice di procedura penale, finalizzato alla confisca di cui all'art. 240 del Codice penale, deve contenere la concisa, ma puntuale, motivazione anche del *periculum in mora*, da riportare alle ragioni che impongono l'anticipazione dell'effetto ablativo della confisca prima della definizione del giudizio.

Il sequestro preventivo derivante dalla norma fiscale

Laddove risulti possibile ricostruire indirettamente il reddito e il volume d'affari sottratto al Fisco è legittimo sottoporre a sequestro preventivo il profitto del reato tributario nascosto con l'occultamento dei documenti contabili. Per comprendere la fattispecie di reato di cui all'art. 10, D.Lgs. n. 74/2000, occorre muovere dalla considerazione che la stessa punisce chi, al fine di evadere le imposte, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari. La struttura normativa così delineata evidenzia inequivocabilmente un reato di pericolo concreto (6), ed essendo un delitto a consumazione anticipata,

Note:

(4) Cass. pen., Sez. II, 10 dicembre 2020, n. 2413; Cass. pen., Sez. II, 24 ottobre 2019, n. 50744; Cass. pen., Sez. VI, 1 marzo 2018, n. 29539.

(5) Cass. pen., Sez. V, 22 luglio 2020, n. 25834.

(6) Cass. pen., Sez. 3, n. 46049 del 28 marzo 2018.

non è necessario che la finalità di evasione che sorregge la condotta sia in concreto conseguita, potendo gli organi accertatori riuscire a ricostruire *ex post*, anche con documentazione acquisita presso terzi, il volume di affari ed il reddito e così quantificare successivamente l'imposta dovuta (7). Si deve però precisare che quando non si riesca a ricostruire, neppure in parte, il reddito ed il volume degli affari, stante il fatto che non potrà essere determinato un illecito profitto suscettibile di confisca conseguente alla condotta criminosa, allora nessun sequestro potrà essere proposto. Quando, invece, ciò si verifichi, si potrà applicare la regola generale che prevede la confisca del profitto del reato, anche nella forma per equivalente. In tal caso si tratta di un profitto corrispondente all'indebito vantaggio economico commisurato al debito d'imposta altrimenti ignoto, di cui la condotta di occultamento o distruzione dei documenti contabili ha ostacolato la scoperta così consentendo al contribuente di evitarne l'accertamento e l'esazione (8). A tale conclusione, non osta la rilevazione per cui l'illecito profitto conseguente alla condotta di cui all'art. 10, D.Lgs. n. 74/2000 in realtà sarebbe già stato conseguito dal contribuente a seguito della commissione di un reato dichiarativo in precedenza commesso, ovvero, laddove non siano superate le soglie di punibilità previste dalle fattispecie dichiarative, di un mero illecito amministrativo penalmente irrilevante. Ciò perché si tratta di condotte illecite distinte, che possono concorrere ed in relazione a ciascuna delle quali è astrattamente configurabile un illecito profitto nel senso sopra delineato, il quale potrebbe essere coincidente ma che, fermo il divieto di duplicazione della confisca, non ne esclude la configurabilità in relazione a ciascun illecito.

La confisca

Nella sentenza del 2 marzo 2022, n. 7525, la seconda Sezione della Suprema Corte di cassazione ha definito i presupposti necessari al fine di poter disporre il sequestro a fini di confisca *ex art. 12-bis*, D.Lgs. n. 74/2000. Nel caso di specie la vicenda nasceva dal rinvenimento di una ingente somma di denaro presso un luogo di disponibilità dell'indagato che veniva accusato di ricettazione. Successivamente il Tribunale del Riesame rigettava la richiesta di

rivalutazione del provvedimento di sequestro, ritenendo sussistente il *fumus*, non del reato di ricettazione, bensì del reato di "Omessa dichiarazione" con conseguente confiscabilità delle somme in sequestro *ex art. 12-bis* D.Lgs. n. 74/2000. Nel motivare in ordine alla sussistenza dei presupposti per l'applicazione del provvedimento di sequestro, il Tribunale di merito precisava che "se è previsto che la fattispecie delittuosa richiede, per essere penalmente rilevante, il superamento di una certa soglia di evasione, è anche vero che in questa sede non appare possibile, né è proprio di un giudizio cautelare a cognizione sommaria, se e quando si sia determinato il superamento delle soglie di punibilità richiesto dalla fattispecie, di cui solo la prosecuzione delle indagini potrà eventualmente accertare le condizioni". Nel decidere sul ricorso per cassazione proposto dall'indagato avverso l'ordinanza confermativa del sequestro, la seconda Sezione censurava decisamente quest'ultima affermazione del Tribunale del Riesame rilevando che "nella valutazione del *fumus commissi delicti*, quale presupposto del sequestro preventivo, il giudice deve verificare la sussistenza di un concreto quadro indiziario" e non l'astratta correttezza della qualificazione dei fatti. Con la conseguenza che, a fondamento della misura cautelare reale, devono sussistere "elementi di fatto, quantomeno indiziari, che consentano, pur tenendo conto della fase processuale di ricondurre l'evento punito dalla norma penale alla condotta dell'indagato". Alla luce di tale premessa, con motivazione che non può non essere ritenuta ampiamente garantista ed in linea anche con le finalità anticipatorie della norma, la Suprema Corte ha ritenuto che la motivazione del Tribunale del Riesame fosse del tutto apparente, non indicando alcun elemento da cui desumere il presumibile superamento delle soglie previste dalla norma punitiva. Per quanto comunque garantista, il Supremo Collegio ha affermato anche che "al fine di poter disporre il sequestro preventivo a fini di confisca del profitto del reato il Tribunale avrebbe dovuto procedere all'indicazione dell'ammontare della verosimile imposta evasa, e quindi del superamento delle soglie di punibilità di cui all'art. 5, D.Lgs. n. 74/2000, sia pure nei

Note:

(7) Cass. pen., Sez. 3, n. 41683 del 2 marzo 2018.

(8) Cass. pen., Sez. 3, n. 166 del 9 ottobre 2019.

termini propri di una fase cautelare, attraverso tutte le verifiche del caso, eventualmente mediante ricorso a presunzione di fatto”. Tale recentissima decisione, riferita nel caso di specie al delitto di cui all’art. 5, D.Lgs. n. 74/2000, appare evidentemente esprimere un principio di carattere generale, applicabile a tutte quelle fattispecie previste dal D.Lgs. n. 74/2000 per la cui configurazione la legge richiede il superamento di soglie di punibilità.

Deducibilità delle somme sequestrate

Analizzando alcune conseguenze societarie del sequestro si deve subito citare il fatto che le somme sottoposte a sequestro preventivo non sono deducibili ai fini IRES, poiché la perdita rilevata in bilancio non integra gli elementi certi e precisi richiesti dal T.U.I.R., essendo in via astratta possibile che il sequestro perda efficacia e tenuto conto che solo al momento di chiusura del procedimento, con l’applicazione della pena costituita dalla confisca delle somme si realizza l’estinzione del diritto connesso al credito. La circostanza è stata chiarita dall’Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 196 del 20 aprile 2022. L’Agenzia ha chiarito che, non possono trovare applicazione le previsioni di cui all’art. 13-bis del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244 che modificando il comma 1, dell’art. 83 del T.U.I.R., ha disposto che per i soggetti, diversi dalle microimprese di cui all’art. 2435-ter del Codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente Sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili. L’art. 101, comma 5, del T.U.I.R., prevede che le perdite su crediti sono deducibili, tra l’altro, se risultano da elementi certi e precisi. In particolare, l’ultimo capoverso del citato comma 5, prevede che gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili. Pertanto, a seguito di decreto di sequestro si ritiene che sul piano contabile, sia doveroso riportarsi a quanto disposto dal paragrafo 71 dell’OIC 15 “La società cancella il credito dal bilancio quando: a) i diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito si estinguono (parzialmente o

totalmente); b) la titolarità dei diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito è trasferita e con essa sono trasferiti sostanzialmente tutti i rischi inerenti il credito. I diritti contrattuali si estinguono per pagamento, prescrizione, transazione, rinuncia al credito, rettifiche di fatturazione e ogni altro evento che fa venire meno il diritto ad esigere determinati ammontari di disponibilità liquide, o beni/servizi di valore equivalente, da clienti o da altri soggetti”.

È opportuno poi valutare se ricorrono le condizioni previste dall’OIC 31 - Fondi per rischi e oneri e trattamento di fine rapporto, onde effettuare un apposito accantonamento. In realtà la fattispecie non risulta integrare i requisiti per rilevare la cancellazione del credito rilevato in bilancio. Infatti, non si è in presenza dell’estinzione del diritto, poiché si è in presenza di crediti iscritti a seguito del sequestro delle somme da parte dall’Autorità giudiziaria la cui estinzione è collegata all’esito del procedimento e, in particolare, alla circostanza che si assista, in caso di un’eventuale condanna, all’applicazione della pena accessoria della confisca diretta della somma appresa. In relazione alla deducibilità fiscale delle perdite rilevate in bilancio, si rammenta che esclusivamente la perdita di qualsiasi diritto giuridico, economico e patrimoniale sul credito, è un’ipotesi che dà luogo in capo al creditore alla rilevazione contabile della perdita e alla deducibilità fiscale della stessa. Pertanto, le somme sottoposte a sequestro preventivo non sono deducibili ai fini IRES, poiché la perdita rilevata in bilancio non integra gli elementi certi e precisi di cui all’art. 101, comma 5, del T.U.I.R., essendo in via astratta possibile che il sequestro perda efficacia e tenuto conto che solo al momento di chiusura del procedimento, con l’irrogazione della pena accessoria definitiva costituita dalla confisca delle somme, si realizza l’estinzione del diritto connesso al credito. Ovvero il sequestro non ha carattere di certezza e definitività, che acquista solo quando esso diventa confisca.

Rapporto tra sequestro e concordato

La Suprema Corte di cassazione si è più volte occupata anche del rapporto fra procedure concorsuali e misure cautelari reali, statuendo che il carattere obbligatorio e sanzionatorio

della confisca, diretta od anche per equivalente, del profitto dei reati tributari, prevista dall'art. 12-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000, comporta che il sequestro preventivo, ad essa funzionale, benché sopravvenuto rispetto alla proposizione di una domanda di concordato preventivo, sia opponibile ai creditori, non potendo al contrario invocarsi l'art. 168 Legge fallimentare, il quale vieta l'inizio delle azioni cautelari in costanza di procedura, posto che una siffatta inibizione non sussiste per la potestà cautelare che lo Stato esercita, non a tutela del suo credito, bensì nell'interesse pubblico alla repressione dei reati. Così argomentando si prosegue l'indirizzo giuridico tracciato dalle Sezioni Unite del 24 maggio 2004 (sentenza n. 29951, Focarelli) secondo cui il sequestro preventivo finalizzato alla confisca obbligatoria comporta l'esigenza di inibire l'utilizzazione di un bene pericoloso in vista della sua acquisizione definitiva da parte dello Stato, prevalendo così sugli interessi dei creditori, ed essendo pertanto del tutto insensibile alla procedura concorsuale (9). Nelle ipotesi di confisca obbligatoria, infatti, il rapporto di pertinenzialità fra bene e reato si ritiene interamente assorbito nella verifica della confiscabilità del bene, cosicché la valutazione richiesta al giudice delle indagini preliminari non contiene alcun margine di discrezionalità, essendo la *res* considerata pericolosa sulla base di una presunzione assoluta e non vincibile se non con prova piena (anche in fase di indagine) di estraneità. Tale assunto rimane pertanto valido anche nel caso di sequestro sopravvenuto rispetto alla proposizione di una domanda di concordato, che rimane opponibile ai creditori nonostante quanto disposto dall'art. 168 Legge fallimentare. Da rilevare l'intersezione normativa con l'art. 12-bis D.Lgs. n. 74/2000, secondo cui la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di un sequestro, statuendo, in accordo con l'impostazione maggioritaria della giurisprudenza di merito, che tale norma si riferisce esclusivamente alle ipotesi di obbligo assunto in maniera formale. In buona sostanza solo in presenza di procedure riconosciute ed ammesse dalla legislazione tributaria quali l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, la transazione fiscale, etc., e non a mere promesse o proposte unilaterali di

pagamento integrale del debito tributario avanzate fuori dai canoni normativi della disciplina tributaria (10).

Valorizzazione del sequestro

La Suprema Corte di cassazione (11) ha recentemente consolidato un principio di diritto con riferimento alla valorizzazione del valore dei beni sottoposti a sequestro preventivo, particolarmente significativo anche in sede di bilancio sociale, specialmente quando ad essere oggetto dell'apprensione sono le quote societarie stesse. Infatti, in perfetta congruità di principio con l'orientamento precedente (12) la Suprema Corte ha precisato che "in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, questa Suprema Corte ha reiteratamente affermato il principio, che in questa sede si intende ribadire, secondo il quale, al fine di evitare che la misura cautelare si riveli eccessiva nei confronti del destinatario ed in ossequio al principio di adeguatezza, gradualità e proporzionalità comune a tutte le misure cautelari, anche il valore delle cose sequestrate deve essere adeguato e proporzionale all'importo del credito garantito, costituendone la stima oggetto di ponderata valutazione preventiva da parte del giudice della cautela, controllabile dal Tribunale del Riesame e non differibile alla fase esecutiva della confisca, così da assicurare la congruità al prezzo o al profitto del reato dei beni da sottoporre al vincolo in riferimento e il giudice, nel compiere tale verifica, deve fare riferimento alle valutazioni di mercato degli stessi, avendo riguardo al momento in cui il sequestro viene disposto". Non risulta applicabile conseguentemente il fatto che un'eventuale valutazione delle quote fondata sulle scritture contabili delle società possa costituire un valido parametro al fine di superare

Note:

(9) In senso conforme si veda anche Cass. pen., Sez. III, 2 ottobre 2019, n. 47103.

(10) In senso conforme, Cass. pen., Sez. III, 11 febbraio 2016, n. 5728; Cass. pen., Sez. III, 7 luglio 2016, n. 28225.

(11) Cass. pen., sentenza n. 47501 del 24 settembre 2018.

(12) Si vedano Cass. pen., Sez. III, n. 17465 del 22 marzo 2012, Crisci; Cass. pen., Sez. III, n. 3260 del 4 aprile 2012, Currò; Cass. pen., Sez. III, n. 42639 del 26 settembre 2013, Lorenzini; Cass. pen., Sez. VI, n. 15807 del 9 gennaio 2014, Anemone; Cass. pen., Sez. II, n. 36464 del 21 luglio 2015, Armeli.

il criterio legato al loro valore nominalistico, specialmente in casi in cui proprio l'inattendibilità delle suddette scritture sia il fondamento del procedimento penale; si pensi ad esempio al reato di falso in bilancio, ove la composizione dello stesso altro non è che una sintesi delle stesse scritture contabili. Dal che discende che queste ultime non possono essere poste a fondamento, per esempio, di una perizia di stima del valore delle quote societarie, non essendo idonee a determinare nella fattispecie concreta il valore di mercato dei cespiti attinti dalla misura cautelare reale, stante l'assunta violazione dei criteri di correttezza e trasparenza che attengono alle comunicazioni sociali poste alla base della

stessa imputazione in cui figura l'omessa indicazione di poste attive e di beni. Anche con riferimento al tema di mutabilità del valore dei beni sottoposti a sequestro si può affermare che la possibile diminuzione del valore del bene non rileva ai fini del bilancio, perché la confisca di valore, essendo una forma di prelievo pubblico a compensazione di prelievi illeciti di natura sanzionatoria, non ha carattere risarcitorio ed il sequestro ad essa funzionale non può assolvere alla funzione conservativa del valore del bene (13).

Nota:

(13) Cass. pen., Sez. III, sentenza n. 40358 del 28 settembre 2016.