

Accertamento e contenzioso n. 24/2016

Reati tributari e misure cautelari personali e reali

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e condirettore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

La presunta commissione di un illecito tributario può comportare l'applicazione di misure cautelari, personali o reali, che possono incidere notevolmente nella sfera giuridica dell'indagato o dell'imputato. Nel presente intervento si analizzeranno le tipologie di misure cautelari applicabili, nonché i presupposti per la loro applicazione con particolare attenzione ai più recenti orientamenti espressi dalla giurisprudenza di legittimità.

Premessa

È innegabile che, sempre più di frequente, accanto ai profili c.d. sostanziali delle fattispecie delittuose, l'attenzione dei giudici di merito e della giurisprudenza di legittimità sia posta sulle problematiche relative all'irrogazione di misure cautelari, personali o reali, che possono incidere notevolmente nella sfera giuridica dell'indagato restringendone la libertà personale o limitando la possibilità di godere del proprio patrimonio.

È quindi opportuno approfondire quali possano essere le misure cautelari irrogabili anche in relazione alle fattispecie delittuose tributarie, quali siano i presupposti per la loro irrogazione e quali le possibilità di impugnazione dei provvedimenti, facendo riferimento alle ultime pronunce della Corte di Cassazione sull'argomento.

Le misure cautelari

Le misure cautelari, disciplinate nel Libro IV, c.p.c., sono provvedimenti immediatamente esecutivi che possono essere adottati dall'Autorità giudiziaria nel corso delle indagini preliminari o del processo al fine di garantire l'effettività dell'azione penale e evitare la commissione di ulteriori reati.

Tali provvedimenti sono destinati a perdere efficacia qualora venga pronunciata la sentenza di proscioglimento nel merito o di non luogo a procedere e, parimenti, non possono essere irrogati qualora il giudice si sia già pronunciato in tal senso, come confermato dalla Corte di Cassazione nella [sentenza](#)

[n. 41387/2014](#) secondo cui “*le sentenze di proscioglimento nel merito costituiscono condizioni impeditive (quanto all'introduzione) o estintive (quanto al mantenimento) delle misure limitative della libertà personale o reale e tale conclusione è imposta dall'[articolo 300](#), c.p.p., per le misure cautelari personali, e dall'[articolo 323](#), c.p.p., per le misure cautelari reali, in quanto tali disposizioni, prevedendo la perdita di efficacia delle misure in corso di esecuzione in presenza, tra l'altro, di sentenze di proscioglimento o di non luogo a procedere, vietano, a maggior ragione, che le restrizioni di libertà possano essere introdotte al cospetto delle fattispecie estintive in esse indicate*”.

Le misure cautelari si suddividono in personali e reali.

Le misure cautelari personali

Il Legislatore ha stabilito che le misure cautelari personali, ossia quelle che vanno a incidere sulla libertà della persona (misure coercitive) o sulla possibilità di esercitare liberamente alcune facoltà giuridiche (misure interdittive)¹ siano irrogabili quando sussistono i gravi indizi di colpevolezza e in presenza di circostanze predeterminate.

In particolare, secondo l'[articolo 274](#), c.p.p. le misure cautelari possono essere disposte:

- a) quando sussistono specifiche e inderogabili esigenze attinenti alle indagini relative ai fatti per i quali si procede, in relazione a situazioni di concreto e attuale pericolo per l'acquisizione o la genuinità della prova;
- b) quando l'imputato si è dato alla fuga o sussiste concreto e attuale pericolo che egli si dia alla fuga, sempre che il giudice ritenga che possa essere irrogata una pena superiore a 2 anni di reclusione;
- c) quando, per specifiche modalità e circostanze del fatto e per la personalità della persona sottoposta alle indagini o dell'imputato, sussiste il concreto e attuale pericolo che questi commetta gravi delitti con uso di armi o di altri mezzi di violenza personale o diretti contro l'ordine costituzionale, ovvero delitti di criminalità organizzata, oppure della stessa specie di quello per cui si procede.

Con particolare riferimento a quest'ultima ipotesi, la Corte di Cassazione ha precisato che, ai fini dell'individuazione della esigenza cautelare, la sussistenza del concreto pericolo di reiterazione dei reati deve essere desunta sia dalle specifiche modalità e circostanze del fatto, sia dalla personalità dell'imputato, valutata sulla base dei precedenti penali o dei comportamenti concreti, attraverso una valutazione che tenga conto di entrambi i criteri direttivi indicati.

¹ Tra le misure personali quelle maggiormente applicate in relazione alla commissione di reati tributari sono la custodia in carcere (articolo 285, c.p.p.), gli arresti domiciliari (articolo 284, c.p.p.), il divieto di espatrio (articolo 281, c.p.p.); tra le misure interdittive si annoverano la sospensione da un pubblico ufficio o servizio (articolo 289, c.p.p.) e l'interdizione dalla professione o impresa privata (articolo 290, c.p.p.).

Con la [sentenza n. 23522/2014](#) la Corte di Cassazione ha ritenuto che sussistessero esigenze di custodia cautelare e ha confermato la legittimità dell'applicazione della misura cautelare degli arresti domiciliari nei confronti del dottore commercialista che non si era limitato allo svolgimento dell'attività di tipo professionale, ma aveva agito come vero e proprio concorrente in reati sistemici di frode fiscale, seguendo in prima persona false fatturazioni e dando anche indicazioni dei dati da riportare sulle fatture. Secondo la Suprema Corte

“L'aver preso parte ad una associazione per delinquere, l'aver pianificato e realizzato un complesso progetto criminoso coinvolgente un numero consistente di società e di persone, l'aver perpetuato l'attività illecita per lungo tempo (dal 2006 al 2011) e l'aver lucrato ingenti capitali destinati all'Erario sono elementi che denotano la tendenza del commercialista (e dei coindagati, siano essi clienti, o meno, del primo) a compiere imprese delittuose con modalità strutturate e sofisticate, a commettere reati per finalità di indebito profitto, nonché ad avvalersi, nei propri intenti illeciti, del contributo fiduciario di altri soggetti parimenti intranei ad ambienti dediti a condotte di frode dell'azione fiscale”.

La sussistenza di un'esigenza cautelare deve essere valutata tenendo anche conto del lasso di tempo trascorso dalla commissione del reato, che rende sempre meno fondata la necessità di preservare le prove o di impedire il compimento di ulteriori reati.

Nella [sentenza n. 45249/2014](#) la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso proposto avverso l'ordinanza del tribunale che aveva rigettato la richiesta di riesame presentata avverso l'ordinanza di applicazione della misura della custodia cautelare in carcere per i reati di cui agli articoli [2](#), D.Lgs. 74/2000 e [110](#), c.p.p. disposta nei confronti del consulente fiscale di una società che era stato ritenuto l'ideatore del meccanismo fraudolento finalizzato all'evasione dell'Iva mediante la registrazione nelle scritture contabili obbligatorie di elementi passivi fittizi.

Nel ricorso il provvedimento era censurato anche con riferimento alla carenza dell'esigenza cautelare del pericolo di reiterazione del reato per mancanza di motivazione in ordine alla requisito dell'attualità delle esigenze cautelari, posto che l'asserita condotta illecita sarebbe cessata quasi 3 anni prima dell'emissione dell'ordinanza impugnata.

La Corte, richiamando un proprio consolidato orientamento, ha statuito che *“la distanza temporale tra i fatti e il momento della decisione cautelare, giacchè tendenzialmente dissonante con l'attualità e l'intensità delle esigenze cautelari, comporta un rigoroso obbligo di motivazione sia in relazione a detta attualità sia in relazione alla scelta della misura, dovendosi ritenere che ad una maggiore distanza temporale dai fatti corrisponda un affievolimento delle predette esigenze”.*

L'[articolo 275](#), c.p.p. detta alcune regole sulle modalità di applicazione delle misure cautelari personali, stabilendo che il giudice debba tenere conto della specifica idoneità di ciascuna in relazione alla natura e al grado delle esigenze cautelari da soddisfare nel caso concreto.

Inoltre, la misura deve essere proporzionata all'entità del fatto e alla sanzione che sia stata o si ritiene possa essere irrogata e, per quanto concerne la custodia cautelare in carcere, essa può essere disposta soltanto quando le altre misure coercitive o interdittive, anche se applicate cumulativamente, risultino inadeguate.

In ogni caso, le misure cautelari coercitive e interdittive possono essere applicate solo quando si procede per delitti per i quali la legge stabilisce la pena dell'ergastolo o della reclusione superiore al massimo a 3 anni, con eccezione della custodia cautelare in carcere che può essere disposta solo per delitti (consumati o tentati) per cui è prevista la pena della reclusione non inferiore al massimo a 5 anni.

Infine, è bene precisare che le misure cautelari hanno una durata massima disciplinata dagli articoli [303](#) e ss., c.p.p. che aumenta in proporzione alla gravità del reato e che differisce a seconda delle fase del procedimento penale nella quale è applicata, mentre le misure interdittive non possono avere durata superiore a 12 mesi e perdono efficacia quando è decorso il termine fissato dal giudice nell'ordinanza di irrogazione ([ex articolo 308](#), c.p.p.).

Avverso le misure cautelari coercitive può essere proposta istanza di riesame ai sensi dell'articolo [309](#), c.p.p. avanti al Tribunale del luogo in cui ha sede la Corte di Appello o la sezione distaccata della Corte di Appello nella cui circoscrizione è compreso l'ufficio del giudice che ha emesso l'ordinanza entro 10 giorni dalla esecuzione o notificazione del provvedimento; il tribunale deve decidere entro 10 giorni dalla ricezione degli atti e può dichiarare inammissibile la richiesta, oppure annullare, riformare o confermare l'ordinanza oggetto del riesame, anche per motivi diversi da quelli enunciati e per ragioni diverse da quelle indicate nella motivazione del provvedimento stesso.

Avverso le ordinanze in materia di misure cautelari personali interdittive può essere proposto appello [ex articolo 310](#), c.p.p. che prevede un procedimento analogo a quello già esaminato in precedenza.

Infine, avverso le ordinanze emesse ai sensi degli articoli 309 e 310, c.p.p. può essere proposto ricorso per Cassazione [ex articolo 311](#), c.p.p.

Le misure cautelari reali

Le misure cautelari reali vanno a incidere sulla sfera patrimoniale del soggetto indagato o imputato o anche di soggetti terzi e determinano l'indisponibilità di beni, allo scopo di evitare che l'efficacia di una sentenza irrevocabile di condanna possa essere vanificata dal trascorrere del tempo.

Anche per l'irrogazione di tali misure devono sussistere le esigenze cautelari, quantomeno nella forma del *fumus commissi delicti* e del *periculum in mora*.

Sul punto la Corte di Cassazione, nella [sentenza n. 48424/2014](#), ha precisato che

“Anche se in materia di sequestro preventivo il codice di rito non richiede che sia acquisito un quadro probatorio serio come per le misure cautelari personali, non è però sufficiente prospettare un fatto costituente reato, limitandosi alla sua mera enunciazione e descrizione. È invece necessario valutare le concrete risultanze istruttorie per ricostruire la vicenda anche al semplice livello di fumus al fine di ritenere che la fattispecie concreta vada ricondotta alla figura di reato configurata; è inoltre necessario che appaia possibile uno sviluppo del procedimento in senso favorevole all'accusa nonchè valutare gli elementi di fatto e gli argomenti prospettati dalle parti. A tale valutazione, poi, dovranno aggiungersi le valutazioni in tema di periculum in mora che, necessariamente, devono essere riferite ad un concreto pericolo di prosecuzione dell'attività delittuosa ovvero ad una concreta possibilità di condanna e, quindi, di confisca”.

Le misure cautelari reali consistono nel sequestro che può essere conservativo o preventivo.

Il sequestro conservativo

La misura è disciplinata dall'[articolo 316](#), c.p.p. che, ai commi 1 e 2, stabilisce che

“1. Se vi è fondata ragione di ritenere che manchino o si disperdano le garanzie per il pagamento della pena pecuniaria, delle spese di procedimento di ogni altra somma dovuta all'erario dello Stato, il pubblico ministero, in ogni stato e grado del processo di merito, chiede il sequestro conservativo dei beni mobili o immobili dell'imputato o delle somme o cose a lui dovute, nei limiti in cui la legge ne consente il pignoramento”.

2. Se vi è fondata ragione di ritenere che manchino o si disperdano le garanzie delle obbligazioni civili derivanti dal reato, la parte civile può chiedere il sequestro conservativo dei beni dell'imputato o del responsabile civile, secondo quanto previsto dal comma 1.

Il sequestro è disposto con ordinanza dal giudice che procede nella fase del procedimento penale in cui è richiesto; l'ufficiale giudiziario procede all'applicazione della misura cautelare secondo le forme prescritte dal codice di procedura civile per l'esecuzione del sequestro conservativo sui beni mobili o immobili.

La misura è destinata a perdere efficacia quando la sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere non è più soggetta a impugnazione; al contrario, si converte in pignoramento quando diventa irrevocabile la sentenza di condanna al pagamento di una pena pecuniaria o quando diviene esecutiva la sentenza che condanna l'imputato e il responsabile civile al risarcimento del danno in favore della parte civile.

Il sequestro conservativo

Il sequestro preventivo può essere disposto, [ex articolo 321](#), c.p.p. *“Quando vi è pericolo che la libera disponibilità di una cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso ovvero agevolare la commissione di altri reati, a richiesta del pubblico ministero il giudice competente a pronunciarsi nel merito ne dispone il sequestro con decreto motivato. Prima dell'esercizio dell'azione penale provvede il giudice per le indagini preliminari”* (c.d. sequestro impeditivo), nonché in relazione alle “cose di cui è consentita la confisca” (c.d. sequestro finalizzato alla confisca).

Nella prima ipotesi, la misura cautelare è finalizzata a porre fine a quelle situazioni di pericolosità che possono crearsi con il possesso della "cosa pertinente al reato": in tale categoria sono ricompresi i beni che, anche indirettamente, sono rilevanti ai fini dell'accertamento del fatto criminoso, delle circostanze e del suo autore, o comunque che siano in qualche modo collegati alla commissione dell'illecito, tranne nei casi di rapporto di mera occasionalità.

Nell'ipotesi di sequestro funzionale alla confisca, il presupposto dell'applicabilità della misura si collega alla confiscabilità dei beni previsti dall'[articolo 240](#), c.p.p. ossia, tra l'altro: le cose che servono o furono destinate a commettere il reato, le cose che ne sono il prodotto, il profitto, il prezzo, ovvero, nel caso in cui non è possibile eseguire la confisca del profitto o del prodotto diretti, le somme di denaro, beni o altre utilità di cui il colpevole ha la disponibilità per un valore corrispondente a tale profitto o prodotto.

Il sequestro è immediatamente revocato a richiesta del PM o dell'interessato quando risultano mancanti, anche per fatti sopravvenuti, le condizioni di applicabilità; inoltre il giudice, al di fuori del caso in cui debba essere disposta la confisca, con la sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere anche non definitiva, ordina che le cose sequestrate siano restituite a chi ne abbia diritto. Se

è pronunciata sentenza di condanna, gli effetti del sequestro permangono quando è stata disposta la confisca delle cose sequestrate.

Si rammenta, infine, che avverso le misure cautelari reali può essere proposta istanza di riesame ai sensi dell'[articolo 324](#), c.p.p. avanti al Tribunale del capoluogo della Provincia in cui ha sede l'ufficio che ha emesso il provvedimento entro 10 giorni dalla esecuzione del medesimo o dalla diversa data in cui l'interessato ha avuto conoscenza dell'avvenuto sequestro; il Tribunale deve decidere entro 10 giorni dalla ricezione degli atti e può dichiarare inammissibile la richiesta, oppure annullare, riformare o confermare il sequestro. Avverso le ordinanze emesse ai sensi degli articoli [309](#) e [310](#), c.p.p. può essere proposto ricorso per Cassazione per violazione di legge ex [articolo 325](#), c.p.p..

Il sequestro preventivo emesso in relazione a fattispecie penale tributaria costituisce uno degli argomenti maggiormente discussi in dottrina e giurisprudenza poiché presenta diversi spunti critici. In particolare, una delle problematiche più rilevanti è quella relativa all'applicabilità del sequestro per equivalente in sostituzione di quello nella forma diretta.

Sul punto, a fronte di precedenti orientamenti contrastanti, si sono espresse le SS.UU. della Corte di Cassazione nella celebre [sentenza n. 10561/2014](#) che ha statuito che:

“È consentito nei confronti di una persona giuridica il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto (o beni direttamente riconducibili al profitto) sia nella disponibilità di tale persona giuridica”.

“Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti di una persona giuridica qualora non sia stato reperito il profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa, salvo che la persona giuridica sia uno schermo fittizio”.

Tale orientamento è stato quindi ribadito dalla Suprema Corte in diverse pronunce; nella [sentenza n. 30995/2016](#) la Cassazione ha ritenuto insussistenti i presupposti di un sequestro per equivalente sui beni di una società osservando che l'applicazione della misura era stata giustificata in forza dell'impossibilità di procedere al sequestro del profitto diretto del reato, rappresentato dal risparmio di spesa, in quanto la difesa dell'amministratore della società non avrebbe provato l'esistenza, in capo alla medesima, di disponibilità finanziarie o di beni derivanti dall'eventuale utilizzo delle somme non versate all'Erario.

Di conseguenza, secondo la Corte, l'impossibilità di procedere al sequestro del profitto diretto del reato di omesso versamento dell'Iva derivava da un'asserita carenza difensiva, anziché, in ossequio a una corretta distribuzione degli oneri probatori, all'esito di una valutazione allo stato degli atti in

ordine alle risultanze relative al patrimonio dell'ente che aveva tratto vantaggio dalla commissione del reato.

Con la [sentenza n. 35330/2016](#), la Cassazione ha ulteriormente precisato che il sequestro preventivo per equivalente non può essere applicato in luogo del sequestro preventivo finalizzato a confisca diretta del profitto neppure per ragioni di prudenza investigativa: nella fattispecie decisa dalla Corte, infatti, secondo il PM la verifica di eventuali saldi attivi dei conti correnti non avrebbe potuto essere compiuta dalla polizia giudiziaria senza interpellare gli istituti bancari, il che “*avrebbe svelato la pendenza di indagini e quindi compromesso la fruttuosità della misura cautelare, che, per sua natura, è un atto a sorpresa*”.

La Cassazione ha accolto il ricorso presentato dall'indagato che aveva sostenuto che l'impossibilità della confisca diretta avrebbe dovuto essere oggettiva e non affidata alla discrezionalità del PM e rilevando, inoltre, come l'eventuale verifica dei saldi dei conti correnti non avrebbe compromesso l'indagine e il sequestro “come atto a sorpresa”, dovendosi altrimenti ritenere che qualsiasi atto di indagine sarebbe pregiudizievole in quanto causa di una fuga di notizie.

Nella [sentenza n. 31617/2015](#) le SS.UU. della Cassazione hanno invece precisato che qualora il prezzo o il profitto c.d. accrescitivo derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca delle somme depositate su c/c bancario, di cui il soggetto abbia la disponibilità, deve essere qualificata come confisca diretta e, in considerazione della natura del bene, non necessita della prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto dell'ablazione e il reato.

Ulteriore questione dibattuta in giurisprudenza riguarda la corretta quantificazione dell'ammontare del profitto conseguito in seguito alla commissione di un reato tributario.

Con la [sentenza n. 4567/2016](#), la Corte di Cassazione si è espressa in relazione a una vicenda in cui era stato disposto un sequestro preventivo nei confronti dei beni appartenenti a 2 soggetti indagati per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture emesse per operazioni inesistenti [ex articolo 2](#), D.Lgs. 74/2000.

Secondo la tesi degli indagati, il profitto del reato era stato erroneamente identificato con la somma degli elementi passivi fittizi indicati nelle fatture emesse per operazioni inesistenti, elementi rilevanti ai fini del superamento della soglie di punibilità, mentre avrebbe dovuto essere rapportato all'ammontare delle imposte evase (maggiorate di sanzioni e interessi) che costituivano il presunto vantaggio patrimoniale conseguito.

Tale assunto è stato accolto dalla Cassazione che ha ricordato che la nozione di profitto del reato, non essendo contenuta in una specifica disposizione legislativa, è stata individuata dalla giurisprudenza di legittimità nel “*vantaggio economico ricavato in via immediata e diretta dal reato*”.

Da ciò, secondo la Corte deriva che, nell’ambito dei reati tributari, il sequestro per equivalente deve riferirsi unicamente all’imposta evasa che costituisce il vantaggio immediato conseguito in seguito alla commissione del reato di dichiarazione fraudolenta.