

Giustizia & Sentenze

Il commento alle principali sentenze

N. 12

20.02.2014

Reati tributari del manager. Società a rischio

Per gli illeciti fiscali commessi dal legale rappresentante, sono sequestrabili, se “profitto” del reato, i beni della società

Categoria: Contenzioso
Sottocategoria: Reati tributari

Nel caso di reati fiscali commessi dal legale rappresentante, è consentito, nei confronti della persona giuridica, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro e di altri beni fungibili o di beni, comunque, direttamente **ricongiungibili al profitto del reato**, mentre **non è consentito** il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti di altri beni della persona giuridica.

È quanto si apprende [dall'informativa provvisoria n. 1 del 30 gennaio 2014 della Corte di Cassazione – Sezioni Unite Penali.](#)

L'informativa provvisoria

Per gli illeciti fiscali commessi dal legale rappresentante sono sequestrabili, se “profitto” del reato, i beni della società. È quanto si apprende dall'informativa n. 1 del 30 gennaio 2014 della Corte di Cassazione – Sezioni Unite Penali.

La questione controversa

La Terza Sezione Penale della Cassazione, [con ordinanza 22 novembre 2013 n. 46726](#), prendendo atto del contrasto giurisprudenziale esistente sul punto, aveva chiesto alle Sezioni Unite di dire **se fosse possibile o meno** disporre il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca diretta o per equivalente, nei confronti di una persona giuridica per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa.

Sì al sequestro, ma con limiti

L'orientamento prevalente

Ebbene, a giudizio del Massimo Consesso del Palazzaccio: **“È consentito nei confronti della persona giuridica il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro e di altri beni fungibili o di beni comunque direttamente riconducibili al profitto del reato, mentre non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti di ulteriori beni della persona giuridica”**.

La confisca, anche per equivalente, è una delle sanzioni principali applicabili alla persona giuridica ritenuta responsabile per uno dei reati cosiddetti “presupposto”, individuati dal D.lgs 231 del 2001.

Precisamente, ai sensi dell'art. 19, nei confronti dell'ente è sempre disposta, **con la sentenza di condanna**, la confisca del prezzo o del profitto del reato, salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato. Sono fatti salvi i diritti acquisiti dai terzi in buona fede (comma 1). **Quando non è possibile eseguire la confisca**, la stessa può avere a oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato (comma 2).

L'indirizzo maggioritario della giurisprudenza di legittimità, ha escluso la possibilità di applicare alle società la misura ablatoria per i reati tributari perpetrati dai vertici, assumendo la **mancata inclusione** degli illeciti previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74 nell'elencazione dei reati “presupposto”, di cui agli artt. 24 e seguenti del D.lgs 231, sulla responsabilità amministrativa degli enti.

In altre parole, la possibilità di aggredire direttamente i beni di una società, per le violazioni finanziarie commesse dagli amministratori, è stata ripetutamente esclusa da un gran numero di sentenze che hanno fatto leva sulle disposizioni del D.Lgs. n. 231 del 2001, **che non annovera** i reati tributari tra le fattispecie in grado di giustificare l'adozione del provvedimento cautelare in questione.

Per esempio, con riferimento al sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente (ex artt. 53 e 19 secondo comma D.Lgs. 231/2001), la S.C. ha sostenuto che **non può essere disposto sui beni appartenenti alla persona giuridica**, ove si proceda per le violazioni finanziarie commesse dal legale rappresentante della società, atteso che i delitti fiscali **non figurano** tra le fattispecie dei reati presupposto, che possono determinare la responsabilità dei soggetti collettivi e che, conseguentemente, sono in grado di giustificare l'adozione del provvedimento cautelare reale (Cass. Sez. III, n. 1256 del 2012 e n. 25774 del 2012).

Si è argomentato, a tal proposito, che una responsabilità degli enti per i reati tributari, non potrebbe essere fatta derivare da quella assegnata alle persone giuridiche nel diritto tributario.

**Sì per società
“schermo”**

Ciò perché il sistema del diritto penale tributario deve essere letto e interpretato nell'ambito del complessivo sistema del diritto penale, e non può essere ritenuto un mero apparato sanzionatorio di disposizioni tributarie, avente vita a sé stante e avulso dal generale sistema punitivo, quasi fosse una sorta di “sistema speciale” (cfr. Cass. Sez. III, n. 24851 del 2013).

Pertanto, a parte qualche caso isolato, il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente è stato dichiarato legittimo (dall'orientamento maggioritario) solo quando la struttura aziendale è apparsa come un **apparato fittizio utilizzato dal reo per commettere gli illeciti fiscali** (si pensi a una “cartiera”). In questo caso, infatti, è come se l'illecito non fosse stato commesso nell'interesse o a vantaggio di una persona giuridica, ma del reo medesimo attraverso lo “schermo” dell'ente.

Questa impostazione è coerente con il principio secondo cui, possono essere colpiti i beni inclusi nel patrimonio della persona giuridica, quando quest'ultima sia stata appositamente utilizzata come apparato fittizio per commettere gli illeciti, sicché **ogni cosa simulatamente intestata alla società sarebbe immediatamente riconducibile alla disponibilità dell'autore del reato** (Cass. Sez. III, n. 15349 del 2013).

**Superato
l'orientamento
prevalente**

Ebbene, con l'informativa provvisoria n. 1 del 30 gennaio 2014, le Sezioni Unite Penali della Cassazione si sono espresse sull'argomento, ammettendo l'adozione della misura ablativa anche nei confronti degli enti che abbiano tratto beneficio dall'illecito fiscale commesso dal loro legale rappresentante. La misura, però, può colpire esclusivamente i beni che siano **“direttamente” riconducibili** al profitto del reato (fiscale).

Per aggredire il patrimonio della società, non è, dunque, richiesta la responsabilità amministrativa dell'ente, ex D.Lgs. n. 231/2001, ma unicamente che il denaro e gli altri beni siano **“direttamente riconducibili al profitto del reato, mentre non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti di ulteriori beni della persona giuridica” (SS.UU. informativa provvisoria n. 1/2014).**

**Ha prevalso la
tesi
“minoritaria”**

I motivi di questa interpretazione non sono ancora noti, ma lo saranno a breve. Per ora, quindi, si può solo ipotizzare che il Massimo Consesso abbia aderito alla **tesi minoritaria**, che ritiene legittima la confisca di valore quando la persona giuridica si sia **avvantaggiata dei profitti degli illeciti fiscali**.

Ipotesi di sequestro

Se, infatti, il profitto del reato è confluito nella società, quest'ultima **non può considerarsi terzo estraneo al reato** perché partecipa all'utilizzazione degli incrementi economici che ne sono derivati (cfr. Cass., sentenze n. 28731 del 2011, n. 38740 del 2012. Si veda anche Cass. n. 17485 del 2012 secondo cui: "tra la persona fisica, alla quale è addebitato il reato, e la persona giuridica, chiamata a risponderne", non può che valere il principio applicabile a più concorrenti nel reato, nel senso che a ciascun concorrente devono imputarsi le conseguenze di esso).

Orbene, alla luce della giurisprudenza della Suprema Corte, il sequestro preventivo, funzionale alla confisca, in caso di reati fiscali commessi dai manager, può essere disposto anche nei confronti della società nei seguenti casi:

- a) **beni direttamente riconducibili al "profitto" del reato.** La società non può considerarsi terzo estraneo al reato, quando partecipa all'utilizzazione degli incrementi economici che ne sono derivati;
- b) **somme non versate al Fisco che si trovano interamente nelle casse della società.** In argomento è stato ritenuto legittimo il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca "diretta" del profitto del reato di **omesso versamento di ritenute certificate** commesso dall'amministratore, consistente nell'imposta non versata, la cui somma corrispondente sia rimasta nelle casse della società (Cass. n. 38740 del 2012);
- c) **società "schermo".** La confisca di valore, anche dell'intero patrimonio della società, per i reati fiscali commessi dal legale rappresentante, è ammissibile tutte le volte in cui l'ente sia una struttura solo fittizia **esclusivamente dedicata alla commissione dell'illecito**, sicché ogni cosa fittiziamente intestata alla società sia immediatamente riconducibile alla disponibilità dell'autore del reato. L'illecito tributario non risulta commesso nell'interesse o a vantaggio di una persona giuridica, ma a beneficio diretto del reo attraverso lo schermo dell'ente (ex multis: n. 25774 e n. 33371 del 2012, n. 1256, n. 37591 e n. 42350 del 2013);
- d) **organizzazione criminale transnazionale.** Gli illeciti tributari possono essere fatti rientrare nella categoria dei "reati fine" di un'organizzazione criminale transnazionale. Ciò consente la confisca di valore per l'ammontare del prezzo o del profitto del reato sul patrimonio della persona giuridica. Si è sostenuto che la confisca per equivalente, prevista dall'art. 11 della L. n. 146/2006 per i reati transnazionali, è applicabile anche al profitto dei **reati di frode fiscale** (Cass. Sez. III pen. n. 11969 del 2011) o di **sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte** (SS.UU. n. 18374 del 2013), rientranti nel programma di un'organizzazione criminale transnazionale.

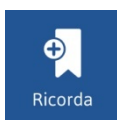
Il “fumus” quale presupposto

Per quanto riguarda i presupposti applicativi della misura ablativa in questione, valgono i principi generali secondo i quali il provvedimento di sequestro preventivo, anche se adottato ai sensi dell'art. 321 secondo comma cod. proc. pen., deve essere **adeguatamente motivato** in ordine alla sussistenza del presupposto del “*fumus commissi delicti*”.

A tal riguardo è stato precisato che, il “*fumus*” del reato ipotizzato deve essere coerente con gli elementi fattuali integranti l'ipotesi criminosa (Cass. Sez. III pen., n. 7078 del 2013) e che rientra, altresì, tra i doveri del Tribunale del riesame, la necessità di esaminare la sussistenza degli **elementi indiziari** indicativi della concreta sussistenza del “*fumus*” del reato ipotizzato (Cass. Sez. III pen. n. 1261 del 2012).

Il compendio probatorio **non deve avere** la consistenza dei gravi indizi di colpevolezza, richiesti per l'applicazione delle misure cautelari personali, ma non può essere del tutto assente e deve configurarsi quale prospettazione, da parte del P.M., dell'esistenza di **concreti elementi per riferire il reato alla persona dell'indagato** (Cass. Sez. III pen., n. 20294 del 2012).

Infatti, pur non dovendosi estendere all'accertamento del merito dell'azione penale, la verifica dei presupposti per le misure cautelari reali, non deve neanche risolversi in un mero controllo formale e cartolare, **ma deve essere concreto e può estendersi anche all'eventuale difetto dell'elemento soggettivo**, purché d'immediato rilievo (Cass. Sez. III pen., 11/5/, n. 23668 del 2011).



La confisca di valore, tutelando il bene giuridico patrimoniale della percezione dei tributi, è applicabile solo alle imposte sui redditi in senso tecnico, e **non è estensibile all'IRAP** (Cass. Sez. III pen. n. 11147 del 2011).

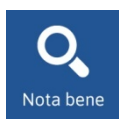
L'oggetto

In merito all'oggetto della misura ablativa, la giurisprudenza di legittimità ritiene che esso sia rappresentato dai beni di cui il reo ha la disponibilità per un valore corrispondente a quelli costituenti il “prezzo” o il “profitto” del reato, che sia stato realmente lucrato dall'indagato (Cass. Sez. VI pen. n. 42530 del 2012).

Nei reati tributari la nozione di “**profitto**” va apprezzata in senso ampio, in modo da ricomprendervi **qualsiasi vantaggio economico** che sia derivato al contribuente in seguito all'evasione (da ultimo, v. Cass. Sez. III pen. 6309 del 2013). Il sequestro **va, quindi, riferito all'ammontare dell'imposta evasa**, che costituisce un indubbio vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita e, in quanto tale, riconducibile alla nozione di “profitto”, inteso come **risparmio economico** da cui consegue l'effettiva sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, di cui certamente beneficia il reo.

La quantificazione di detto risparmio è **comprensiva** del mancato pagamento degli interessi e delle sanzioni dovute in seguito all'accertamento del debito tributario (Cass. Sez. V pen. n. 1843 del 2012 e Cass. Sez. III pen. n. 29093 del 2013).

Nella particolare ipotesi di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000), il profitto confiscabile, anche nella forma per equivalente, è costituito da qualsiasi vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato, e quindi è identificabile anche in un **risparmio di spesa** come quello derivante dal mancato pagamento degli interessi e delle sanzioni dovuti in seguito all'accertamento del debito tributario. Infatti, da quando sono maturati gli accessori al credito tributario, l'attività distrattiva dei beni, finalizzata a rendere infruttuosa la procedura di riscossione, comprende un risparmio di spesa inclusivo, non più soltanto della voce principale del debito erariale, **ma di tutti gli accessori divenuti esigibili dal Fisco**; e poiché il profitto, cioè il risparmio illecito del contribuente, va calcolato con riferimento alla totalità del credito dell'Erario, è indifferente la natura delle voci che compongono quest'ultimo, poiché la condotta criminosa è finalizzata a evitarne il complessivo pagamento (Cass. Sez. V pen. n. 1843 del 2012 e Sez. III pen. n. 45849 del 2012).



La determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, quale oggetto della misura cautelare, **spetta al giudice penale**, il quale procede d'ufficio ai necessari accertamenti, eventualmente mediante il ricorso a presunzioni di fatto. **L'autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario** non esclude che, ai fini della formazione del suo convincimento, il giudice penale possa avvalersi degli stessi elementi che determinano presunzioni secondo la disciplina tributaria, a condizione che gli stessi siano assunti non con l'efficacia di certezza legale, **ma come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori** (tra le tante, Cass. sez. III pen. n. 9043 del 2013). Con riferimento ai rimedi finalizzati a garantire il rispetto del **principio di adeguatezza proporzionalità**, vigente per le misure cautelari reali, il soggetto destinatario del provvedimento di coercizione reale, **nel caso di sproporzione** tra il valore economico dei beni da confiscare, indicato nel decreto di sequestro, e l'ammontare delle cose effettivamente sottoposte a vincolo, **può contestare tale eccedenza** al fine di ottenere una **riduzione della garanzia**, presentando apposita richiesta al PM, al GIP, oppure al Tribunale del riesame (Cass. Sez. III pen. n. 10567 del 2012).

Sequestro finalizzato alla confisca nei confronti della società per reati tributari commessi dagli amministratori	
Il contrasto	<p>Tesi maggioritaria</p> <p>La confisca per equivalente, ex art. 19 D.Lgs. n. 231 del 2001, è applicabile con riferimento ai soli reati indicati negli artt. 24 e seguenti del medesimo decreto, tra cui non rientrano quelli previsti e puniti dal D.Lgs. n. 74/2000. I beni della società sono, pertanto, intangibili anche quando l'illecito finanziario è stato commesso dagli amministratori a vantaggio o nell'interesse dell'ente, salvo il caso in cui l'ente stesso rappresenta un apparato fittizio strumentale alla realizzazione dell'evasione fiscale.</p> <p>Tesi minoritaria</p> <p>Sequestrabili ai fini della confisca, i beni della società che ha tratto beneficio dal reato fiscale commesso dal legale rappresentante.</p>
Le SS.UU.	È consentito, nei confronti della persona giuridica, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro e di altri beni fungibili, o di beni, comunque, direttamente riconducibili al profitto del reato tributario, mentre non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente. nei confronti di ulteriori beni della persona giuridica.
Nozione di "profitto"	Nei reati tributari il profitto del reato s'identifica con l'imposta evasa comprensiva del mancato pagamento degli interessi e delle sanzioni, dovute in seguito all'accertamento del debito tributario.
Confisca per equivalente nell'ordinamento penale tributario	
È stata estesa ai reati tributari dall'art. 1 comma 143 della L. n. 244 del 2007 (Finanziaria 2008). Nei casi di cui, agli artt. 2 (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), 4 (Dichiarazione infedele), 5 (Omessa dichiarazione), 8 (Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 10 bis (Omesso versamento di ritenute certificate), 10 ter (Omesso versamento di IVA), 10 quater (Indebita compensazione) e 11 (Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte) del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, <u>le disposizioni di cui all'art. 322 ter cod. pen.</u>	

Irretroattività

La confisca per equivalente può trovare applicazione per i reati tributari commessi dal 1° gennaio 2008, data di entrata in vigore dell'art. 1 comma 143 della L. n. 244/2007.

- Riproduzione riservata -