

## Evasione fiscale: sanzioni penali e amministrative in capo all'autore materiale del fatto e alla società

di

Pubblicato il 14 Maggio 2016

note sull'applicazione (per un medesimo fatto di evasione fiscale) delle conseguenti misure sanzionatorie, sia amministrative che penali, in capo a due soggetti distinti: l'autore materiale del fatto e la società che ha beneficiato dell'evasione fiscale

La terza sezione penale della Cassazione, con la **sentenza n. 9224**, depositata il 7 marzo scorso, si è pronunciata in materia di **applicazione (per un medesimo fatto evasivo) delle conseguenti misure sanzionatorie, sia amministrative che penali, benché in capo a due soggetti distinti: l'autore materiale del fatto e la società.**

In altre parole, la Corte Suprema afferma (in armonia ai principi normativi di cui al D.Lgs. n. 472/1997, agli art. 19, 20 e 21 del D.Lgs. n. 74/2000, nonché all'art. 7 del D.L. n. 269/2003) che **la sanzione inflitta alla società, in via amministrativa non preclude l'adozione del sequestro preventivo per equità in caso di provvedimento penale a carico del legale rappresentante, che non ha versato l'iva, non fondandosi sull'applicazione il principio del *ne bis in idem*.**

In merito, infatti, occorre precisare che nell'attuale impianto sanzionatorio:

- il **D.Lgs. 472/1997** adotta il principio della identificazione del trasgressore, soggetto passivo della sanzione, con l'**autore materiale della violazione**, unico centro di imputazione della medesima, al quale si aggiunge la **responsabilità solidale** identificata dall'**art.11, comma 1 del citato decreto**. Pertanto, la richiamata norma prevede la responsabilità dell'autore materiale dell'illecito amministrativo – secondo principi di derivazione penalistica – mentre – tramite l'art.11, comma 1 – configura in capo all'ente, con o senza personalità giuridica, che ha tratto vantaggio economico della violazione tributaria, una obbligazione solidale pari alle sanzioni irrogate a colui che ha commesso l'illecito; qualora – ai sensi del **combinato disposto dagli**

**artt. 19, comma 2 e 21, comma 2 del D.Lgs. n. 74/2000** – il soggetto/persona fisica, per la medesima condotta, viene condannato in sede penale per gli stessi fatti, si applica il principio di specialità in ragione del quale in capo al reo si applicano le sole sanzioni penali mentre viene fatta salva l'obbligazione dell'ente di cui al già citato art.11, comma 1 del D.Lgs. n. 472/1997;

- **l'art.7 del D.L. nr. 269/2003** dispone che *“le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica”*. La norma, dunque, introduce una disposizione fondamentale; si abbandona il modello sanzionatorio incentrato sul principio della personalità della sanzione, applicata in capo a chi ha materialmente commesso la violazione, in ragione dell'attribuzione di una partecipazione cosciente e volontaria, per abbracciare il meccanismo della **responsabilità oggettiva** per cui la sanzione viene direttamente applicata sul contribuente a prescindere da qualsiasi tipo di valutazione soggettiva. Il 1° comma dell'art.7 del D.L. nr. 269/03 delinea, quindi, una **responsabilità autonoma ed esclusiva in capo alla persona giuridica per le violazioni amministrative tributarie**. In conseguenza di una condotta illecita, realizzata da un qualsiasi soggetto che opera nell'ambito della compagine aziendale in qualità di dipendente di diritto o di fatto o che pone in essere un'attività di consulenza in senso lato e che ha integrato un illecito amministrativo di natura tributaria, la sanzione amministrativa a questa collegata sarà irrogata ed eseguita direttamente ed esclusivamente in capo alla società o ente con personalità giuridica; in capo all'autore materiale persona fisica, per il medesimo fatto, saranno applicabili le disposizioni sanzionatorie penalistiche.

Ciò premesso, la Cassazione:

- tenuto conto del fatto che l'art. **50 della Carta dei Diritti fondamentali della U.E.** dispone testualmente: *"Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge"*; è incontrovertito che la norma europea pone un limite alla possibilità che un individuo venga processato (o condannato) per una seconda infrazione quando questa scaturisce dagli stessi fatti che hanno dato origine alla prima sanzione;
- tale disposizione trova applicazione nella ipotesi in cui del medesimo fatto sia chiamato a rispondere lo stesso autore, nel senso, cioè, che occorre anche una **identità soggettiva passiva**

**del destinatario della sanzione, conclude** affermando che *“laddove dello stesso fatto rispondono a titolo diverso due diversi soggetti (nel caso in esame la società, destinataria della sanzione tributaria vera e propria ed il suo legale rappresentante, unico soggetto ad essere perseguito penalmente per la condotta contemplata dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 ter non punibile ove riferita alla società), la norma EDU non può trovare applicazione: non è superfluo ricordare che a norma del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 7 le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio delle società aventi personalità giuridica sono a carico di queste ultime e non della persona fisica che le rappresenta legalmente (v. per tali concetti Sez. 3, 24.10.2014 n. 43809, Gabbana e altri, Rv. 265118, depositata nelle more del deposito della presente sentenza, secondo la quale "non sussiste la preclusione all'esercizio dell'azione penale di cui all'art. 649 cod. proc. pen., quale conseguenza della già avvenuta irrogazione, per lo stesso fatto, di una sanzione formalmente amministrativa ma avente carattere sostanzialmente "penale" ai sensi dell'art. 7 CEDU, allorquando non vi sia coincidenza fra la persona chiamata a rispondere in sede penale e quella sanzionata in via amministrativa").”*

Il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente – peraltro ora disciplinato dal nuovo art. 12 bis del D.Lgs. n. 74/2000, introdotto dal D.Lgs. n. 158/2015 – applicato in capo all’autore del reato fiscale non incide sul patrimonio della società/contribuente, a sua volta destinataria – in virtù del richiamato art. 7 del D.L. n. 269/2003 – delle distinte sanzioni amministrative di cui al D.Lgs. n. 471/1997.

Sul punto, infatti, a seguito di opposti orientamenti giurisprudenziali, la Corte di Cassazione, SS.UU., con la sentenza n. 10561 del 30 gennaio 2014, ha **escluso** la possibilità di procedere al sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente sui beni appartenenti alla persona giuridica qualora si proceda per violazioni finanziarie commesse dal legale rappresentante della società e, quindi, quando i beni siano riferibili a persona diversa dal reo; in particolare si specifica come l’unico strumento legislativo in cui individuare una responsabilità della persona giuridica è dato dal D.Lgs. 231/2001; ma gli artt. 24 e ss. del d.lgs. 231/2001 non prevedono i reati tributari.

In particolare, secondo la Suprema Corte:

- *«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».*
- *«Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti degli organi della persona giuridica per reati tributari da costoro commessi, quando sia possibile il sequestro finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa in capo a costoro o a persona (compresa quella giuridica) non estranea al reato».*

14 maggio 2016

Nicola Monfreda