

Evasione fiscale

Confisca per la società “schermo”

A cura di Antonio Gigliotti

È **illegittimo** il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, del patrimonio della società che ha tratto vantaggio dai reati tributari posti in essere dal legale rappresentante, salvo che non si dimostri che la persona giuridica sia un mero apparato fittizio, utilizzato per la commissione degli illeciti fiscali. Lo ha ribadito la **Suprema Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale, con la sentenza 28 maggio 2013, n. 22980.**

Il principio

È illegittimo il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, del patrimonio della società che ha tratto vantaggio dai reati tributari posti in essere dal legale rappresentante, salvo che non si dimostri che la persona giuridica sia un mero apparato fittizio, utilizzato per la commissione degli illeciti fiscali.

Lo ha ribadito la Suprema Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale, con la sentenza 28 maggio 2013, n. 22980.

Applicazione della misura

Gli Ermellini hanno accolto il ricorso di una società i cui beni immobili e mobili registrati, nonché somme di danaro depositate presso conti bancari e/o postali, depositi a risparmio, dossier titoli e cassette di sicurezza erano stati sequestrati, fino alla concorrenza di euro 508.530,00, in relazione al reato di **omesso versamento di IVA** (ex art. 10 ter D.Lgs. n. 74/2000).

Tra le ragioni del ricorso, la dedotta inapplicabilità del sequestro “per equivalente” **ai beni in proprietà della persona giuridica.**

Ebbene, tale assunto difensivo ha colto nel segno, in quanto perfettamente in linea con il costante orientamento della Cassazione che esclude, in relazione ai reati di

cui al D.Lgs. n.74 del 2000, la confisca per equivalente dei beni della società di cui siano **penalmente perseguiti i soci**. A meno che la persona giuridica non rappresenti un **mero apparato fittizio**, utilizzato dal reo per porre in essere reati fiscali (**tra le altre, v. Cass. sentenze n. 1256/2013, n. 33371/2012 e n. 25774/2012**).

Orientamento consolidato

Dunque, nell'annullare l'ordinanza con cui il Tribunale del riesame aveva confermato la misura cautelare disposta dal GIP di Brindisi, i supremi giudici hanno ribadito che il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, **previsto dall'articolo 19, comma 2, del D.Lgs. n. 231 del 2001, nei confronti delle persone giuridiche,**

√ non può essere disposto sui beni di qualsiasi natura appartenenti alla persona giuridica nel caso in cui si proceda per le violazioni finanziarie commesse dal legale rappresentante della società, sulla base dell'articolo 1, comma 143, della L. n. 244 del 2007, **atteso che gli artt. 24 e ss. del citato D.Lgs. n. 231 non prevedono i reati fiscali tra le fattispecie in grado di giustificare l'adozione del provvedimento**, salva sempre l'ipotesi ove la struttura aziendale costituisca un apparato fittizio, utilizzato dal reo per commettere gli illeciti, in quanto in tal caso l'illecito non risulta commesso nell'interesse o a vantaggio di una persona giuridica, **ma del reo medesimo attraverso lo schermo dell'ente**.

Il rinvio

Nel caso di specie, il Tribunale pugliese ha ritenuto che una società non possa considerarsi terza estranea al reato, in quanto, pur non essendo indagata, partecipa all'utilizzazione degli incrementi economici derivanti dall'illecito perpetrato dal legale rappresentante. Sicché il sequestro è finalizzato a rendere possibile il pagamento dell'imposta evasa.

Ma così argomentando il giudice del merito si è posto in **contrasto** con i principi di diritto più volte enunciati dalla giurisprudenza di legittimità, tanto che la Suprema Corte ha ritenuto doveroso annullare il provvedimento gravato con rinvio, *“affinchè il giudice ad quem, a seguito di compiuto riesame degli atti, fornisca la dovuta chiarificazione in ordine alla predetta fittizietà della realtà societaria, **in difetto della quale non può mantenersi il vincolo imposto sul patrimonio dell’ente**”*.

Responsabilità amministrativa degli enti

Si rammenta che il D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 disciplina la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni, anche prive di personalità giuridica, stabilendo che nel caso in cui venga commesso un reato da parte di dirigenti o dipendenti, oltre alla **condanna penale** della persona fisica che ha commesso l’illecito, vi possa essere anche la **condanna “amministrativa”** dell’ente cui appartiene il reo, con applicazione di una sanzione pecuniaria ed eventuali pene accessorie limitative o interdittive dell’attività. In caso di condanna dell’ente è anche disposta la confisca.

In linea generale, la responsabilità dell’ente **viene meno**:

- se prima della commissione del reato è stato adottato ed efficacemente attuato un **modello di organizzazione e gestione** idoneo a prevenire reati della specie di quello che si è verificato e l’ente abbia provveduto ad adottare **un’adeguata vigilanza** sull’osservanza di detto modello, secondo le forme e con le modalità previste;
- se l’autore dell’illecito ha agito **nell’interesse esclusivo proprio o di terzi**.

Per come precisato dalla Corte di Cassazione (**sentenza n. 40380 del 2012**), ai sensi dell’art. 5, commi 1 e 2, del D.Lgs. 231, **il trasferimento di responsabilità** dalla persona fisica (autore dell’illecito) all’ente può avvenire solamente ove il reato presupposto sia stato commesso *“nell’interesse o a vantaggio dell’ente”*, mentre la **responsabilità cessa** se il fatto sia stato commesso *“nell’esclusivo interesse*

proprio o di terzi”, ossia per un fine che non deve avvantaggiare in alcun modo l’ente stesso.

In forza della relazione governativa al D.Lgs. 231, la nozione “d’interesse” esprime la proiezione soggettiva dell’autore (non coincidente, peraltro, con quella di “dolo specifico”, profilo psicologico logicamente non imputabile all’ente) e rappresenta una connotazione accertabile con analisi *ex ante*. Si tratta di una tensione che deve esperirsi in un piano di “*oggettività, concretezza e attualità*” – spiega la Cassazione -, sì da potersi apprezzare in capo all’ente pur attenendo alla condotta dell’autore del fatto persona fisica.

L’accertamento in merito a queste due condizioni risulta essenziale, poiché l’art. 5, comma 2, D.Lgs. cit. specifica che può affermarsi l’assenza di responsabilità dell’ente soltanto quando si accerti “l’interesse” esclusivo di terzi o di persone fisiche.

L’assenza dell’interesse rappresenta, dunque, un limite negativo della fattispecie, perché il rapporto che lega il fatto al suo autore è momento fondante della responsabilità dell’ente, al pari di qualsivoglia profilo dell’illecito presupposto, sicché “*è indefettibile onere del giudice corredare il proprio convincimento con una qualche precisa motivazione a riguardo*” (Cass. sentenza n. 40380/12 cit.).

Soggetti idonei a commettere i reati rilevanti ex art. D.Lgs. 231

- ✓ **soggetti collocati ai vertici dell’organizzazione dell’ente**, quali il legale rappresentante, gli amministratori, i direttori generali, i membri dei comitati esecutivi e tutti i soggetti dotati di rappresentanza;
- ✓ **soggetti in posizione subordinata** (vedi i dipendenti), se essi operino sotto il diretto controllo dei soggetti al vertice.

Sanzioni previste dal D.Lgs. 231

- ✓ pena pecuniaria;
- ✓ misure interdittive;
- ✓ confisca;
- ✓ pubblicazione della sentenza.

A chi non si applica il D.Lgs. 231

- ✓ Lo Stato;
- ✓ gli enti pubblici territoriali;
- ✓ gli altri enti pubblici non economici;
- ✓ gli organi che svolgono funzioni di rilievo costituzionale.

Reati presupposto

I reati che fanno sorgere la **responsabilità dell'ente** in base al D.Lgs. n. 231 del 2001 - poiché commessi da soggetti apicali o subordinati della persona giuridica, nell'interesse e a vantaggio della stessa - sono molteplici e tutti **tassativamente individuati** dal Legislatore. Tanto per citarne alcuni:

- la indebita percezione di erogazioni;
- la truffa in danno dello Stato;
- la concussione e la corruzione;
- i reati societari;
- l'omicidio colposo e le lesioni personali colpose, commessi in violazione delle norme antiinfortunistiche;

- i reati ambientali relativi, per esempio, agli scarichi idrici, alla gestione dei rifiuti, agli obblighi di bonifica e alle emissioni in atmosfera etc.

Ebbene, nel novero dei reati che configurato la responsabilità amministrativa dell'ente **non sono ricompresi gli illeciti penali tributari**.

Ne deriva che la confisca per equivalente prevista **dall'articolo 19, comma 2, della D.Lgs. n. 231 del 2001** è applicabile con riferimento ai reati previsti dagli art. 24 e ss, del medesimo D.Lgs. 231, restando invece esclusa per quelli previsti e puniti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, **pur se commessi dai vertici o dai dipendenti a vantaggio o nell'interesse dell'ente.**

Tale regola, però, **non trova applicazione** nel caso in cui la società rappresenti nei fatti una struttura solo fittizia esclusivamente dedicata alla commissione dei reati fiscali (per esempio, una "cartiera"), ***"sicché ogni cosa fittiziamente intestata alla società sia immediatamente riconducibile alla disponibilità dell'autore del reato"*** (così Cass. Pen. sentenze n. **33371/2012 e n. 17610/2013**).

In conclusione, salva la detta eccezione (società "schermo"), il patrimonio della società non può essere interessato dalla confisca per equivalente in relazione al reato fiscale commesso, per esempio, dal legale rappresentante, **in quanto manca una disposizione di legge che consenta di potere ritenere la società responsabile per gli illeciti penali tributari posti in essere nel suo interesse e a suo vantaggio.**

Il che - come denunciato dalla stessa Corte di Cassazione, **con la sentenza n. 1256 del 2013** - rende l'attuale sistema punitivo, soprattutto quello volto al recupero dei proventi del reato attraverso la confisca di valore, *"inefficace"*.

È altresì evidente - osservano i supremi giudici - una disparità di trattamento in riferimento alla previsione della confisca non solo tra le persone fisiche e le persone giuridiche, ma tra le stesse persone giuridiche, *"a seconda che le stesse rappresentino una emanazione meramente strumentale degli autori del reato – persone fisiche, ossia un comodo e artificioso schermo al cui riparo agire indisturbati, ovvero siano persone giuridiche di dimensione non modesta,*

*rispetto alle quali il contributo delle persone fisiche non può mutarne a tal punto la natura, sicché per quest'ultime può ben parlarsi di una **vera e propria impunità fiscale** rispetto alle prime”.*

26 marzo 2014
Antonio Gigliotti