

Agosto 2018

Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte: la Cassazione impone un rigoroso accertamento della natura fraudolenta degli atti. *Commento a Cassazione Penale, Sez. III, 2 luglio 2018 (ud. 2 marzo 2018), n. 273.*

Enrico Di Fiorino, Partner, Francesca Procopio, Trainee, Fornari e Associati

Premessa

Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte rappresenta una fattispecie appartenente al nucleo storico del diritto penale tributario, essendo tale condotta punita già ai sensi dell'art. 97, comma 6 DPR n. 602/1973. La disposizione, tuttavia, era rimasta per lungo tempo di fatto disapplicata, in ragione della complessità strutturale della fattispecie.

Anche il reato introdotto all'art. 11 D. lgs. n. 74/2000, seppur significativamente modificato rispetto alla precedente versione, per molti anni ha trovato scarsa applicazione. La oramai frequente contestazione della fattispecie *de qua* è da ricondurre alla possibilità – prevista dall'art. 1, comma 143, della legge n. 244/2007 (“Finanziaria 2008”), ora disciplinata all'art. 12 *bis* del D. lgs. n. 74/2000 – di applicare la confisca per equivalente anche ai reati tributari, con conseguente ricorso all'istituto processuale del sequestro preventivo, il quale ha consentito alla sottrazione fraudolenta di trovare una nuova dimensione giurisprudenziale.

Tale peculiare evoluzione ha determinato dei seri limiti dell'esegesi di questa norma, in quanto maturata quasi esclusivamente in sede cautelare. Anche per tale ragione, appare doveroso dare atto della sentenza qui in commento che, rifacendosi a quanto recentemente statuito dalle Sezioni Unite con riferimento ad un'ipotesi delittuosa per certi versi analoga, segna un passaggio rilevante nel percorso di corretta ricostruzione della fattispecie tipica.

Sentenza

La pronuncia interviene in una vicenda in cui l'imputato veniva condannato – tanto in primo grado che in appello – per il reato di cui all'art. 11 D. lgs. n. 74/2000, per aver posto in essere atti fraudolenti al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte. Nello specifico, l'imputato aveva ceduto un'unità immobiliare e due motoveicoli, dopo aver ricevuto la notifica di un avviso di accertamento. Parte delle somme derivanti dalla compravendita immobiliare erano state poi impiegate per l'acquisto di un appartamento,

la cui nuda proprietà veniva intestata alla figlia (anch'essa coinvolta nel procedimento penale) e il diritto di usufrutto vitalizio riservato all'imputato.

La Corte di Cassazione, in primo luogo, si premura di operare un confronto tra l'attuale previsione incriminatrice e il suo più diretto precedente storico, il già citato reato di cui all'art. 97, comma 6 DPR 602/1973.

Sotto la vigenza della previgente norma incriminatrice, rimanevano non punibili tutte le condotte poste in essere dal contribuente prima dell'esecuzione dell'attività di accertamento o, comunque, prima della notifica di inviti o richieste da parte dell'amministrazione finanziaria. In secondo luogo, la rilevanza penale della condotta veniva subordinata all'inefficacia, anche solo parziale, della procedura esecutiva.

Proprio le riscontrate difficoltà applicative hanno condotto il legislatore ad intervenire sulla fattispecie, riponendo la ragion d'essere del nuovo reato sull'idoneità del comportamento fraudolento a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Tale anticipazione della rilevanza penale è stata realizzata attraverso l'eliminazione dell'evento di danno – essendo l'attuale formulazione inquadrabile quale reato di pericolo concreto – e della necessaria precedente attivazione da parte dell'amministrazione finanziaria.

La sentenza, dopo aver ripercorso la definizione del concetto di "alienazione simulata", si concentra sulla nozione di "atti fraudolenti", rilevante ai fini del giudizio, precisando che – secondo un consolidato indirizzo interpretativo – devono considerarsi tali *"tutti quei comportamenti che, quand'anche formalmente leciti, siano tuttavia connotati da elementi di inganno o di artificio, dovendosi cioè ravvisare l'esistenza di uno stratagemma tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali all'esecuzione"*.

Arrivando al cuore della decisione, la Corte evidenzia come la mera idoneità dell'atto a ostacolare l'azione di recupero da parte dell'Erario non sia sufficiente ai fini della configurabilità del reato, essendo – al contrario – necessario *"il compimento di atti che, nell'essere diretti a questo fine, si caratterizzino per la loro natura simulatoria o fraudolenta"*. Sul punto, viene puntualmente e correttamente richiamata una recente pronuncia delle Sezioni Unite, la quale – svolgendo una riflessione sul concetto di "atti simulati e fraudolenti" rilevanti ai sensi dell'art. 388 c.p. (*"Mancata esecuzione dolosa di un provvedimento del giudice"*) – ha precisato che *"non è sufficiente, atteso il tenore letterale della disposizione, al fine di colorare di illiceità penale la condotta de qua, che gli atti siano oggettivamente finalizzati a consentire al loro autore di sottrarsi agli adempimenti indicati, ma è necessario che gli stessi si caratterizzino altresì per la loro natura simulatoria o fraudolenta"*

Al contrario, secondo le Sezioni Unite, una lettura della norma che, per quanto riguarda la natura fraudolenta, facesse coincidere tale requisito con la semplice idoneità dell'atto

alla sottrazione all'adempimento di legge, risulterebbe in contrasto con il principio di legalità. Per tale ragione, è dunque indispensabile *“che l'atto si qualifichi per un quid pluris rispetto alla idoneità a rendere inefficaci gli obblighi nascenti dal provvedimento giudiziario, tanto più in quanto solo così potrebbe giungersi, in un'ottica improntata al principio di offensività, a differenziare una condotta solo civilmente illecita (e passibile, nel concorso degli ulteriori requisiti, di azione revocatoria) da una condotta connotata da disvalore penalmente rilevante”* (Cass. pen., SS. UU., n. 12213/2017).

Svolte queste premesse, la Corte di Cassazione sostiene che la motivazione della sentenza impugnata, al pari di quella emessa al termine del primo grado di giudizio, risulti carente sotto il profilo della ritenuta sussistenza degli elementi costitutivi del reato. Non potendosi infatti qualificare nessuno degli atti dispositivi contestati in termini di illegittimità, la Corte rileva che non è stato in alcun modo provata la necessaria natura fraudolenta, che *“non può essere ritenuta implicita nella sola idoneità degli atti a mettere in discussione la possibilità di recupero del credito da parte dell'Erario”*.

Nel dettaglio, la sentenza evidenzia come non sia stata accertata la prova dell'eventuale compiacenza delle controparti contrattuali: né con riferimento alla vendita dell'immobile e dei due motoveicoli, in quanto non è stata esercitata l'azione penale nei confronti degli acquirenti, né in relazione alla figlia dell'imputato, beneficiaria dell'acquisto dell'appartamento, la quale era stata assolta dall'accusa di aver concorso nel reato di cui all'art. 11 D. lgs. n. 74/2000.

In secondo luogo, la Corte sottolinea come il prezzo delle singole alienazioni non sia risultato inadeguato, motivo per cui anche tale elemento – astrattamente idoneo a provare il carattere fraudolento delle operazioni di vendita – non può essere valorizzato. Mancando quindi nelle due sentenze di merito il necessario approfondimento sul carattere effettivamente fraudolento delle varie operazioni, la sentenza veniva annullata, con rinvio ad altra sezione della Corte d'Appello per un nuovo giudizio.

Considerazioni

Il delitto di cui all'art. 11 D. lgs. n. 74/2000 pone una serie di problemi interpretativi ed applicativi, con riferimento all'accertamento dell'elemento oggettivo del reato.

Se infatti la prima ipotesi di condotta vietata – l'alienazione simulata (assoluta o relativa) di beni – risulta ben delineata nei suoi confini di tipicità (risultando facilmente individuabili le sue modalità esecutive), il secondo comportamento sanzionato – riconducibile alla generica dizione di “atti fraudolenti” – lascia il campo a potenziali interpretazioni tali da porre più di un dubbio di compatibilità della norma con i principi di tassatività e determinatezza.

Considerazione, questa, che risulta ancor più allarmante laddove si consideri che la

fattispecie incriminatrice *de qua* attribuisce rilevanza penale a condotte lecite, esplicazione del diritto di proprietà, e in particolare della facoltà del privato di decidere della destinazione dei propri beni. Per tale ragione, appare necessario trovare un equilibrio tra il diritto del proprietario di disporre liberamente di quanto gli appartiene e la tutela dell'interesse dello Stato, rappresentato dalla possibilità di ricorrere utilmente all'esercizio della funzione esecutiva.

A fronte di una contestazione per il reato di sottrazione fraudolenta, laddove la materialità del fatto – ovvero il compimento di atti dispositivi del patrimonio – non possa essere messa in discussione, le possibili difese esperibili sono riconducibili alle seguenti ipotesi: che gli atti dispositivi non sono qualificabili come simulati o fraudolenti; che gli stessi non sono idonei a rendere inefficace la procedura di esecuzione coattiva; che l'imputato, nel porre in essere tale condotta, ha perseguito una finalità diversa rispetto alla volontà di sottrarsi al pagamento delle imposte.

Proprio con riferimento alla prova del carattere fraudolento delle operazioni, si deve osservare come la pretesa di ravvisare tale caratteristica nella mera idoneità degli atti a compromettere il recupero del credito da parte dell'Erario determinerebbe – nei fatti – l'impossibilità per il contribuente di disporre liberamente dei propri beni, una volta che – come nel caso di specie – si è avuta un'attività di verifica o accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria.

Scenario, questo, davvero preoccupante, laddove si consideri il vastissimo numero di casi in cui è stata ipotizzata la configurabilità della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte. Si vedano, fra i tanti, i seguenti: costituzione di un *trust*, con cui l'imputato aveva trasferito a sé stesso, quale *trustee*, l'intero patrimonio della società di cui era liquidatore (Cass. pen., sez. III, n. 15449/2015); pluralità di trasferimenti di beni immobiliari in rapida successione (Cass. pen., sez. III, n. 19524/2013); costituzione di un fondo patrimoniale (Cass. pen., sez. III, n. 23986/2011); donazione di immobile alla moglie, con cui vige il regime di separazione dei beni (Cass. pen., sez. 36838/2009); operazioni di cessione di aziende e di scissioni societarie, finalizzate a conferire immobili ai nuovi soggetti giuridici (Cass. pen., sez. III, n. 19595/2011); trasformazione della società a responsabilità limitata in società in nome collettivo, le cui quote non possono formare oggetto di espropriazione fino a quando non si verifichi lo scioglimento della società o del rapporto limitatamente al socio debitore (Cass. pen., sez. III, n. 20678/2012).

A fronte di una possibile limitazione del diritto del privato di decidere liberamente della destinazione dei propri beni, facoltà che – a ben vedere – non può essere compromessa per la sola idoneità della condotta materiale a pregiudicare la procedura riscossiva (anche se non in corso o non ancora intrapresa), appare davvero puntuale la precisazione operata dalla Corte di Cassazione.

La Suprema Corte riconosce infatti che “*la sequenza logica degli atti dispositivi compiuti*

dall'imputato depon[e] per una destinazione dei comportamenti negoziali al progressivo svuotamento del suo patrimonio, nella prospettiva delle ormai imminenti azioni esecutive dell'Erario". Ciò nonostante, si riconosce come la mera idoneità degli atti non possa essere da sola sufficiente per riconoscere la natura ingannatoria o artificiosa degli atti, come invece sostenuto da un – si auspica sorpassato – orientamento di legittimità formatosi per lo più in sede cautelare (Cass. pen., n. 40561/2012; Cass. pen., n. 23986/2011; Cass. pen., n. 38925/2009), che pretendeva di obliterare la prerogativa della fraudolenza per risolvere la dimensione della condotta in chiave di idoneità.

Mancando un doveroso scrutinio di tutti gli elementi di tipicità della fattispecie, correttamente la regola di giudizio dell'oltre ogni ragionevole dubbio – fondamento granitico dell'amministrazione della giustizia penale – non poteva che imporre l'annullamento della sentenza, pena il venir meno della certezza circa i confini di liceità della propria condotta e, considerata la *sedes materiae*, una compromissione dei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria.