

La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

1. Premessa.

La *ratio* della norma va rapportata al pericolo che la pretesa tributaria non trovi capienza nel patrimonio del contribuente/debitore e più in generale al principio costituzionale per cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Il reato è considerato di “pericolo concreto” poiché richiede, semplicemente, che l'atto simulato di alienazione o gli altri atti fraudolenti sui propri o altrui beni siano idonei ad impedire il soddisfacimento totale o parziale del credito tributario vantato dall'Erario.

Mentre la fattispecie di cui al primo comma non necessita più per la sua integrazione che sia iniziata una qualsiasi attività ispettiva da parte del Fisco nei confronti del contribuente, la fattispecie del comma successivo la presuppone visto che richiama espressamente una procedura di transazione fiscale in atto.

2. La norma.

Art. 11 D.lgs. 74/2000 - Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

2. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

3. Bene giuridico protetto.

Il corretto funzionamento della procedura di riscossione coattiva in relazione al diritto di credito dell'Erario (si tratta solo di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte).

La prevalente giurisprudenza, cui si aderisce, considera “oggetto giuridico” del reato in esame non il diritto di credito dell’Erario, bensì la garanzia generica data dai beni dell’obbligato all’Erario stesso. In una recente pronuncia la Suprema Corte ha ritenuto che il reato possa configurarsi anche qualora, dopo il compimento degli atti fraudolenti, avvenga comunque il pagamento dell’imposta e dei relativi accessori (*Sez. 3, n. 36290 del 18/5/2011*).

4. **Soggetto attivo.**

Il richiamo in ambedue i commi della parola “chiunque” non deve trarre in inganno: si tratta, infatti, non di un reato “comune” ma di un **reato proprio** in quanto i potenziali soggetti attivi del reato possono essere esclusivamente coloro i quali siano già qualificati come debitori d’imposta.

La fattispecie di cui al comma due è stato definito reato proprio a soggettività allargata perché attuabile anche da persona diversa dal debitore, difatti la norma espressamente dice: “*al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi*”.

5. **Elemento soggettivo.**

Si tratta di **dolo specifico**. La condotta è connotata dallo scopo essenziale di rendere inefficace, per sé o per altri, in tutto o in parte, la procedura di riscossione coattiva ovvero di ottenere un pagamento inferiore delle somme complessivamente dovute. Il fine è quello di pregiudicare la pretesa erariale attraverso l’impoverimento reale o fittizio del patrimonio del debitore d’imposta.

6. **Elemento oggettivo.**

La condotta può consistere:

- 1) nell’**alienare simulatamente** o nel **compiere altri atti fraudolenti** sui propri o su altrui beni (quindi un’attività di materiale sottrazione di disponibilità, comma 1);
- 2) nell’**indicare**, nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale, elementi attivi o passivi diversi da quelli reali (quindi un’attività di falsificazione della consistenza patrimoniale, comma 2).

E’ considerato **reato di pericolo concreto** e non di mero pericolo in quanto, non solo la condotta deve essere idonea alla lesione dell’oggetto di tutela, ma il fine della medesima deve specificamente essere quello della sottrazione al pagamento di imposte, che costituisce il “concreto” danno erariale.

Rispetto alla formulazione precedente, la condotta materiale rappresentata dall’attività fraudolenta, da un lato non richiede che l’amministrazione tributaria abbia già compiuto un’attività

di verifica, accertamento o iscrizione a ruolo e, dall'altro, non richiede l'evento che, nella previgente previsione, era essenziale ai fini della configurabilità del reato, ossia la sussistenza di una procedura di riscossione in atto e la effettiva vanificazione.

Pertanto, riguardo alla fattispecie di cui al primo comma, essendo la nuova fattispecie delittuosa di pericolo e non più di danno, l'esecuzione esattoriale non configura più un presupposto della condotta illecita, ma è prevista solo come evenienza futura che la condotta tende (e deve essere idonea) a neutralizzare. Ai fini della configurazione del delitto, quindi, è sufficiente la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace (anche parzialmente) la procedura di riscossione - idoneità da apprezzare con giudizio *ex ante* - e non anche l'effettiva verifica di tale evento.

7. Consumazione.

E' reato che può consumarsi "istantaneamente" sia per quanto riguarda il primo comma (rileva in tal caso il momento in cui si aliena simulatamente o si compiono altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni) sia in relazione al secondo comma (deve guardarsi al momento in cui si presenta la documentazione ai fini della procedura di transazione fiscale corredandola di elementi attivi/passivi diversi da quelli reali).

Nel caso in cui la condotta si articoli attraverso il compimento di una pluralità di trasferimenti immobiliari, costituenti una operazione unitaria finalizzata a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva, il delitto si perfeziona nel momento in cui viene realizzato l'ultimo atto dispositivo.

In definitiva, quindi, si tratta di reato eventualmente permanente.

8. Prescrizione.

Con la legge 148/2011 è stata introdotta, dal 17 settembre 2011, una disciplina ad hoc nel decreto 74/2000 (nuovo comma 1-bis dell'articolo 17¹). In base a tale norma i termini di prescrizione per alcuni delitti tributari sono stati elevati di un terzo. Tra questi delitti non è ricompreso l'art. 11 per cui trova applicazione la disciplina generale prevista dal codice penale.²

¹ **Art. 17 D.lgs. 74/2000 - Interruzione della prescrizione**

1. Il corso della prescrizione per i delitti previsti dal presente decreto è interrotto, oltre che dagli atti indicati nell'articolo 160 del codice penale, dal verbale di constatazione o dall'atto di accertamento delle relative violazioni.

1-bis. I termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto sono elevati di un terzo.

² **Art. 157 c.p. - Prescrizione. Tempo necessario a prescrivere**

1. La prescrizione estingue il reato decorso il tempo corrispondente al massimo della pena edittale stabilita dalla legge e comunque un tempo non inferiore a sei anni se si tratta di delitto e a quattro anni se si tratta di contravvenzione, ancorché puniti con la sola pena pecuniaria.

9. Tentativo

Trattandosi di reato di pericolo la tutela penale è anticipata, di conseguenza, lo spazio per ritenere configurato il tentativo si assottiglia. Quest'ultimo potrebbe darsi – relativamente all'ipotesi di cui al primo comma - nel caso in cui il contribuente tenti di vendere simulatamente un bene proprio, ma poi, per cause estranee alla sua volontà, il negozio giuridico non si perfezioni.

Più difficile sembra la configurazione del tentativo nel caso di cui al secondo comma poiché, o si è già presentata la documentazione ai fini della procedura di transazione fiscale – ed allora il reato è venuto ad esistenza – o non si è ancora presentata e allora si è nelle mere intenzioni.

10. Procedibilità.

D'ufficio.

11. Il profitto del reato.

Si è del parere che il profitto del reato *ex art. 11 cit.* debba essere individuato non già nell'importo delle imposte non pagate, essendo quest'ultimo, semmai, il profitto delle ben diverse condotte di evasione, bensì nel **valore del bene o dei beni idonei a fungere da garanzia** nei confronti dell'amministrazione finanziaria che agisca per il recupero delle somme evase ed oggetto delle condotte artificiose considerate dalla norma. Ciò significa che, una volta sottratto il valore del bene che si reputa essere stato alienato simulatamente, il reato può sussistere solo se il patrimonio rimasto non fosse comunque sufficiente a garantire le pretese dell'Amministrazione finanziaria.

Facciamo l'esempio di un contribuente che ha un debito tributario da omesso versamento delle ritenute operate e non versate *ex art. 10-bis del D.lgs. 74/2000*³ pari a 151.000 euro. Nel suo patrimonio vi è unicamente un immobile del valore di 80.000 euro che provvede a vendere simulatamente ad un soggetto compiacente. Il profitto del reato – la sottrazione fraudolenta - sarà di 80.000 euro.

Altro esempio: un contribuente ha un debito tributario derivante dall'omesso versamento dell'Iva dovuta *ex art. 10-ter del D.lgs. 74/2000*⁴ pari a 251.000 euro ed ha nel suo patrimonio due

³ **Art. 10-bis D.lgs. 74/2000 - Omesso versamento di ritenute dovute o certificate**

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

⁴ **Art. 10-ter D.lgs. 74/2000 - Omesso versamento di IVA**

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.

immobili uno del valore di 300.000 euro e uno di 400.000 euro. Consapevole di avere il debito tributario procede con la vendita simulata del secondo immobile. In questo caso ci troviamo un po' in difficoltà perché la sottrazione fraudolenta dell'immobile del valore di 400.000 euro supera la somma del debito tributario che è di 251.000 euro. Inoltre, nonostante tale condotta fraudolenta, il contribuente rimane pur sempre nella disponibilità di idonea garanzia per il pagamento di quanto dovuto all'Erario avendo ancora in proprietà l'immobile del valore di 300.000 euro. Cosa possiamo dire? Intanto il profitto del reato *de quo* non può superare la somma del debito tributario che è di 251.000 euro, al massimo può essere uguale. Riguardo alla circostanza che il contribuente conservi ancora un patrimonio capiente alla pretesa tributaria si potrebbe addirittura sostenere che il reato non si sia configurato non essendosi verificato un "concreto pericolo". In particolare, la domanda è: quale è l'evento pericoloso⁵ da cui dipende il reato? La vendita simulata del secondo immobile del valore di 400.000 euro può essere considerato "evento pericoloso" se comunque il patrimonio del debitore è ancora sufficiente a soddisfare l'Erario? Certamente la procedura di riscossione coattiva è finalizzata a recuperare quanto dovuto al Fisco e di conseguenza la condotta diretta a renderla inefficace non è penalmente rilevante in sé, ma solo se ha come fine quello di non pagare il dovuto.

Comunque, siamo del parere che trattandosi di reato di pericolo "concreto" e non di mero pericolo, l'esistenza di un patrimonio per così dire "capiente" per soddisfare lo Stato/creditore sia di ostacolo alla configurazione del reato stesso.

12. Giurisprudenza.

a) Condotta

Integra il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000, una **diminuzione, anche non totale, della garanzia patrimoniale** generica offerta dal patrimonio del debitore fiscale (*Sentenza n. 6798 del 16/12/2015*).

Integra la condotta, rilevante come sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte dovute da società, la messa in atto, da parte degli amministratori, di più operazioni di **cessioni di aziende e di scissioni societarie simulate** finalizzate a conferire ai nuovi soggetti societari immobili, dal momento che nella fattispecie criminosa indicata rientra qualsiasi stratagemma artificioso del contribuente tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario (*Sentenza n. 19595 del 09/02/2011*).

⁵ **Art. 40 c.p. - Rapporto di causalità**

1. Nessuno può essere punito per un fatto preveduto dalla legge come reato, se l'**evento** dannoso o **pericoloso**, da cui dipende l'esistenza del reato, **non è conseguenza della sua azione od omissione**.

Ai fini della integrazione del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, l'alienazione è "simulata", ossia finalizzata a creare una situazione giuridica apparente diversa da quella reale, allorquando **il programma contrattuale non corrisponde deliberatamente in tutto (simulazione assoluta) o in parte (simulazione relativa) alla effettiva volontà dei contraenti**; con la conseguenza che ove invece il trasferimento del bene sia effettivo, la relativa condotta non può essere considerata alla stregua di un **atto simulato**, ma deve essere valutata esclusivamente quale possibile "**atto fraudolento**", idoneo a rappresentare una realtà non corrispondente al vero e a mettere a repentaglio o comunque ostacolare l'azione di recupero del bene da parte dell'Erario (*Sentenza n. 3011 del 05/07/2016*).

Non integra il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte colui che, pur nella pendenza della procedura esattoriale, si limiti a disporre dei propri **beni prelevando integralmente dal conto corrente bancario le somme in precedenza ivi depositate** (*Sentenza n. 25677 del 16/05/2012*).

Il reato previsto dall'art. 11 D.Lgs. 74 del 2000 non è configurabile quando la simulazione o l'attività fraudolenta sono finalizzate a sottrarsi al pagamento di **debiti diversi da quelli relativi alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto o ad interessi o sanzioni relativi a dette imposte** (Fattispecie in cui la Corte ha escluso l'applicabilità della previsione incriminatrice in relazione a debiti per ritenute sul reddito da lavoro dipendente, verso l'Inps e verso Equitalia per rateizzazioni)(*Sentenza n. 37389 del 16/05/2013*).

b) Elemento soggettivo

Il reato previsto dall'art. 11 D.Lgs. 74 del 2000 è caratterizzato dal **dolo specifico**, che ricorre quando l'alienazione simulata o il compimento di altri atti fraudolenti, idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva, siano finalizzati alla sottrazione "al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrativi relativi a dette imposte". (In applicazione del principio, la Corte, annullando con rinvio, ha escluso che fosse configurabile il dolo specifico con riferimento alla vendita simulata di un bene il cui corrispettivo **era stato adoperato per saldare un debito tributario**, salva l'evenienza, il cui accertamento è stato rimesso al giudice di rinvio, che il corrispettivo versato fosse inferiore al valore reale del bene compravenduto) (*Sentenza n. 27143 del 22/04/2015*).

c) Consumazione

Il delitto previsto dall'art. 11, del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è reato di pericolo, integrato dall'uso di atti simulati o fraudolenti per occultare i propri o altrui beni, idonei a pregiudicare -

secondo un giudizio "ex ante" - l'attività recuperatoria della amministrazione finanziaria; ne consegue che per individuarne il **momento di consumazione** può farsi riferimento al primo momento di realizzazione della condotta finalizzata ad eludere le pretese del Fisco (In applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto corretta l'individuazione della competenza per territorio effettuata con riguardo alla stipula dell'atto di vendita simulato, avvenuta in luogo diverso da quello ove il contratto medesimo era stato poi trascritto ai fini della opponibilità ai terzi) (*Sentenza n. 35853 del 11/05/2016*).

Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000) - qualora si articoli attraverso il compimento di una pluralità di trasferimenti immobiliari, costituenti una operazione unitaria finalizzata a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva - si perfeziona nel **momento in cui viene realizzato l'ultimo atto dispositivo** (In applicazione del principio, la Corte ha individuato la competenza territoriale nel luogo in cui è avvenuta l'ultima vendita dei beni) (*Sentenza n. 19524 del 04/04/2013*).

Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte è **reato di pericolo eventualmente permanente**, la cui consumazione si protrae per tutto il tempo in cui vengono posti in essere atti idonei a mettere in pericolo l'adempimento dell'obbligazione tributaria (*Sentenza n. 37415 del 25/06/2012*).

Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 D.lgs . 10 marzo 2000, n. 74) si **consuma** con il perfezionamento dell'alienazione simulata o dell'operazione fraudolenta sui propri o sugli altrui beni, essendo irrilevante la realizzazione del fine programmato dal debitore o il successivo pagamento dell'imposta. (Fattispecie relativa a fondo patrimoniale ex art. 167 cod. civ., in ordine al quale la S.C. ha chiarito che l'onere della prova dell'uso fraudolento dell'istituto incombe sulla pubblica accusa)(*Sentenza n. 40561 del 04/04/2012*).

d) Oggetto giuridico

L'oggetto giuridico del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte non è il diritto di credito del Fisco, bensì la **garanzia generica data dai beni dell'obbligato**, potendo quindi il reato configurarsi anche qualora, dopo il compimento degli atti fraudolenti, avvenga comunque il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori (*Sentenza n. 36290 del 18/05/2011*).

Il reato previsto dall'art. 11 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 è un **reato di pericolo** che richiede il compimento di atti simulati o fraudolenti per occultare i propri o altrui beni, al fine di sottrarsi al pagamento del debito tributario, che siano in concreto idonei - in base ad un giudizio "ex ante" che valuti la sufficienza della consistenza del patrimonio del contribuente in rapporto alla

pretesa dell'Erario - a rendere inefficace, in tutto o in parte, l'attività recuperatoria dell'Amministrazione finanziaria, a prescindere dalla sussistenza di un'esecuzione esattoriale in atto (Fattispecie di vendita di una particella immobiliare a società svizzera con soci non identificabili, in cui la S.C. ha annullato con rinvio la decisione che aveva ritenuto sussistente il "*fumus*" del reato, senza motivare in ordine all'effettivo carattere simulato della predetta operazione immobiliare e alle conseguenze derivanti dalla stessa sulla capienza del patrimonio complessivo dell'indagata, rispetto alle pretese dell'Erario) (*Sentenza n. 13233 del 24/02/2016*).

Ai fini della integrazione del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, la costituzione di un **fondo patrimoniale** non esonera dalla necessità di dimostrare, sia sotto il profilo dell'attitudine della condotta che della sussistenza del dolo specifico di frode, che la creazione del patrimonio separato sia idonea a pregiudicare l'esecuzione coattiva e strumentale allo scopo di evitare il pagamento del debito tributario; con la conseguenza che il giudice, ove la difesa prospetti l'esistenza di beni non inclusi nel fondo e di un valore tale da costituire **adeguata garanzia**, deve motivare sul perchè la segregazione patrimoniale rappresenta, nel caso di specie, uno strumento idoneo a rendere più difficoltoso il recupero del credito erariale (*Sentenza n. 9154 del 19/11/201*).

e) **Profitto del reato**

Ndr: si avverte che in tema di profitto del reato di cui all'art. 11 del D.lgs. 74/2000, la giurisprudenza non è sempre stata univoca nel senso che in alcuni casi quest'ultimo è stato individuato anche nel risparmio di spesa e quindi equiparato al profitto degli altri reati tributari (si veda, a tal proposito, le massime delle ultime due sentenze di questa lettera). Non si può concordare con tale posizione.

In tema di reati tributari, **il profitto**, confiscabile anche nella forma per equivalente, del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 74 del 2000, va individuato nella riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio del soggetto obbligato e, quindi, consiste nel **valore dei beni idonei a fungere da garanzia** nei confronti dell'amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase costituenti oggetto delle condotte artificiose considerate dalla norma (*Sentenza n. 10214 del 22/01/2015*).

In tema di reati tributari, **il profitto**, confiscabile anche nelle forme per equivalente, del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 74 del 2000, va individuato nella riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio su cui il Fisco ha diritto di soddisfarsi e, quindi, nella somma di denaro la cui sottrazione all'Erario viene perseguita, non importa se con esito favorevole o meno, attesa la struttura di pericolo del reato. (Conf. nn. 33185, 33186, 33187, 33188 del 2013 n.m.) (*Sez. 3, Sentenza n. 33184 del 12/06/2013*).

In tema di reati tributari, **il profitto**, confiscabile anche per equivalente, del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, va individuato nel **valore dei beni idonei a fungere da garanzia** nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase, con la conseguenza che lo stesso non è configurabile, e non è quindi possibile disporre o mantenere il sequestro funzionale all'ablazione, in caso di annullamento della cartella esattoriale da parte della commissione tributaria, con sentenza anche non definitiva, e di correlato provvedimento di "sgravio" da parte dell'Amministrazione finanziaria (*Sentenza n. 39187 del 02/07/2015*).

In tema di reati tributari, **il profitto**, confiscabile anche nella forma per equivalente, del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 74 del 2000, non va individuato nell'ammontare del debito tributario rimasto inadempito, bensì nella somma di denaro la cui sottrazione all'Erario viene perseguita attraverso l'atto di vendita simulata o gli atti fraudolenti posti in essere (*Sentenza n. 40534 del 06/05/2015*).

In tema di reati tributari, **il profitto**, confiscabile anche nella forma per equivalente, del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 74 del 2000, è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del debito tributario (*Sentenza n. 18374 del 31/01/2013*).

In tema di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, **il profitto confiscabile**, anche nella forma per equivalente, è costituito da qualsiasi vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione dell'illecito e può dunque consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento degli interessi e delle sanzioni dovute in seguito all'accertamento del debito tributario (*Sentenza n. 1843 del 10/11/2011*).

f) Sequestro e confisca

In tema di reati tributari, i beni immobili appartenenti a soggetto indagato del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, alienati per far venir meno le garanzie di un'efficace riscossione dei tributi da parte dell'Erario, sono suscettibili di **sequestro preventivo per la successiva confisca ai sensi dell'art. 240, comma primo**, cod. pen., in quanto costituiscono lo strumento per mezzo del quale è stato commesso il reato, a nulla rilevando la loro qualificazione anche come prezzo o profitto di tale delitto (*Sentenza n. 3095 del 23/11/2016*).

La **confisca per equivalente**, disposta in relazione al reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 attuato mediante atti fraudolenti o simulati compiuti sui beni di una società dichiarata fallita, non può riguardare somme superiori all'effettivo **profitto** conseguito, quantificato decurtando dal valore del patrimonio sottratto le somme recuperate dal Fisco a seguito delle cessioni di ramo d'azienda e dei versamenti effettuati dall'imputato (*Sentenza n. 4097 del 19/01/2016*).

g) Rapporti con la bancarotta distrattiva

È configurabile il **concorso tra il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e quello di bancarotta fraudolenta per distrazione** (Fattispecie relativa al delitto previsto dall'art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000 nella formulazione antecedente alle modifiche introdotte dalla legge n. 122 del 2010) (*Sentenza n. 1843 del 10/11/2011*).

La fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte - che sanziona chiunque alieni simulatamente o compia atti fraudolenti su beni al fine di sottrarsi al versamento delle imposte (art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000) - integra una condotta che può ben inserirsi in una complessiva strategia distrattiva, intesa consapevolmente a danneggiare colui che sui beni sottratti ha titolo per soddisfarsi; ne deriva che ove tale condotta sia finalizzata al fallimento, ovvero posta in essere in vista di esso, o da questo seguita, la distrazione operata in danno del Fisco non assume connotazione autonoma ma è riconducibile al paradigma punitivo dell'art. 216 l. fall., le cui condotte di distrazione, occultamento, distruzione, dissipazione sono comprensive delle condotte di simulazione o integranti atti fraudolenti di cui all'art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000, di guisa che, in tal caso, si applica il **principio di specialità** di cui all'art. 15 cod. pen., in virtù del quale resta integrato il solo reato di bancarotta fraudolenta - trattandosi di più grave reato - e **si esclude la configurabilità del concorso** tra i due delitti in relazione allo stesso fatto (*Sentenza n. 42156 del 29/09/2011*).

Approfondimenti

13. Il concetto di “bene giuridico” tutelato dalla norma.

Tradizionalmente sono stati individuati tre diversi oggetti di tutela normativa, identificati alternativamente o cumulativamente:

- a) nella garanzia patrimoniale spettante al Fisco sui beni del contribuente;
- b) nella procedura di riscossione coattiva;
- c) nel diritto di credito del Fisco.

La Suprema Corte ha affermato che il bene protetto è l'interesse a rendere possibile la riscossione - da parte dell'Erario - delle imposte, delle sanzioni amministrative e degli interessi dovuti dal contribuente, attraverso l'intangibilità della garanzia patrimoniale rappresentata dai beni dell'obbligato. L'interesse tutelato dalla norma sarebbe pertanto riconducibile nell'alveo dell'art. 53 Cost., concernente la regolare ed efficace percezione dei tributi da parte dello Stato.

Secondo tale ricostruzione, la condotta penalmente rilevante risulterebbe quella costituita da qualsiasi atto o fatto fraudolento intenzionalmente volto a ridurre la **capacità patrimoniale** del contribuente stesso. Ciò non autorizza, comunque, a parlare di reato di danno per le finanze pubbliche atteso che già il pericolo – valutato *ex ante* - per l'efficacia della procedura di riscossione integra il reato.

In un'altra sentenza della Cassazione sul medesimo tema⁶ si afferma che non necessariamente le condotte che siano caratterizzate dalle modalità simulatorie o fraudolente sono per ciò solo, *ipso iure*, idonee "a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva". Invero, l'accertamento del requisito della fraudolenza non potrebbe prescindere da una **valutazione dell'intero patrimonio del contribuente da rapportarsi alle pretese dell'Erario**, ben suscettibili di essere infatti ugualmente garantite pur in presenza della realizzazione di atti simili. Si concorda in pieno con questa impostazione.

La sussistenza del reato (ossia del **“pericolo concreto” che la pretesa tributaria non trovi capienza nel patrimonio del debitore**) va quindi valutata sia in relazione al credito, sia in relazione al patrimonio del contribuente. Sarebbe illogico pensare che un contribuente con un patrimonio ingente potesse rispondere - sempre e comunque - del reato *de quo* per il semplice fatto di aver compiuto atti di disposizione del proprio patrimonio, magari di modesta entità, che non intaccano la garanzia verso l'Erario per il credito tributario.

14. Da reato di danno a reato di “pericolo concreto”.

Prima dell'attuale art. 11 del D.lgs. 74/2000, il delitto di sottrazione fraudolenta era previsto dall'art. 97, co. 6, del D.P.R. n. 602 del 1973. Tale articolo, nella sua stesura originaria, disponeva testualmente:

"Il contribuente incorso in morosità che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte dovute, abbia compiuto sui propri o sugli altrui beni atti fraudolenti che rendono in tutto o in parte inefficace l'esecuzione esattoriale è punito con la reclusione fino a tre anni".

Successivamente la Legge 30 dicembre 1991, n. 413 introdusse un nuovo testo:

⁶ Sent. Cass. n. 13233 del 24 febbraio 2016

“Il contribuente che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte, interessi, soprattasse e pene pecuniarie dovuti, ha compiuto, dopo che sono iniziati accessi, ispezioni e verifiche o sono stati notificati gli inviti e le richieste previsti dalle singole leggi di imposta ovvero sono stati notificati atti di accertamento o iscrizioni a ruolo, atti fraudolenti sui propri o su altrui beni che hanno reso in tutto o in parte inefficace la relativa esecuzione esattoriale, è punito con la reclusione fino a tre anni”.

La punibilità del contribuente presupponeva, nel testo riformato, **l'inizio di accessi, ispezioni, verifiche o notifiche di atti**, mentre nel testo originario veniva fatto riferimento alla **morosità**, quindi ad una fase successiva. Ciò che si suole mettere in evidenza è che entrambi i testi prevedevano un **reato di danno** incentrato sull'inefficacia totale o parziale della esecuzione esattoriale.

Si tratta di una differenza sostanziale rispetto a quanto attualmente disposto dal comma 1 dell'art. 11 del D.Lgs. n. 74 del 2000. In tal senso, si è espressa la Suprema Corte con la [sentenza n. 36290 depositata il 06 ottobre 2011](#) con la quale ha ribadito che la fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000, è diversa rispetto all'omologa fattispecie, oggi abrogata, di cui all'art. 97, comma 6°, del D.P.R. n. 602/1973 (come modificato dall'art. 15, comma 4°, della legge n. 413/1991), in quanto - a fronte della identità sia dell'elemento soggettivo costituito dal fine di evasione ed integrante il dolo specifico, che della condotta materiale rappresentata dall'attività fraudolenta - la nuova fattispecie non richiede:

1) né che l'amministrazione tributaria abbia già compiuto un'attività di verifica, accertamento o iscrizione a ruolo,

2) né l'evento ossia la sussistenza di una procedura di riscossione in atto e la effettiva vanificazione della riscossione tributaria coattiva.

Di conseguenza, la nuova fattispecie delittuosa costituisce reato "di pericolo" e non più "di danno". Anche la dottrina è allineata su tale impostazione.

Come chiarito limpidamente dalla Suprema Corte in un'altra pronuncia⁷, né la verifica fiscale, né il successivo accertamento costituiscono atti della procedura di riscossione, tanto meno della procedura di riscossione coattiva. Com'è noto, infatti, ai sensi delle disposizioni sulla riscossione delle imposte sui redditi (D.P.R. 29/09/1973 n. 602 e succ. mod.), la **riscossione**, quando non avviene per ritenuta diretta o per versamento diretto (attraverso la c.d. autoliquidazione), ha inizio con **l'iscrizione a ruolo** del contribuente, laddove il ruolo costituisce il titolo esecutivo, formato

⁷ Sent. Cass. n. 14720 depositata l'08 Aprile 2008

dallo stesso ufficio tributario e quindi trasmesso all'apposito servizio di concessione per la riscossione, che deve provvedere a notificarlo al contribuente tramite la cartella di pagamento. Soltanto quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, il concessionario procede alla riscossione coattiva delle somme iscritte a ruolo, degli interessi di mora e delle spese di esecuzione. E', quindi, l'inutile decorso del previsto termine legale dopo la notificazione della cartella di pagamento che segna l'inizio del procedimento esecutivo tributario.

Ritornando al tema, non si può non richiamare la Relazione ministeriale di accompagnamento al D.lgs. n. 74/2000 la quale chiarisce, al punto 3.2.3, che la “soppressione” del presupposto rappresentato dall'avvenuta effettuazione di accessi, ispezioni o verifiche, o dalla preventiva notificazione all'autore della manovra di inviti, richieste, atti di accertamento o iscrizioni a ruolo è stata voluta al fine di contrastare i limiti all'incriminazione che si erano evidenziati nella precedente formulazione. Nel medesimo documento si declina la caratteristica attuale di “reato di pericolo” che viene ricondotta alla semplice idoneità della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione - idoneità da apprezzare con giudizio *ex ante* - e non anche l'effettiva verifica di tale evento.

Secondo alcuni tuttavia, tale scelta ha aperto la strada ad una indiscriminata possibilità di indagine penale in relazione a qualsiasi scelta imprenditoriale che fosse ritenuta non conveniente per l'interesse dell'impresa o comunque destinata a diminuire il patrimonio di quest'ultima a garanzia della pretesa tributaria dello Stato. Prima vi era, in sostanza, un momento certo a partire dal quale era possibile valutare i comportamenti fraudolenti volti rendere inefficace la procedura di riscossione, mentre adesso può accadere che a prescindere da qualsiasi controllo fiscale, vengano ritenuti penalmente rilevanti comportamenti tenuti in un qualsiasi momento. Questa considerazione ci dà l'assist per tentare di fissare il momento a partire dal quale potrebbe consumarsi la fattispecie di cui all'art. 11 comma 1, o meglio, il momento in cui possa dirsi esistente l'elemento soggettivo della fattispecie (dolo specifico) che potrebbe coincidere con il momento in cui il contribuente abbia conoscenza e consapevolezza dell'entità e dell'esistenza del debito tributario e decida di sottrarre in tutto o in parte il suo patrimonio.

Prendiamo il caso di quel contribuente che ha presentato la dichiarazione dei redditi - della società di cui è rappresentante legale - con cui ha autonomamente certificato l'esistenza di un certo debito Ires oltre i 50.000 euro. Medesimo discorso per quel contribuente che in qualità di persona fisica presenti la dichiarazione fiscale da cui risulti un certo debito Irpef oltre la soglia minima. Si

potrebbe sostenere che da quel momento in poi egli, alienando simulatamente beni propri al fine rendere inefficace, in tutto o in parte, la procedura di riscossione coattiva, commetta il reato *de quo*.

A tale proposito ricordiamo che il contribuente, in base a quanto previsto dall'art. 2 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, recante l'intestazione "*Termine per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di IRAP*", ai commi 8 e 8-bis, può integrare la dichiarazione dei redditi anche se non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo⁸.

Potrebbe accadere, ritornando agli esempi, che dalla prima dichiarazione emerga un debito di 60.000 euro, successivamente, qualche mese dopo la presentazione della stessa, il contribuente "alieni simulatamente" o compia "altri atti fraudolenti" sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Qualche tempo dopo, accorgendosi di aver sbagliato a fare i conti presenti, nei termini previsti dalla legge, una dichiarazione correttiva in cui attesti di avere un debito tributario di 40.000 euro ossia inferiore alla soglia di rilevanza penale. A questo punto la domanda è: il contribuente ha commesso qualche illecito penale? La risposta non può che essere negativa. Vero è che egli, dopo la prima dichiarazione, ha consapevolmente e dolosamente posto in essere una condotta fraudolenta volta a impedire in tutto o in parte la riscossione coattiva, ma lo ha fatto nell'errata convinzione di avere un debito con l'Erario di 60.000 euro: in questo caso, a parere di chi scrive, gli verrebbe in soccorso l'art. 47⁹ del c.p. comma 1 perché si tratterebbe di errore sul fatto.

A maggior ragione, se il debito tributario non esiste perché magari vi è stata una pronuncia della Commissione Tributaria Regionale ovvero una dichiarazione della società incaricata della riscossione di inesistenza di debito tributario, è illogico pensare che il reato sussista comunque in quanto, pur essendosi verificati atti di disposizione del patrimonio fraudolenti questi ultimi non possono essere finalizzati a impedire la riscossione coattiva visto che la procedura è legittimata solo in presenza di un debito tributario. Illuminante in questo senso una sentenza della Suprema Corte in materia di legittimità di un sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente la n. [39187 del 02 luglio 2015](#).

⁸ In ordine alla possibilità di emendare la dichiarazione fiscale, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (Sent. n. 15063/2002) hanno affermato che la dichiarazione in questione, in generale, ha natura di atto non negoziale e non dispositivo, recante una mera esternazione di scienza e di giudizio, integrante un momento dell'iter procedimentale inteso all'accertamento di tale obbligazione ed al soddisfacimento delle ragioni erariali che ne sono l'oggetto, come tale emendabile e ritrattabile quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che sulla base della legge devono restare a suo carico.

⁹ **Art. 47 c.p. - Errore di fatto**

1. L'errore sul fatto che costituisce il reato esclude la punibilità dell'agente.

Si torna, per questa via, a parlare del bene giuridico tutelato dalla norma. Tutto ci conduce a pensare che in realtà il bene tutelato dalla norma è la regolare ed efficace percezione dei tributi da parte dello Stato, anche perché ai sensi dell'art. 53 della costituzione "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva". Detto in altri termini, è vero che la norma tutela la procedura di riscossione dei tributi, ma è altrettanto vero che devono esistere tributi certi da riscuotere. L'esistenza di un debito tributario superiore a 50.000 euro (ovvero 200.000 nell'ipotesi aggravata) è, dal mio punto di vista, un punto essenziale, anche se, ovviamente, da solo non sufficiente ad integrare la fattispecie. L'esistenza, la certezza e l'esigibilità del credito del Fisco possono anche essere certificati dallo stesso contribuente/debitore tramite dichiarazione fiscale.

Per completezza si evidenzia che con sentenza della Cass. civile n. 13378 depositata il 30 giugno 2016 si è deciso che il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dall'art. 2 D.P.R. 322/1998 e dall'istanza di rimborso di cui all'art. 38 D.P.R. 602/1973, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria.

In ultimo, si ritiene che la soppressione della c.d. pregiudiziale tributaria *ex art. 20 del D.lgs. 74/2000* - che consente di affermare l'autonomia dei due procedimenti (tributario e penale) - non è argomento valido per confutare la tesi qui sostenuta, ossia che l'inesistenza del debito tributario rende impossibile la configurazione del reato.

15. Eliminazione della clausola di salvezza "salvo che il fatto costituisca più grave reato", concorso con la bancarotta fallimentare distrattiva, *ne bis in idem*.

Con D.L. 31 maggio 2010, n. 78 convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n. 122 l'art. 11 del D.lgs. 74/2000¹⁰ è stato modificato eliminando, tra l'altro, la clausola di salvezza "salvo che il fatto costituisca più grave reato".

Nella previsione previgente, quindi, il reato non si sarebbe integrato allorché il fatto fraudolento fosse stato riconducibile nell'alveo di un reato più grave, quale, ad esempio, la bancarotta fraudolenta patrimoniale di cui all'art. 216, comma 1, n. 1 del R.D. n. 267/1942.

Occorre chiedersi allora cosa succede oggi nel caso in cui il "medesimo fatto" di sottrazione fraudolenta di beni, che potenzialmente potrebbero soddisfare le pretese creditorie dell'Erario,

¹⁰ Il testo originario disponeva: «*Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore a 51.645,69 euro, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva*».

sembri integrare sia la fattispecie di cui all'art. 11 del D.lgs. 74/2000 sia la fattispecie di bancarotta distrattiva a danno dello Stato. E' l'immanente problema del divieto del *ne bis in idem* che permea i reati tributari, quelli societari e quelli fallimentari, accomunati da vari aspetti che spesso tendono a collidere.

Ci pare corretta l'impostazione scelta dalla Suprema Corte per cui la distrazione operata in danno del Fisco non assume - **sempre** - connotazione autonoma, ma può in taluni casi essere riconducibile al paradigma punitivo dell'art. 216 l. fall., le cui condotte di distrazione, occultamento, distruzione, dissipazione sono comprensive delle condotte di simulazione o integranti atti fraudolenti di cui all'art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000. In tal caso si applica il **principio di specialità** di cui all'art. 15 cod. pen., in virtù del quale resta integrato il solo reato di bancarotta fraudolenta - trattandosi di più grave reato - e si esclude la configurabilità del concorso tra i due delitti in relazione allo stesso fatto ([Sentenza n. 42156 del 29/09/2011](#)).

In particolare, il fatto che all'epoca della sentenza in parola la norma di cui all'art. 11 del D.lgs. 74/2000 prevedesse ancora la clausola di salvezza "*salvo che il fatto costituisca più grave reato*", non cambia la sostanza delle cose nel senso che anche oggi sarebbe comunque corretto applicare solo il reato fallimentare. Continuando nella sentenza si afferma che la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte è (o meglio, può essere) un momento di una complessiva strategia distrattiva, volta consapevolmente a danneggiare chi sui beni sottratti avrebbe titolo per soddisfarsi. E, se tale strategia è finalizzata al fallimento, ovvero posta in essere in vista di esso, ovvero ancora, se il fallimento ad essa segue, non si vede perché la distrazione operata in danno del Fisco debba essere separatamente considerata, o meglio due volte considerata. Né le modalità con le quali il reato *ex art. 11 del D.lgs. 74/2000* può esser commesso lo rendono "altro" rispetto alla bancarotta fraudolenta patrimoniale.

Non fa una piega, anzi prendiamo spunto per aggiungere che, aderendo alle medesime considerazioni della Corte, non può parlarsi di concorso formale tra due reati in quanto la condotta è la medesima (anche nelle sue modalità esecutive) e medesima è anche la finalità, vale a dire, quella di danneggiare i creditori, non potendo far differenza il diverso "statuto giuridico" di uno di essi, vale a dire del Fisco.

Da ultimo, segnaliamo che l'art. 7 della legge fallimentare¹¹ prevede la possibilità per il PM di presentare istanza per la dichiarazione di fallimento in caso di sostituzione o diminuzione fraudolenta dell'attivo da parte dell'imprenditore.

¹¹ **Art. 7 Legge Fall. - Iniziativa del pubblico ministero** - Il pubblico ministero presenta la richiesta di cui al primo comma dell'articolo 6:

1) quando l'insolvenza risulta nel corso di un procedimento penale, ovvero dalla fuga, dalla irreperibilità o dalla latitanza dell'imprenditore, dalla chiusura dei locali dell'impresa, dal trafugamento, dalla sostituzione o dalla diminuzione fraudolenta dell'attivo da parte dell'imprenditore;

16. Il concetto di alienazione simulata, “atti” fraudolenti e “mezzi” fraudolenti.

Il tema è delicato perché attiene ai principi di tassatività e sufficiente determinatezza della norma penale, con possibili risvolti in ordine alla costituzionalità della norma. E' ovvio, difatti, che la indeterminatezza della locuzione “altri atti fraudolenti” incida negativamente sui diritti di libertà dei cittadini.

Il primo comma del reato in esame parla di “alienazione **simulata**”. La domanda fondamentale è allora: se l'alienazione è reale, il delitto si realizza? Prendiamo il caso di un contribuente che consapevole di avere un debito tributario di 100.000 euro decida di donare l'unica somma ricompresa nel suo patrimonio, esattamente coincidente a tale importo, ad un proprio nipote ignaro dell'esistenza di un debito tributario in capo allo zio. Da una parte i fautori della legalità formale, legata al testo utilizzato dal legislatore, escluderebbero l'integrazione del reato atteso che simulare è certamente cosa opposta che alienare veramente. Dall'altra, i fautori della *ratio* della norma, tendente a tutelare l'Erario per il credito tributario nei confronti del contribuente, probabilmente sosterebbero che il reato è venuto ad esistenza (al limite la donazione reale potrebbe rientrare negli “altri atti fraudolenti”). Nel caso di specie il punto è che da un lato abbiamo l'Erario che è tutelato nella riscossione dei tributi dalla norma in questione, dall'altra abbiamo la certezza dei negozi giuridici (si pensi all'eventualità che il nipote del debitore abbia utilizzato la somma ricevuta per pagare a sua volta un debito con un terzo soggetto). Se la donazione è simulata la somma di denaro è in realtà ancora nella disponibilità del contribuente, mentre se la donazione è vera il denaro è di proprietà del nipote.

La questione è, in definitiva, stabilire se il legislatore ha utilizzato il termine “simulare” per delimitare espressamente la portata della norma o perché intendesse dire che simulare è uno dei modi in cui si può presentare la fraudolenza (oltre che con “altri atti”). La questione, a mio modesto parere, va risolta considerando innanzitutto la *ratio* della norma che tende a tutelare l'Erario e poi anche la circostanza che il legislatore non si è limitato a indicare l'alienazione simulata, ma ha fatto riferimento anche ad “altri atti fraudolenti”. La donazione “vera” al nipote può essere considerata tra gli “altri atti fraudolenti”? Certamente possiamo affermare che il contribuente ha volutamente donato la somma di denaro al nipote al fine di non pagare l'Erario: sussiste l'elemento soggettivo (dolo specifico) del reato. Tuttavia, non si può confondere il dolo specifico con la fraudolenza che è qualcosa di diverso perché più attinente all'elemento oggettivo del reato ovvero alla condotta

2) quando l'insolvenza risulta dalla segnalazione proveniente dal giudice che l'abbia rilevata nel corso di un procedimento civile.

tenuta. La risposta alla domanda è quindi negativa, la donazione “vera” al nipote non può essere considerata fraudolenta, sempreché quest’ultima sia considerata una condotta connotata da artifici e inganni.

Passando ora ad esaminare il concetto di “altri atti fraudolenti”, occorre innanzitutto dire che le precedenti formulazioni del reato *de quo* (ci riferiamo all’art. 30 del R.D. n. 1608 del 1931, all’art. 261 del D.P.R. n. 645 del 1958, all’art. 97, co. 6, del D.P.R. n. 602 del 1973 D.P.R. n. 602) facevano tutte riferimento ad “**atti**” fraudolenti, sui propri o altrui beni.

Posto che certamente vi è differenza tra “mezzi” fraudolenti e “atti” fraudolenti, osserviamo in primo luogo che solamente con il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 il legislatore è intervenuto per dare la definizione di “**mezzi**” fraudolenti aggiungendo la lettera g-ter all’art. 1 del D.lgs. 74/2000 in base alla quale devono intendersi per tali le **condotte artificiose attive o omissive (queste ultime in presenza di uno specifico obbligo giuridico) che determinino una falsa rappresentazione della realtà.**

Sostanzialmente si tratta di “condotte artificiose” e quindi di azioni non del tutto dissimili dagli “atti fraudolenti”. Se una differenza la vogliamo scorgere è sulle condotte omissive che per logica non dovrebbero rientrare tra gli “atti” aventi connotazione esclusivamente commissiva.

Nessun dubbio sussiste circa l’alienazione simulata di beni propri o altrui. Il problema della norma che si va ad analizzare attiene alla formula di chiusura “**altri atti fraudolenti**”.

Nel concetto (purtroppo non facilmente definibile), potrebbero rientrare:

- 1) atti finalizzati allo scopo di sottrarsi al pagamento coattivo delle imposte e quindi valutati sotto l’aspetto dell’elemento soggettivo del dolo specifico;
- 2) le manovre tendenti a creare l’apparenza che i beni oggetto di manovra fraudolenta non possano costituire oggetto di soddisfazione da parte del Fisco e quindi valutati sotto l’aspetto oggettivo.

Ma che cosa si deve intendere per fraudolenza? Come si pone quest’ultima rispetto ai “mezzi” piuttosto che agli “atti”? A parte la definizione di **mezzi fraudolenti** di cui abbiamo detto, possiamo aiutarci solamente con la nuova lett. g-bis del medesimo articolo 1 del D.lgs. 74/2000 con cui vengono definite anche le “**operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente**”, intendendosi come tali le **operazioni apparenti**, diverse da quelle disciplinate dall’art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti.

La fraudolenza di cui si tratta attiene, in definitiva, alla falsa rappresentazione della realtà, alle operazioni apparenti, simulate, alla tenuta di condotte artificiose e ingannatorie.

Riguardo alla “falsa rappresentazione della realtà”, si è del parere che il **mero occultamento dei beni** non costituisce il reato, perché non si crea un'apparente diminuzione patrimoniale, ma si pone in essere un effettivo decremento del valore del patrimonio del contribuente. Questa semplice affermazione potrebbe far sobbalzare qualcuno perché se il bene giuridico che la norma tende a tutelare è il corretto funzionamento della procedura di riscossione coattiva ed essendo questa correlata alla tutela del patrimonio dell'Erario, è ovvio che l'effettiva diminuzione del patrimonio del contribuente pregiudica maggiormente il bene giuridico stesso rispetto ad un apparente decremento del patrimonio medesimo.

Per altro verso si pone il problema di ricomprendere tra gli “atti” fraudolenti anche i **comportamenti omissivi**. Al di là della considerazione puramente letterale che un “atto” è normalmente originato da un'azione e non da una omissione, dovremmo chiederci se un comportamento omissivo possa, ed in quali casi, essere ritenuto idoneo a costituire un atto fraudolento rilevante da punto di vista penale. Depone a sfavore di tale interpretazione il fatto che il legislatore ha volutamente utilizzato i due concetti (“mezzi fraudolenti” e “atti fraudolenti”) in ambiti diversi ed in particolare per alcuni comportamenti omissivi ha escluso che possano considerarsi fraudolenti; si pensi a quanto specificato all'art. 3 comma 3 del D.lgs. 74/2000 in materia di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici: *«ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali»*. Se in questa norma ha utilizzato il concetto di “mezzi fraudolenti” piuttosto che atti fraudolenti” ci sarà stato un motivo.

Si consideri, inoltre, quanto stabilito nella Relazione ministeriale di accompagnamento al D.lgs. n. 74/2000 al punto 3.2.3, ovvero che il “**mero inadempimento dell'obbligazione pecuniaria**” avente ad oggetto l'imposta ed i relativi accessori - una volta che il contribuente abbia compiutamente e correttamente assolto il dovere di dichiarazione - non assume in alcun caso rilevanza penale.

Sembra opportuno precisare, in conclusione, che il generico richiamo ad “altri atti” la cui connotazione comune è data dal loro carattere “fraudolento”, sia da intendersi come comportamento che, sebbene formalmente lecito – esempio la vendita o la donazione di un bene, la costituzione di un fondo patrimoniale o di un *trust*, le operazioni di cessioni di aziende, scissioni e fusioni societarie, cessione dell'avviamento commerciale, contratto di "*sale and lease back*", contratti di

affitto di aziende - sia però caratterizzato da una componente di artificio o di inganno finalizzato all'unico scopo di sottrarre parte del patrimonio al Fisco.

Rimane da chiarire se possa costituire “altro atto fraudolento” la **diminuzione reale** e non simulata del proprio patrimonio al fine di sottrarre la garanzia generica data dai beni dell'obbligato all'Erario. Prendiamo il caso di un contribuente che consapevole di avere un debito tributario superiore allo soglia di rilevanza penale *ex art. 11 del D.lgs. 74/2000* - mettiamo di 230.000 euro - effettui una donazione dell'unico immobile di sua proprietà del valore di 230.000 euro ad un suo parente proprio al fine di non pagare le imposte. In questo caso, pur non potendo parlarsi di alienazione simulata ma reale, potrebbe darsi la fraudolenza (intesa come frode al Fisco) e conseguentemente l'integrazione del reato. Da questo punto di vista, vi sarebbe quindi una differenza sostanziale tra “mezzi” e “atti” fraudolenti atteso che mentre i primi sono operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente (quindi operazioni apparenti) i secondi potrebbero consistere anche operazioni reali. In questo senso, la fraudolenza come concetto richiamato dalla norma *de quo*, non attiene esclusivamente all'aspetto oggettivo del reato (condotta di simulazione) ma anche all'aspetto soggettivo (intento di frodare e danneggiare le ragioni creditorie dello Stato).

Prendiamo il caso di un contribuente che, nella sua qualità di rappresentante legale di una società di capitali, per due o tre anni presenta regolarmente la dichiarazione fiscale ma non versi volutamente l'Ires dovuta che ammonta a 230.000 euro. Lo stesso procede ad effettuare un bonifico dal conto corrente intestato alla società, esattamente per tale importo, verso un conto corrente intestato a se medesimo in un paese straniero. Successivamente provvede a prelevare la somma in contanti e di conseguenza se ne perdono le tracce. Cosa è possibile ipotizzare a carico di questo contribuente?

Non è facile rispondere, tuttavia, volendo dare una definizione di “atto fraudolento” potrebbe essere considerato tale **qualsiasi atto, anche formalmente lecito, che abbia una componente di artificio o di inganno**. Detto ciò, è possibile ravvisare la fraudolenza negli atti posti in essere dal citato contribuente? Passare per i canali bancari (lasciando quindi tracce evidenti) può costituire un artificio o un inganno? Una risposta affermativa non sembra possibile. Per questa via si potrebbe concludere che vi è stata la “sottrazione volontaria” al pagamento delle imposte (sussistendo quindi il dolo specifico), ma non vi è stata la “fraudolenza” richiesta dalla norma.

In definitiva, possiamo tentare di fornire una personale idea del perché il legislatore abbia voluto utilizzare i due diversi termini “mezzi” e “atti”. In particolare, si osserva che il contesto in cui i termini sono utilizzati sono diversi. Mentre l'uso del termine “mezzi” nell'art. 3 del D.lgs. 74/2000 ci induce a ritenere che gli altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad

indurre in errore l'amministrazione finanziaria indicando in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, **è fatto in analogia** (e comunque fa parte di una elencazione) alle “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” e alla “utilizzo di documenti falsi”, **l'utilizzo del termine “atti”** fraudolenti nell'art. 11 in questione fa parte dell'elencazione di cui il primo elemento è l'atto di “alienazione simulata” e, pertanto, non può essere del tutto dissimile da questa.

In definitiva, i “mezzi” rispetto agli “atti” rappresentano un comportamento più complesso. Ciò è avvalorato dalla circostanza che il semplice utilizzo di fatture per operazioni inesistenti (che sono pur sempre dei documenti falsi) è previsto come reato specifico già all'art. 2 del D.lgs. 754/2000, mentre l'utilizzo di “altri documenti falsi” viene ricondotto al concetto di mezzi fraudolenti o almeno a questo equiparato. Se proprio vogliamo farci del male, possiamo osservare a contrario, che aver parlato di “altri atti fraudolenti” al plurale avvicina questi ultimi ai “mezzi” potendo in realtà, molti atti, rappresentare un comportamento più complesso.

In ogni caso, non bisogna dimenticare il contesto e l'oggetto giuridico in cui i termini sono utilizzati: da una parte (art. 11 del D.lgs. 74/2000) gli “atti” riguardano i propri o altrui **beni**, dall'altra (art. 2 e art. 3 del D.lgs. 74/2000) i “mezzi” concernono le **dichiarazioni fiscali**. Ed è proprio da questa semplice considerazione che può scorgersi la legittimazione del diverso utilizzo che il legislatore ha ritenuto di dover fare dei due termini.

17. Il sequestro dei beni alienati “simulatamente”.

Va premesso che per alienazione simulata ci si riferisce ad ogni trasferimento del diritto di proprietà di un bene, sia a titolo oneroso che a titolo gratuito. Se teniamo fede a quanto stabilito dall'art. 1 del D.lgs. 74/2000 lett. g-bis dobbiamo considerare come "**operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente**" le operazioni apparenti.

La Suprema Corte ha avuto modo di chiarire, con sentenza n. 3095 depositata il 22 gennaio 2017, che l'interposizione fittizia o il fraudolento trasferimento di beni, che pertanto restano nella piena disponibilità dell'imputato, costituiscono l'elemento materiale della condotta del reato di cui all'art. 11 del D.lgs. n. 74 del 2000.

Sono confiscabili e, quindi, suscettibili di sequestro preventivo, i beni appartenenti a soggetto indagato del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, alienati per far venir meno le garanzie di un'efficace riscossione dei tributi da parte dell'Erario, in quanto costituiscono lo

strumento a mezzo del quale il reato viene commesso, a nulla rilevando perciò la loro qualificazione quale prezzo o profitto di tale delitto.¹²

Detti beni risultano confiscabili *ex art.* 240, comma 1, cod. pen. e, come tali, sequestrabili *ex art.* 321, comma 2, cod. proc. pen., a nulla rilevando, a tale specifico fine, se gli stessi debbano considerarsi anche prezzo o profitto del reato.

Quanto alla **prova della fittizietà** del trasferimento, la Cassazione con la medesima sentenza n. 34798 del 04/06/2009, ha ritenuto che sia il tribunale cautelare sia il gip avevano fornito adeguata dimostrazione del collegamento tra i beni attinti dal vincolo e l'attività delittuosa dell'imputato, tanto alla luce dello stretto rapporto parentale esistente tra i soggetti interessati e il ristretto lasso temporale in cui erano stati posti in essere consistenti atti di disposizione patrimoniale da parte dell'imputato stesso, in periodo coevo alla ricezione degli avvisi di accertamento.

Interessante da questo punto di vista (ma non condivisibile) anche la sentenza n. 5824 depositata il 06 febbraio 2008 con cui la Suprema Corte ha rigettato il ricorso di un imputato che sosteneva non sussistenti le condizioni per disporre il sequestro preventivo di beni precedentemente trasferiti ad un **fondo patrimoniale** (in epoca successiva all'inizio delle verifiche fiscali) sulla base della circostanza che gli avvisi di accertamento che gli erano stati notificati erano stati "impugnati" dinanzi alla commissione tributaria che li aveva accolti, sulla base del fatto che analoga sorte avevano subito le cartelle di pagamento emesse dall'Agenzia delle Entrate a seguito della provvisoria iscrizione a ruolo degli importi corrispondenti agli avvisi di accertamento e che pertanto non risultava sussistente alcun debito tributario o procedura di riscossione coattiva al momento della costituzione del fondo patrimoniale.

La Suprema Corte, ribadito che ai fini dell'integrazione del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte non è necessario che vi sia una procedura di riscossione in atto, precisa che il momento sanzionatorio è anticipato alla **commissione di qualsiasi atto che possa porre in concreto pericolo l'adempimento di un'obbligazione tributaria, indipendentemente dalla attualità della stessa.**

Sarebbe giuridicamente irrilevante la circostanza, dedotta dal ricorrente, che la pretesa tributaria dello Stato risultasse fondata su determinati atti di accertamento, successivamente annullati dalle commissioni tributarie, in quanto si deve avere riguardo alla **situazione esistente al momento della effettuazione dell'atto di alienazione o fraudolento** (situazione che, nella specie, era costituita anche dalle indagini di natura penale per reati tributari).

¹² Veggasi sul punto Sez. 3, n. 34798 del 04/06/2009, Bassova, Rv. 244781

Tale conclusione suggerisce che ciò che conta è la consapevolezza, da parte del contribuente, dell'esistenza di una obbligazione tributaria sussistente al momento dell'atto fraudolento. Se si aderisse a tale impostazione, si dovrebbe concludere che il reato sussiste anche nel caso in cui il debito tributario non esiste e di conseguenza la fattispecie si integra per il semplice ostacolo alle attività riscossive poste in essere dalla Stato.

Una tale ricostruzione non convince per il semplice fatto che la procedura di riscossione è destinata a recuperare quanto effettivamente dovuto all'Erario e di conseguenza, se nulla è dovuto, non dovrebbe esistere neanche una procedura di riscossione (salvo, ovviamente, la piena legittimità di qualsiasi attività di verifica fiscale volta a determinare un'eventuale evasione fiscale). L'esistenza del diritto di credito dell'Erario deve necessariamente essere precedente alla condotta fraudolenta e in sostanza costituirne un presupposto logico. Si può discutere, semmai, sulla prova dell'esistenza di tale credito, ovvero se sia sufficiente una dichiarazione fiscale (considerata dichiarazione di scienza e non di volontà) da parte del contribuente, se siano sufficienti indagini di polizia giudiziaria in materia di penaltributario ovvero dibattere sul "momento" in cui vi è certezza del credito tributario vantato dall'Erario e sulla consapevolezza che ne abbia il contribuente. Ciò che non pare possibile, tuttavia, è considerare bene tutelato dalla norma, la procedura di riscossione coattiva in sé per sé considerata, cioè scollegata alla sua funzione che è quella di consentire allo Stato di incassare il proprio credito vantato col contribuente.

18. Problemi applicativi ulteriori.

Il debito, sia per la fattispecie di cui al primo che per la fattispecie di cui al secondo comma, deve ammontare ad una somma superiore a 50.000 euro per l'ipotesi base e 200.000 euro per l'ipotesi aggravata.

Siccome però l'obbligazione con il Fisco consta non solo del debito tributario in senso stretto, ma anche degli interessi, relativi accessori e delle sanzioni amministrative che vi accedono e queste ultime sono applicate discrezionalmente tra un minimo e un massimo, risulta difficile calcolare in concreto se al momento della condotta il contribuente abbia maturato un'obbligazione onnicomprensiva (dei citati accessori e sanzioni) superiore alle suddette soglie.

Certamente questa indeterminatezza pone il contribuente in una posizione scomoda, soprattutto in quei casi limite in cui la soglia del penale è circa l'ammontare del debito tributario emergente.

Considerazioni conclusive

Le domande e gli esempi fatti nelle pagine precedenti hanno solo l'obiettivo di far riflettere il lettore, nella speranza di aver dato un utile contributo alla comprensione della norma.

Il reato è di pericolo concreto, necessita il dolo specifico consistente nel fine di pregiudicare la pretesa erariale attraverso l'impoverimento reale o fittizio del patrimonio del debitore d'imposta; la condotta consiste nell'alienare simulatamente o nel compiere altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni o nell'indicare, nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale, elementi attivi o passivi diversi da quelli reali; il bene giuridico tutelato è la "garanzia" generica data dai beni dell'obbligato all'Erario stesso, che pertanto può costituire il profitto del reato.

I punti dolenti sono legati sia all'indeterminatezza del concetto di "atti fraudolenti" sia al fatto che per il superamento delle soglie si deve avere riguardo non solo al debito tributario in senso stretto, ma anche degli interessi, relativi accessori e delle sanzioni amministrative che vi accedono e queste ultime, come noto, sono applicate discrezionalmente tra un minimo e un massimo.

a Martina

Bibliografia

Massimo Luigi FERRANTE - Il concetto di "atti fraudolenti" nel delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte - ARCHIVIO PENALE 2017, n. 1

Luca TROYER, Alex INGRASSIA - Il nuovo delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte alla prova del trust - pubblicato in Riv. dott. commercialisti 2009, 2, pagg. 370 e ss.