

Nella sottrazione fraudolenta sequestro da commisurare al valore dei beni

Per la Cassazione, il profitto del reato non deve essere parametrato all'intera pretesa fiscale

/ Stefano COMELLINI

Per la sentenza della Cassazione n. [8850](#) depositata ieri, il valore del sequestro per equivalente finalizzato alla confisca, in relazione al reato di cui all'[art. 11](#) del DLgs. 74/2000 (sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte), dev'essere commisurato a quello dei **beni** fraudolentemente sottratti alle pretese tributarie dello Stato e non già al valore dell'intera pretesa fiscale.

Il ricorrente aveva impugnato la decisione dei giudici di merito con la quale si era deciso, richiamando la pronuncia delle Sezioni Unite n. [18374/2013](#), che il *quantum* del profitto del reato sottoposto a sequestro dovesse essere parametrato all'intera pretesa fiscale piuttosto che al valore dei beni sottratti alla garanzia nei confronti del Fisco.

La Corte non aderisce a questa interpretazione e, in linea con la prevalente giurisprudenza di legittimità (Cass. n. [40534/2015](#), *contra* Cass. n. [52166/2018](#)) afferma che il valore del sequestro per equivalente deve essere commisurato a quello dei beni **fraudolentemente sottratti** alle pretese tributarie dell'Amministrazione finanziaria.

La considerazione deriva direttamente dalla natura della fattispecie di cui all'art. 11 comma 1 del DLgs. 74/2000 per cui "è 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".

La condotta sanzionata si esplica, quindi, in una frode sui **propri o altrui beni** concretamente idonea a ledere, in tutto o in parte, la procedura di riscossione coattiva. Si tratta pertanto di fattispecie di pericolo che prescinde dalla sussistenza di un'esecuzione esattoriale in atto (Cass. n. [7826/2019](#)).

Ricordiamo qui che l'alienazione può definirsi "**simulata**", ossia finalizzata a creare una situazione giuridica apparente diversa da quella reale, allorché il programma contrattuale non corrisponde deliberatamente – in tutto (simulazione assoluta) o in parte (simulazione relativa) – all'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.

Quanto alla nozione di "**atti fraudolenti**", rilevante per la fattispecie in esame, devono ritenersi tali, secondo un ormai consolidato indirizzo giurisprudenziale (Cass. n. [35853/2016](#)), tutti quei comportamenti che, quand'anche formalmente leciti, siano tuttavia connotati da elementi di inganno o di artificio, ravvisandosi l'esistenza di uno stratagemma tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali all'esecuzione.

Per la configurabilità del reato, non è, dunque, sufficiente la semplice idoneità dell'atto a ostacolare l'azione di recupero del bene da parte dell'Erario, essendo invece necessario il compimento di atti che, nell'essere diretti a questo fine, si caratterizzino per la loro natura simulatoria o fraudolenta (Cass. n. [52158/2018](#)).

Ne consegue, per la sentenza in esame, che il profitto di detto reato deve essere individuato non già nell'importo delle imposte non pagate, essendo quest'ultimo, semmai, il profitto delle ben diverse condotte di evasione, eventualmente commesse in precedenza e integranti illecito penale in presenza dei requisiti di legge, 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 e oggetto delle condotte artificiose considerate dalla norma.

In altre parole, oggetto giuridico del reato non è il diritto di credito del Fisco, bensì la garanzia generica data dai **beni** dell'obbligato, così che il profitto deve ritenersi costituito dalla riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio sul quale l'Amministrazione finanziaria ha diritto di soddisfarsi. Tanto che il reato può configurarsi anche se, dopo il compimento degli atti fraudolenti, interviene comunque il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori (Cass. n. [36290/2011](#)).

Pertanto, l'affermazione della pronuncia delle Sezioni Unite n. [18374/2013](#), nel cui solco si era posta la decisione impugnata, secondo cui il profitto del reato di cui all'art. 11 del DLgs. 74/2000 sarebbe rappresentato da qualsiasi vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione dell'illecito, potendo dunque lo stesso consistere anche in un risparmio di spesa, deve essere interpretata con riferimento, appunto, al **risparmio** derivante dalla predetta **riduzione patrimoniale** e non nel senso che debba aversi riguardo al risparmio derivante dalla omessa dichiarazione o dal mancato versamento dell'imposta.