

È sottrazione fraudolenta se vanifica una riscossione anche solo ipotizzabile

La fattispecie è riconducibile alla nozione di reato di pericolo concreto

/ Stefano COMELLINI

Il reato di "sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte" (art. 11 del DLgs n. 74/2000) si perfeziona con condotte, normativamente tipizzate, idonee a vanificare una procedura di riscossione erariale, anche **futura** e solo **ipotizzabile**.

Si conferma così, con la sentenza n. 7394 della Cassazione di ieri, l'orientamento dei giudici di legittimità circa la struttura del reato quale fattispecie di pericolo. La condotta sanzionata consiste, infatti, proprio nell'alienare simulatamente o nel compiere altri atti fraudolenti, diretti ad eludere l'adempimento di obbligazioni tributarie, di sanzioni o di interessi che scaturiscono dall'inosservanza delle norme tributarie, e causa del rischio di inefficacia, totale o parziale, della procedura erariale di riscossione coattiva.

Ne consegue, anche per la pronuncia in esame, che la fattispecie è riconducibile alla nozione di **reato di pericolo** e, più precisamente, di pericolo concreto, per la cui realizzazione è sufficiente che la condotta, connotata da dolo specifico, sia *ex ante* idonea a rendere inefficace la procedura di riscossione (*cf.* Cass. n. 35853/2016), senza tuttavia esigere che essa sia effettivamente frustrata e neppure che essa sia stata attivata dall'Amministrazione finanziaria, come invece era proprio del previgente art. 97 comma 6 DPR n. 602/1973 (*cf.* Cass. n. 13233/2016).

Il fine ultimo perseguito dal legislatore, "in una logica ed evidente anticipazione della soglia del disvalore penale" (Cass. n. 35853/2016), si ritrova, quindi, nella **protezione della pretesa erariale**, fondata sulla conservazione della garanzia patrimoniale del contribuente, così da rendere irrilevante pure l'eventuale successivo pagamento dell'imposta.

Vengono così a rilevanza tutti quegli atti di trasferimento della titolarità di un bene, a titolo oneroso o gratuito, in cui la volontà manifestata all'esterno sia connotata da simulazione, sia essa assoluta o relativa. Alla condotta sanzionabile è anche riconducibile il compimento di "altri atti fraudolenti", di carattere residuale e concernente tutti quei negozi giuridici, diversi dalle alienazioni simulate, posti in essere al fine di rendere inefficace la riscossione, attraverso i quali il contribuente intenda **far apparire**, contrariamente al vero, che i suoi beni non possono soddisfare la pretesa ese-

cutiva erariale (Cass. n. 40319/2016).

Non ogni atto di depauperamento è rilevante

Tuttavia, si è concordemente rilevato come non ogni atto di depauperamento, anche dolosamente preordinato ad impedire il soddisfacimento coattivo del credito tributario, sia da considerarsi rilevante ai fini dell'applicazione della norma incriminatrice, ma solo quello al quale si accompagni un qualche **artificio** finalizzato ad impedire o sviare la reazione del Fisco (*cf.* Cass. n. 30497/2016), in difetto del quale, la difesa del credito tributario resta affidata agli ordinari strumenti civilistici.

Si è giunti così a riconoscere, qualora ricorra simulazione o frode, l'illiceità della costituzione di un trust (Cass. n. 40534/2015), di un fondo patrimoniale (Cass. n. 9154/2016), la costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili, il riconoscimento di passività inesistenti, ovvero, come nel caso di cui alla sentenza in commento, la **cessione di azienda** connotata da specifici artifici (cessione di merci, impianti e beni mobili vari; passaggio di dipendenti; coincidenza della sede operativa e degli intestatari delle quote delle diverse società) ritenuti sufficienti, quantomeno nell'ambito del procedimento cautelare.

Non così invece, per le condotte meramente elusive che, in quanto tali, si concretizzano in legittime attività negoziali realmente realizzate, frutto di scelte economico gestionali consentite dall'ordinamento, che permettono un effettivo risparmio di imposta.

Da ultimo, sembra utile rilevare che il **profitto del reato** di cui all'art. 11 del DLgs n. 74/2000, confiscabile anche nella forma per equivalente, va individuato, non nell'ammontare del debito tributario rimasto inadempito, bensì nella somma di denaro la cui sottrazione all'erario viene perseguita con l'atto di vendita simulata o gli atti fraudolenti posti in essere. Esso, dunque, corrisponde al 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 (Cass. n. 35303/2016).