

La giurisprudenza recente aiuta a delimitare il campo d'azione per gestire il patrimonio

# Trust, fondi e patti nel mirino

Ampia la casistica della sottrazione fraudolenta d'imposta

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE E  
GIULIA MARIA MENTASTI

**P**er i contribuenti è una corsa a ostacoli tra timori, diffidenze e cautele per evitare di incorrere nel reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (di cui all'art. 11 dlgs 74/2000). La giurisprudenza nelle ultime settimane è tornata più volte a pronunciarsi su questa che è una delle fattispecie più dibattute del panorama penal-tributario, sempre più di frequente oggetto di contestazione nei procedimenti penali, anche alla luce delle difficoltà che il sistema nazionale si è trovato a fronteggiare in tema di riscossione erariale coattiva.

La norma punisce 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 a 50 mila 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. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni e interessi è superiore a 200 mila euro si applica la reclusione da un anno a sei anni.

Si tratta di un'ipotesi delittuosa particolarmente temuta da contribuenti e imprenditori, e che ha peraltro generato tentativi, da parte degli interpreti, di contenerne i confini applicativi: al dettato normativo si muove la critica per cui, così come formulato, rischia di criminalizzare atti di disposizione patrimoniale, più o meno allineati alle ordinarie prassi commerciali e di mercato, ma comunque di per se stessi leciti, per il solo fatto che, secondo la valutazione del giudice, ne possa scaturire una mortificazione della garanzia patrimoniale erariale e quindi una lesione (anche solo potenziale) della legittima pretesa dell'Amministrazione finanziaria.

Oltre all'alienazione simulata, la fattispecie richiama infatti genericamente, rinunciando a una puntuale adesione ai principi di precisione e determinatezza, il compimento di altri comportamenti accomunati dal carattere fraudolento, ponendo cioè l'impiego di strumenti giuridici ogniquale volta la causa tipica e fisiologica divenga strumentale a uno scopo distonico e patologi-

co: sussumibile nell'alveo dell'illecito può dunque essere qualsiasi atto dispositivo che, sebbene formalmente lecito, sia caratterizzato da una componente di artificio o di inganno, e venga utilizzato dal debitore in maniera abusiva o distorta quale stratagemma per sottrarsi al pagamento del debito erariale e per neutralizzare la possibilità di recupero del credito vantato dal Fisco.

Non ci si stupisce pertanto che l'applicazione giurisprudenziale abbia dato luogo a una casistica molto ampia; a titolo esemplificativo, si segnalano molteplici pronunce che hanno ritenuto integrato il reato de quo nel caso di costituzione negoziale di trust, di fondi patrimoniali e di patti di famiglia, nonché di realizzazione di operazioni quali la cessione di ramo di azienda o di quote, o ancora la scissione di società.

Peraltro, a rendere la delimitazione dell'ambito di operatività ancor più labile, c'è la circostanza per cui, ai fini dell'integrazione della fattispecie, e diversamente da quanto richiesto dall'antecedente storico della norma (l'abrogato art. 97, comma 6 del dpr n. 602/1973), non è necessario che l'Amministrazione finanziaria abbia già compiuto un'attività di verifica, accertamento o iscrizione a ruolo, essendo, invece, sufficiente l'idoneità della condotta, da apprezzare con un giudizio ex ante, a rendere anche solo parzialmente inefficace

la procedura di riscossione, indipendentemente dall'effettivo verificarsi di tale evento.

Consapevole di tali criticità, la Suprema Corte invita a un'applicazione cauta del disposto in esame, suggerendo un'attenta analisi della causa concreta sottesa alle singole operazioni, spesso particolarmente strutturate e complesse, con l'effetto che la necessaria natura fraudolenta «non può essere ritenuta implicita nella sola idoneità degli atti a mettere in discussione la possibilità di recupero del credito da parte dell'Erario», bensì merita un concreto e argomentato approfondimento, in assenza del quale non si può giungere a una condanna.

Proprio invocando tale principio, nei mesi scorsi la Cassazione, con la sentenza 273/2018, in un caso in cui l'imputato era stato ritenuto dai giudici di merito responsabile del reato di cui all'art. 11, dlgs n. 74/2000 per avere ceduto un'unità immobiliare e due motoveicoli dopo aver ricevuto la notifica di un avviso di accertamento, ha evidenziato come non fosse stata accertata né la prova dell'eventuale compiacenza delle controparti contrattuali, né che il prezzo delle singole alienazioni fosse inadeguato, e ha pertanto annullato la sentenza sottoposta al proprio vaglio di legittimità, rinviando ad altra sezione della Corte d'Appello per un nuovo giudizio sul carattere effettivamente

fraudolento delle varie operazioni.

Ciò segnalato, e seppur nel rispetto delle suddette accortezze esegetiche, restano tuttavia molteplici le sentenze in cui la Suprema Corte ha invece rigettato i ricorsi dei difensori degli imputati e ritenuto che le sentenze di condanna pronunciate nei precedenti gradi di giudizio per il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte fossero immuni da vizi.

Specificamente, con riguardo alle pronunce delle ultime settimane, giova menzionare la numero 46966 del 16 ottobre 2018, in cui si è tornati ad affermare che il trasferimento a titolo gratuito del bene mobile registrato o dell'immobile, rendendo più difficoltosa l'azione recuperatoria dell'Erario (seppur esercitabile mediante un pignoramento presso terzi), può ben integrare il reato in esame.

Analogamente, la sentenza n. 46975, depositata il medesimo giorno, ha confermato la sussistenza dell'illecito penale in capo agli amministratori di una Srl, la cui strategia fraudolenta veniva ricostruita nel depauperamento della società, soggetto passivo della pretesa tributaria, attraverso la costituzione di altre società meramente fittizie (le società erano infatti risultate controllate dai medesimi soggetti, nonché fittizie si erano rivelate le sedi sociali). In particola-

## La giurisprudenza di legittimità

Cass. Pen., Sez. III,  
n. 46966,  
16 ottobre 2018

La Cassazione ha chiarito che può integrare il reato di cui all'art. 11 D.Lgs. 74/2000 il trasferimento a titolo gratuito del bene mobile registrato o dell'immobile, trattandosi di condotta idonea a rendere più difficoltosa l'azione recuperatoria dell'Erario, seppur esercitabile mediante un pignoramento presso terzi

Cass. Pen. Sez. III,  
n. 46975,  
16 ottobre 2018

La Cassazione ha confermato la sussistenza del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte in capo agli amministratori di una Srl, la cui strategia era consistita nel depauperamento della società, soggetto passivo della pretesa tributaria, a vantaggio di una società terza, fittiziamente costituita (la società era infatti controllata dai medesimi soggetti, nonché fittizia era la sede sociale), per farvi rientrare, mediante aumento di capitale, la disponibilità del principale asset della Srl (nello specifico un centro commerciale), sottraendolo così alla garanzia patrimoniale dell'erario

Cass. Pen. Sez. III,  
n. 52158,  
20 novembre 2018

La Cassazione ha chiarito che può integrare il reato di cui all'art. 11 D.Lgs. 74/2000, in quanto atto idoneo a ostacolare il soddisfacimento della pretesa erariale, la cessione di ramo d'azienda indebitata con il fisco, qualora non vengano contestualmente trasferiti, mediante clausola di accollo, i debiti tributari

re, a vantaggio di una delle suddette, si era realizzata un'operazione di aumento del capitale consistente nel conferimento del principale asset della Srl (nello specifico un centro commerciale), così che, spostandone la titolarità, si erano compiuti atti idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.

Ancora, è del 20 novembre scorso la sentenza n. 52158, con cui la Terza sezione penale ha chiarito che può integrare l'art. 11, dlgs 74/2000, la cessione di ramo d'azienda indebitata con il fisco, qualora non vengano contestualmente trasferiti, mediante clausola di accollo, i debiti tributari: si tratterebbe di un atto idoneo a ostacolare il soddisfacimento della pretesa erariale, poiché, nonostante sussista un vincolo di solidarietà tra cedente e cessionario, renderebbe comunque più difficoltosa l'azione esecutiva dell'Erario. A quest'ultimo sarebbe infatti imposto l'onere di rivolgersi (peraltro solo dopo aver preventivamente escusso il cedente) al cessionario, la cui responsabilità, ai sensi dell'art. 14 dlgs 497/1997 e salvo il caso della prova dell'intento fraudolento, sarebbe inoltre limitata alle imposte e alle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti (nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore), e al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza.

Orbene, se le suddette pronunce sono utili ai contribuenti per avere delucidazioni sull'approccio della giurisprudenza alla fattispecie, particolari cautele, unitamente all'imprescindibile supporto di professionisti seri e scrupolosi, meritano di essere adottate per evitare che strumenti di gestione e atti di disposizione del proprio patrimonio, astrattamente leciti, possano essere ritenuti contaminati da strumentalizzazioni patologiche.