

La posizione della Suprema corte sulla sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

L'accollo debiti mette in salvo

Non c'è reato se l'atto dispositivo non intacca la pretesa

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Non sussiste il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte se l'atto dispositivo non compromette la pretesa erariale.

È quanto statuito dalla terza sezione penale della Corte di cassazione, che, con la sentenza n. 5392 del 10 febbraio scorso, è tornata a pronunciarsi sulla fattispecie di cui all'art. 11, dlgs 74/2000, e sulle plurime questioni interpretative sorte tra gli interpreti al fine di circoscrivere l'ambito di operatività della fattispecie.

Il fatto. Con ordinanza il tribunale della libertà di Messina confermava il decreto di sequestro del Gip relativo ad alcuni beni immobili di una società terza interessata nell'ambito di un procedimento per sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11, dlgs 74/2000 a carico di molteplici amministratori di diritto e di fatto di vari enti. Secondo la prospettazione accusatoria, i cespiti immobiliari in questione erano stati trasferiti alla predetta società all'esito di una scissione societaria posta in essere allo scopo di rendere inefficaci le procedure di riscossione dei debiti tributari facenti capo alla cedente, così che i beni immobiliari ceduti erano stati ritenuti il prodotto del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte con conseguente applicazione del sequestro preventivo in vista della confisca.

Avverso la citata ordinanza, la società destinataria della misura proponeva ricorso per Cassazione tramite i propri difensori impugnando il provvedimento sotto vari profili, tra cui, per quanto ora più rileva, per l'ineidoneità delle scissioni societarie a rendere, in tutto o in parte, inefficace l'eventuale procedura esecutiva, con relativo vizio di motivazione circa la sufficienza del patrimonio della cessionaria a soddisfare il debito tributario.

Immediatamente dopo la scissione, peraltro, dopo la notifica alla cedente di due avvisi di accertamento, la società cessionaria aveva deliberato di farsi carico dei debiti oggetto degli avvisi, nonché di tutti gli altri debiti erariali sorti alla data della delibera assembleare.

Infine, si osservava che la cessionaria aveva proceduto al pagamento dei debiti tributari richiesti integralmente, rendendo del tutto inesistente il pericolo che la scissione in concreto potesse mettere

La sentenza per punti	
La norma di riferimento	Art. 11, dlgs 74/2000 («Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte») che punisce «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 euro 50 mila, 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»
La questione di diritto	Se l'atto dispositivo non compromette la pretesa erariale sussiste comunque il reato? E il delitto è integrato anche se il patrimonio complessivo dell'evasore (o del cessionario che si è accollato i debiti), dopo l'atto dispositivo, rimane capiente rispetto alla pretesa fiscale?
Il principio che emerge dalla pronuncia	NO, ai fini della sussistenza del reato, deve essere accertato che l'atto asseritamente fraudolento abbia in concreto, in base a un giudizio «ex ante» che valuti la sufficienza del patrimonio residuo del contribuente in rapporto alla pretesa dell'Erario – messo in pericolo la garanzia di pagamento dei debiti verso il fisco.
Precedenti conformi	Cass. pen., n. 30933 del 15 luglio 2019; Cass. pen., sez. III, n. 9154 del 4 marzo 2016, nonché Cass. pen., sez. III, n. 13233 del 1 aprile 2016.

in pericolo il buon esito della procedura esecutiva e, dunque, la non configurabilità del reato, per difetto di un elemento costitutivo.

In spregio a queste evidenze, l'ordinanza non avrebbe al contrario spiegato, secondo la ricorrente, perché, anche ritenendo fraudolenta l'operazione, il patrimonio complessivo della cessionaria non fosse sufficiente a garantire le pretese dell'amministrazione finanziaria, ponendo in pericolo il buon esito della procedura esecutiva.

La questione di diritto e gli indirizzi interpretativi. La norma di cui all'art. 11, dlgs 74/2000 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 euro 50 mila, 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 euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

Si tratta di un'ipotesi delit-

tuosa particolarmente temuta da contribuenti e imprenditori, e per la quale si auspica un'applicazione giurisprudenziale che ne definisca con precisione i confini applicati-

l'atto dispositivo asseritamente fraudolento, sia comunque capiente rispetto alla pretesa fiscale non esclude l'applicabilità della fattispecie. Secondo tale orientamento, infatti,



vi: il dettato normativo, infatti, così come formulato, porta il rischio di criminalizzare atti di disposizione patrimoniale di per se stessi leciti, per il solo fatto che, secondo la valutazione del giudice, ne possa scaturire una lesione (anche solo potenziale) della legittima pretesa dell'Amministrazione finanziaria.

Peraltro, l'inquadramento come reato di pericolo ha fatto sì che secondo un indirizzo più rigoroso il fatto che il patrimonio complessivo dell'evasore (o del cessionario che si è accollato i debiti), anche dopo

qualsivoglia diminuzione della garanzia patrimoniale generica offerta dal patrimonio del debitore fiscale deve pacificamente considerarsi condotta penalmente rilevante nell'ambito di questo titolo di reato, a prescindere che il patrimonio che residua dopo il compimento dell'atto dispositivo sia sufficiente a soddisfare il credito dell'Erario (Cass. pen., 16 dicembre 2015, n. 6798).

A tale tesi si è tuttavia contrapposta l'impostazione, decisamente più favorevole e

peraltro ribadita ancora di recente dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. pen., 15 luglio 2019, n. 30933) secondo cui, sia sotto il profilo della idoneità degli atti a pregiudicare l'esecuzione coattiva, sia sotto quello della prova della sussistenza del dolo specifico di frode, permane la necessità di dimostrare che l'atto di cui si asserisce la fraudolenza abbia in concreto, in base a un giudizio ex ante che valuti la sufficienza della consistenza del patrimonio del contribuente in rapporto alla pretesa dell'Erario, messo in pericolo la garanzia di pagamento dei debiti verso il Fisco. Per questo, in altre decisioni gli Ermellini hanno censurato le statuizioni dei giudici di merito che consideravano irrilevante per la configurazione del reato che l'imputato fosse proprietario di ulteriori beni di ingente valore (cfr., ex multis, Cass. pen., 4 marzo 2016, n. 9154, nonché Cass. pen., 1 aprile 2016, n. 13233).

La decisione della Cassazione. Nel caso che qui si esamina, la Corte ha aderito a quest'ultimo più garantista indirizzo, e ha rilevato che il provvedimento impugnato non avesse dato conto dell'accollo ex lege dei debiti della società cedente da parte della società cessionaria, nonché dell'eventuale incidenza di detta solidarietà rispetto all'idoneità ex ante della scissione a pregiudicare la procedura esecutiva dell'Amministrazione finanziaria. E ancora, il Tribunale non aveva esplicitato le ragioni per cui il patrimonio della società cessionaria è stato considerato insufficiente a soddisfare il debito tributario all'esito dell'operazione di scissione.

Oltre alle suddette penurie motivazionali, la Cassazione ha riconosciuto altresì rilievo alla critica avanzata dalla difesa in merito all'ineoperatività della confisca di cui all'art. 12, comma 2, dlgs 74/2000 per l'intervenuto pagamento integrale del debito tributario; infatti il provvedimento diventa ineseguibile in caso di estinzione integrale di quanto dovuto all'Amministrazione finanziaria, poiché, se è pur vero che la successiva estinzione dell'obbligazione tributaria non estingue il reato, impedisce quantomeno l'applicazione della misura cautelare reale e di quella ablatoria.

Da qui l'annullamento con rinvio, per nuovo esame, al Tribunale di Messina.

© Riproduzione riservata