

Ecco quando si configura la condotta penalmente rilevante prevista dall'art. 11 dlgs 74/00

Sottrazione fraudolenta limitata

Non basta occultare la contabilità, servono atti dispositivi

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Occultare la contabilità non fa scattare il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, serve un atto dispositivo: è quanto deciso dalla sentenza del 2 settembre 2021, n. 32694, con cui la sesta sezione penale della Cassazione si è pronunciata sulla spesso dibattuta questione della delimitazione della condotta rilevante ai fini della integrazione del reato di cui all'art. 11 dlgs 74/2000. Rigettando il ricorso del pubblico ministero, ha precisato che la nozione di «atti fraudolenti» va circoscritta soltanto a quelli di natura dispositiva, siano essi di natura materiale o giuridica, non potendo, dunque, rientrarvi l'omissione del deposito dei bilanci o della presentazione delle dichiarazioni fiscali, e nemmeno l'occultamento della contabilità aziendale.

Il caso. Nel caso di specie, il Tribunale di Pistoia aveva parzialmente annullato il provvedimento di sequestro nell'ambito di un procedimento per sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e per autoriciclaggio di cui agli artt. 11 dlgs 74/2000 e 648-ter.1 c.p.. In particolare, quanto al reato di sottrazione fraudolenta, i giudici ne avevano rilevato la prescrizione, essendo decorso il relativo termine massimo di sette anni e mezzo dall'ultimo degli atti fraudolenti integranti il reato, per tali dovendo intendersi solo quelli idonei a offrire una rappresentazione non veritiera del patrimonio del debitore e tali, perciò, da ostacolare l'esazione forzososa del credito da parte dell'Erario. Escluse dal novero, pertanto, le condotte meramente omissive, quali l'omissione del deposito dei bilanci o della presentazione delle dichiarazioni fiscali, o anche l'occultamento della contabilità aziendale. Quanto alle condotte di autoriciclaggio contestate, ne era stata esclusa la punibilità in quanto esaurite prima del 1 gennaio 2015 (data di entrata in vigore della norma), sulla base del duplice rilievo per cui trattasi di reato di natura istantanea, nonché della irrilevanza, ai fini della consumazione, dell'eventuale protrazione nel tempo dei suoi effetti.

Il ricorso. Aveva proposto ricorso per Cassazione il Pm censurando, anzitutto, la tesi del Tribunale per cui l'omissione del deposito dei bilanci e della presentazione delle dichiarazioni fiscali, nonché l'occultamento della contabilità

Confini del reato di sottrazione fraudolenta	
Condotta e rilevanza penale	L'omissione del deposito dei bilanci e della presentazione delle dichiarazioni fiscali, nonché l'occultamento della contabilità aziendale rientrano tra gli atti fraudolenti di cui all'art. 11 dlgs 74/2000?
Esclusione del reato di sottrazione fraudolenta	No, poiché come chiarito da Cass. pen. 32694/2021 il dato testuale: <ul style="list-style-type: none"> • per la relazione di alternatività e residualità con le alienazioni simulate • oltre che per la necessità che la condotta abbia ad oggetto beni fisici impone di circoscrivere la nozione di «atti fraudolenti» soltanto a quelli di natura dispositiva, siano essi di natura: <ul style="list-style-type: none"> • materiale (sottrazione, distruzione, occultamento) • giuridica (creazione di diritti reali limitati di terzi, ad esempio)
Altri reati realizzabili	L'occultamento della contabilità aziendale, e l'omissione del deposito dei bilanci o della presentazione delle dichiarazioni fiscali potranno integrare altri reati: <ul style="list-style-type: none"> • ai sensi del dlgs 74/2000, punendo gli artt. 3 e 5 la fraudolenta e l'omessa dichiarazione • ai sensi dell'art. 2621 c.c. che punisce le false comunicazioni sociali

aziendale non rientrerebbero tra gli atti fraudolenti di cui al suddetto art. 11, ravvisando una contraddizione da parte dei giudici nell'aver espressamente qualificato tali atti come «potenzialmente elusivi» e, ciò nonostante, idonei a rappresentare una situazione patrimoniale inveritiera. Con il secondo motivo provava invece a collocare il momento consumativo del delitto di autoriciclaggio dopo l'introduzione del reato nell'ordinamento, in quanto le condotte sarebbero state da considerarsi protratte nel tempo, essendo le somme e i macchinari fraudolentemente sottratti reimpiegati dagli indagati in nuove società costituite ed operanti in epoca successiva al 2015.

Il reato di sottrazione fraudolenta. Pur anticipando sin d'ora che la Cassazione ha ritenuto il ricorso del Pm infondato, vi è da riconoscere che la configurabilità del reato di sottrazione fraudolenta è spesso dibattuta tra gli interpreti. Specificamente, 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 ad euro cinquantamila, aliena simulata-

mente 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.

I controversi confini applicativi. Dunque, le difficoltà di contenerne i confini applicativi sono legate a un dettato normativo che, così come formulato, rischia di criminalizzare atti di disposizione patrimoniale ogniqualvolta, 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 il compimento di altri comportamenti accomunati dal carattere fraudolento, punendo cioè l'impiego di strumenti giuridici ogniqualvolta la causa tipica e fisiologica divenga strumentale a uno scopo distonico e patologico: sussumibile nell'alveo dell'illecito può dunque essere qualsiasi atto dispositivo che, pur 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 può stupire 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 realizzazioni 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, vi è la circostanza per cui, ai fini dell'integrazione della fattispecie, è diversamente da quanto richiesto dall'antecedente storico della norma, 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 a rendere anche solo parzialmente inefficace la procedura di riscossione, indipendentemente dall'effettivo verificarsi di tale evento.

La decisione della Suprema Corte. Tutto ciò preme-

so, in questa occasione la Suprema Corte ha invece ritenuto di delimitare l'ambito di operatività della norma. Ha in particolare osservato come il dato testuale, per la stretta relazione di alternatività e residualità con le alienazioni simulate, oltre che per la necessità che la condotta abbia ad oggetto beni fisici (costituenti, come tali, la garanzia patrimoniale generica per un'utile esecuzione coattiva), impone di circoscrivere la nozione di «atti fraudolenti» soltanto a quelli di natura dispositiva, siano essi di natura materiale (sottrazione, distruzione, occultamento) o giuridica (creazione di diritti reali limitati di terzi, ad esempio). Da qui, la considerazione per cui non possono al contrario rientrarvi l'omissione del deposito dei bilanci o della presentazione delle dichiarazioni fiscali, né l'occultamento della contabilità aziendale, ovvero le sole condotte che, nel caso specifico, avrebbero escluso la maturazione della prescrizione. Ancora, gli Ermellini hanno tenuto chiarire come non fosse ravvisabile nemmeno la denunciata contraddizione interna dell'ordinanza impugnata, poiché non tutti gli atti «elusivi», in prospettiva della verifica della consistenza patrimoniale del debitore erariale, rientrano necessariamente tra quelli «fraudolenti» a mente dell'art. 11 in esame.

Né da ciò deriva un possibile vuoto di tutela, dal momento che si tratta di condotte suscettibili di essere altrimenti sanzionate, anche penalmente (nello specifico, eventualmente, ove ne ricorrerono gli altri presupposti di legge, a norma dello stesso dlgs n. 74/2000, che agli artt. 3 e 5 punisce proprio le ipotesi di dichiarazione, rispettivamente, fraudolenta od omessa; altresì potrebbe essere contestato il reato di false comunicazioni sociali di cui all'art. 2621 c.c.). Quanto alla seconda doglianza, anch'essa è stata ritenuta priva di fondamento giuridico, essendo al contrario corretto il riferimento compiuto dal Tribunale alla pronuncia della Cass. pen. n. 38838/2019, che ha riconosciuto anche al reato di autoriciclaggio natura istantanea, conseguentemente individuandone il momento consumativo in quello in cui vengano poste in essere le condotte di impiego, sostituzione o trasformazione di beni costituenti l'oggetto materiale del delitto presupposto, e senza perciò potersi riconoscere alcun rilievo, a tal fine, all'eventuale protrazione nel tempo degli effetti di quelle condotte.

Da qui, la dichiarazione di inammissibilità del ricorso.