

La Cassazione definisce il perimetro applicativo del reato di cui all'art. 11 dlgs 74/2000

Atti fraudolenti? Non sempre Non rileva la cessione d'immobile adibito a civile abitazione

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Sottrazione fraudolenta coi paletti: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione n. 26057 del 7 luglio 2022, con cui la terza sezione penale ha ritenuto che il reato di sottrazione di fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11 dlgs 74/2000 debba essere escluso ogniqualvolta gli atti traslativi hanno ad oggetto beni non suscettibili di essere sottoposti ad esecuzione coattiva, nel caso di specie la casa della indagata. La pronuncia fa seguito ad altre interessanti sentenze degli ultimi mesi, quali la n. 15239/2022 e la n. 16540/2022, con cui la Suprema Corte si è cimentata nel compito, certo non semplice, di sopperire alla genericità del dettato normativo e di definire il perimetro di applicazione della fattispecie.

La norma e le criticità. L'art. 11 dlgs 74/2000, sotto la rubrica "Sottrazione di fraudolenta al pagamento delle imposte" punisce al comma 1 "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". Si tratta di un'ipotesi delittuosa particolarmente temuta da contribuenti e imprenditori, e che ha peraltro generato diffidenze, nonché 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.

La sentenza 26507/2022. Proprio nella direzione di circoscrivere la portata operativa della fattispecie, è volta la sentenza n. 26507 del 7 luglio scorso. Nella vicenda sottoposta all'attenzione della Cassazione, il Tribunale del riesame di Arezzo era ricorso avverso il decreto di sequestro preventivo di un immobile adibito a civile abitazione di proprietà della ri-

corrente, indagata per il suddetto reato di cui all'art. 11 dlgs 74/2000. Secondo l'ipotesi accusatoria, infatti, l'indagata, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi e sull'Iva nonché alle relative azioni di recupero coattivo dell'erario, aveva fraudolentemente trasferito al figlio l'immobile di sua proprietà, conservandone tuttavia l'usufrutto. Al contrario, il Giudice del riesame aveva ritenuto assente il c.d. fumus commissi delicti in quanto l'immobile oggetto del trasferimento asseritamente fittizio non avrebbe comunque potuto essere sottoposto ad esecuzione coattiva da parte dell'erario per i crediti dallo stesso vantati. In particolare, per il Tribunale veniva in rilievo l'art. 76 comma 1 lett. a) dpr 29 settembre 1973 n. 602 (come modificato dall'art. 52 comma 1 lett. g) d.l. 69/13), il quale stabilisce che l'agente della riscossione non debba dare corso all'espropriazione immobiliare dell'unico immobile, non di lusso e non rientrante nelle categorie catastali A/8 e A/9, e adibito a uso abitativo del debitore che vi risiede anagraficamente.

Ricorrendo tutti i requisiti previsti dalla disposizione suddetta, il giudice aveva così concluso che l'immobile non potesse essere sottoposto ad espropriazione coattiva. Inutile il

tentativo del pm di sostenere che il Tribunale del riesame avesse erroneamente applicato al processo penale un principio afferente al procedimento tributario. Il ricorso della procura è stato infatti dichiarato inammissibile, avendo la Suprema Corte condiviso che nel caso di specie la condotta contestata non potesse nemmeno astrattamente essere definita idonea a elidere l'efficacia della procedura di riscossione coattiva, con conseguente insussistenza del delitto di cui all'art. 11 dlgs 74/2000.

La sentenza 15239/2022. Idonea a delimitare lo spazio applicativo della norma anche un'altra sentenza di quest'anno, la n. 15239 del 10 aprile 2022, con cui la medesima terza sezione penale della Cassazione ha evidenziato che in caso di assenza di debito fiscale suscettibile di essere riscosso coattivamente non può configurarsi nessuna condotta fraudolenta (intenzionalmente rivolta, appunto, a sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto), così che il reato di cui all'art. 11 in esame si configura solo ed esclusivamente in presenza di un debito tributario, il quale può essere non definitivo, ma deve pur sempre essere esistente. Ne consegue l'illegittimità dell'ordinanza di rigetto della richiesta di revoca del se-

questro preventivo disposto per il suddetto reato, laddove il giudice, affermando la permanenza di un debito tributario, non dia conto di aver considerato l'intervenuta pronuncia di assoluzione dalla contestazione di infedele o omessa dichiarazione, presupposto del delitto tributario di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, per il quale era stato autorizzato il sequestro. Nel caso di specie, i ricorrenti erano stati sottoposti a procedimento penale, e i loro beni a sequestro preventivo, per aver asseritamente simulato l'alienazione di alcuni immobili, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte relative alle annualità 2013-2014. La contestazione trovava il fondamento logico-giuridico nella pena di un procedimento penale, per il diverso reato di cui all'art. 5 dlgs 74/2000 per presunte omesse dichiarazioni Ires, all'esito del quale tuttavia il Tribunale aveva emesso sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste. Ebbene, la Suprema Corte ha censurato le decisioni dei giudici dei gradi inferiori i quali avrebbero errato nel non revocare la misura cautelare, predisponendo una motivazione del tutto apparente e dunque incorrendo in una violazione di legge, censurabile d'anziano alla Corte di Cassazione.

La sentenza 16540/2022.

Ciò detto, non può essere trascurato come la giurisprudenza di legittimità continui a comprendere nella nozione di atti fraudolenti una casistica molto ampia. Tra le più recenti, la sentenza n. 16540 del 28 aprile 2022 ha chiarito che sia la costituzione di un trust che il trasferimento di contanti all'estero possono integrare il reato cui all'art. 11 dlgs 74/2000, poiché il carattere fraudolento di determinate operazioni negoziali presuppone, quale dato pressoché costante, che l'attività fraudolenta sia nascosta attraverso lo schermo formale di attività o documenti apparentemente regolari o l'adozione di un atto formalmente lecito, come l'alienazione di un bene, però caratterizzato da una componente di artificio o di inganno. Quanto al trust, per la Cassazione ha rilevato che il disponente avesse mantenuto il controllo dei beni conferitivi: per gli Ermellini, realizzando il trust per la finalità elusiva delle ragioni creditorie erariali, anche ove lo si ritenga nullo secondo le norme del codice civile, perché c.d. sham trust, viene creato un diaframma tra patrimonio personale e quello segregato in trust, che può cadere solo quando si riveli la situazione di mera apparenza; quando cioè emerga che, pur nella presenza formale del trust, l'indagato continui ad amministrare i beni, conservandone la piena disponibilità. L'atto fraudolento allora, pur se ha natura di c.d. sham trust, rende più difficoltosa l'azione di recupero del bene, in un primo momento perché già con il trust è stato sottratto alle ragioni dell'Erario; in secondo momento perché comunque, essendo l'atto giuridico formalmente esistente, si dovrà dimostrare la sua nullità, procedendo giudizialmente per ottenere la sua eliminazione dal mondo giuridico e solo dopo procedere all'esecuzione sul bene. Infine, la Suprema Corte ha sottolineato che la fraudolenza o la simulazione richieste dall'art. 11 possono essere realizzate anche mediante il trasferimento di soldi oltreconfine, posto che la possibilità legale di esportare valuta all'estero in certi limiti non esclude che il trasferimento avvenga proprio per sottrarre i beni alla garanzia patrimoniale dell'Erario, non esistendo peraltro né nelle norme né nell'interpretazione giurisprudenziale un principio in base al quale la tutela del credito possa prescindere, quanto alla scelta del mezzo di tutela da parte del creditore, dalla localizzazione (nazionale o meno) della garanzia patrimoniale.

La giurisprudenza più recente

La sentenza 26507/2022	Il reato di sottrazione di fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11 dlgs 74/2000 deve essere escluso ogniqualvolta gli atti traslativi hanno ad oggetto beni non suscettibili di essere sottoposti ad esecuzione coattiva, quali l'immobile adibito a civile abitazione di proprietà dell'indagato
La sentenza 15239/2022	Posto che la condotta fraudolenta di cui all'art. 11 dlgs 74/2000 deve essere intenzionalmente rivolta a sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, il giudice deve considerare un'eventuale pronuncia di assoluzione dalla contestazione di infedele o omessa dichiarazione presupposto del delitto di sottrazione fraudolenta, e in assenza di debito fiscale suscettibile di essere riscosso coattivamente il reato va escluso
La sentenza 16540/2022	Sia la costituzione di un trust che il trasferimento di contanti all'estero possono integrare il reato cui all'art. 11 dlgs 74/2000, poiché il carattere fraudolento di determinate operazioni negoziali presuppone proprio che l'attività fraudolenta sia nascosta attraverso lo schermo formale di attività o documenti apparentemente regolari o l'adozione di un atto formalmente lecito, come l'alienazione di un bene, però caratterizzato da una componente di artificio o di inganno