

Piazza Cavour si pronuncia sul reato di sottrazione fraudolenta al versamento di imposte

Niente sequestro quando si paga

Con l'estinzione del debito si esclude il profitto confiscabile

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Anche per il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, se non c'è più il debito tributario cade il sequestro. È quanto emerge dalla sentenza della Cassazione n. 12084 del 22 marzo 2023, con cui la sesta sezione penale ha affermato che il profitto, confiscabile anche per equivalente, del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte va individuato nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase, con la conseguenza che lo stesso non è configurabile, e non è quindi possibile disporre o mantenere il sequestro funzionale all'ablazione, nel caso in cui il debito tributario sia stato estinto.

Il caso. Nell'ambito di un procedimento per il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, era stato disposto sequestro preventivo finalizzato alla confisca per diverse decine di milioni di euro, in relazione a beni conferiti in un trust denominato e a beni immobili acquistati da una spa, ma risultanti nell'effettiva disponibilità dell'indagato.

Le norme di rilievo. L'art. 11 dlgs 74/2000, la cui violazione era contestata nella vicenda in esame, sotto la rubrica "Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte", 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. Trattasi di un reato cosiddetto di pericolo, e peraltro, ai fini dell'integrazione della fattispecie, 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

Norme e giurisprudenza	
Art. 11 dlgs 74/2000	Commette il reato chi, 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
Art. 12-bis dlgs 74/2000	Nel caso di condanna o patteggiamento per delitto tributario: è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto, anche per equivalente, ma la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare, e versa, all'erario
Il chiarimento della Cassazione	Come chiarito da Cass. pen. n. 12084/2023, nel delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte: il profitto confiscabile anche per equivalente va individuato nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase, con la conseguenza che lo stesso non è configurabile, e non è possibile disporre o mantenere il sequestro funzionale all'ablazione, nel caso in cui il debito tributario sia stato estinto

te dall'effettivo verificarsi di tale evento. Ciò detto, l'art. 321 c.p.p. prevede che il giudice possa disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca, e a propria volta l'art. 12-bis dlgs 74/2000 precisa che, nel caso di condanna o patteggiamento per uno dei delitti tributari previsti dal decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.

La linea difensiva. Proprio invocando la violazione di quest'ultima disposizione, la difesa dell'indagato aveva proposto ricorso per Cassazione, valorizzando l'estinzione del debito, che intervenuta nel caso in esame avrebbe precluso il provvedimento ablativo. Invece il Tribunale, pur dando atto del sopravvenuto integrale pagamento del debito tributario, l'aveva ritenuto non ostativo al mantenimento del sequestro finalizzato alla confisca, ritenendo che l'individuazione del profitto del reato fosse del tutto scissa dall'ammontare del debito tributario, dovendo essere determinato con esclusivo riferimento al valore dei beni sottratti alla garanzia dell'era-

rio: per questo si era giunti al sequestro di beni per oltre 52 milioni di euro, a fronte di un debito tributario di circa 665 mila euro. Sul punto, la difesa rilevava a propria volta come l'esclusione della commisurazione del profitto del reato di riduzione fraudolenta all'ammontare del debito tributario fosse affermata dalla giurisprudenza di legittimità nell'ottica del favor rei, ovvero in quei casi in cui, essendo il valore dei beni oggetto di simulato o fraudolento trasferimento inferiore all'ammontare del debito, la confisca, anche per equivalente, può essere disposta solo nei limiti del valore del bene sottratto e non già per il maggior importo pari all'ammontare del debito. Ma il caso in esame era evidentemente diverso, non solo essendo debito tributario inferiore dell'importo tributario, ma soprattutto essendo intervenuto il pagamento integrale dello stesso.

La confisca penal tributaria. Il ricorso è stato ritenuto fondato dalla Cassazione. La Suprema corte ha innanzitutto premesso che il tema dell'individuazione del profitto del reato di cui all'art. 11 dlgs n. 74/2000 deve essere tenuto distinto dall'ulteriore aspetto concernente gli effetti conseguenti all'estinzione del debito tributario, dovendosi valorizzare il rapporto strumentale esistente tra il sequestro preventivo e le finalità complessivamente sottese alla disciplina della confisca con-

tenuta all'art. 12-bis. La confisca in ambito tributario è, per sua natura, collegata al recupero delle imposte evase e in quest'ottica l'art. 12-bis introduce un sistema finalizzato a favorire l'adempimento del debito tributario prevedendo, a fronte di tali condotte, l'esclusione della confisca del profitto. Si tratta di una disposizione che si inserisce nella più ampia logica del sistema penale tributario quale strumentale rispetto all'esigenza di recupero delle imposte evase o non dichiarate e in cui il pagamento del debito tributario è valo-

L'adempimento del debito tributario fa cadere il sequestro disposto per il reato di sottrazione fraudolenta

rizzato anche al fine di escludere la punibilità del reato o di attenuazione della sua gravità.

L'applicabilità alla sottrazione fraudolenta. La Corte ha ritenuto che non vi siano valide ragioni in punto di diritto per escludere l'applicabilità dell'art. 12-bis anche al sequestro del profitto del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte. Una volta che l'adempimento è intervenuto, infatti, viene meno il rapporto di strumentalità necessaria tra il se-

questo del profitto e la procedura di riscossione coattiva, proprio perché tale fase non è più necessaria. Ne consegue che, ferma restando la sussistenza del reato, l'esigenza di disporre la misura cautelare reale viene necessariamente meno, non ponendosi più la necessità della riscossione coattiva e non essendo neppure ipotizzabile una maggiore difficoltà nel recupero dell'imposta dovuta. Il sequestro del profitto del reato di cui all'art. 11, infatti, è finalizzato a imporre un vincolo sui beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'erario, ma ove il debito tributario è estinto, cessa anche l'esigenza di salvaguardare la garanzia patrimoniale del debitore. All'argomento logico-sistematico se ne aggiunge un altro di natura prettamente letterale, dovendosi valorizzare il fatto che l'art. 12-bis, nell'escludere la confiscabilità del profitto nel caso di adempimento del debito, non limita affatto l'ambito applicativo solo a taluni dei reati previsti dal dlgs n. 74/2000, sicché deve ritenersi che la norma sia applicabile anche al reato di sottrazione fraudolenta dei beni.

La decisione della Cassazione. Sul punto la giurisprudenza ha ritenuto che il profitto, confiscabile anche per equivalente, del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, va individuato nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase, con la conseguenza che lo stesso non è configurabile, e non è quindi possibile disporre o mantenere il sequestro funzionale all'ablazione, in caso di annullamento della cartella esattoriale da parte della commissione tributaria, con sentenza anche non definitiva, e di correlato provvedimento di "sgravio" da parte dell'Amministrazione finanziaria (Cass. pen., Sez. III, n. 39187/2015). Di conseguenza, ha osservato la Cassazione, analogo principio deve essere affermato anche nel caso in cui il debito tributario sia stato adempiuto, trattandosi di una fattispecie che, al pari di quella in cui è stata riconosciuta l'insussistenza della pretesa tributaria, si connota ugualmente per il venir meno del debito rispetto al quale il patrimonio del contribuente funge da garanzia patrimoniale per l'erario. Sulla base di tali principi, pertanto, in relazione al sequestro, l'ordinanza è stata annullata disponendo la restituzione di quanto in sequestro all'avente diritto.