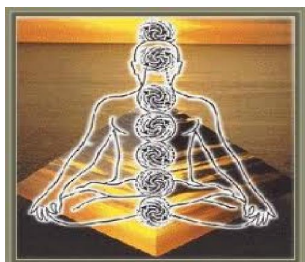


Giurisprudenza

Basta la consapevolezza per incappare nel reato di sottrazione fraudolenta

4 Ottobre 2013

Simulare la vendita dei propri beni o comunque “nasconderli” al Fisco per non pagare le tasse, è un crimine anche se non è ancora in corso una procedimento d’incasso



Risponde del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte il commercialista che realizzi comportamenti idonei a rendere in tutto o in parte inefficace una procedura di riscossione coattiva da parte del Fisco, specie se in presenza di operazioni finanziarie complesse poste in essere al solo fine di eludere il pagamento delle imposte.

Queste le conclusioni dei giudici di piazza Cavour (sentenza n. 39079 del 23 settembre 2013) che, in riferimento al reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (previsto dall’articolo 11 del Dlgs 74/2000, con pene che vanno dai sei mesi ai quattro anni di reclusione), hanno chiarito che il fatto tipico “è rappresentato dall’uso di mezzi fraudolenti per occultare i propri beni e sottrarsi in tal modo al pagamento del debito tributario [.....] senza che sia necessaria la sussistenza di una procedura di riscossione in atto”.

In particolare, secondo un orientamento che può dirsi ormai consolidato (cfr Cassazione 14720/2008, 7916/2007 e 17071/2006), si può incappare nel reato di “sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte” anche nel caso in cui le operazioni fraudolente siano state poste in essere in data antecedente all’inizio della procedura di riscossione, essendo “sufficiente che l’atto simulato di alienazione o gli altri atti fraudolenti sui beni siano idonei ad impedire il soddisfacimento totale o parziale del Fisco”.

L’articolo 11 del Dlgs 74/2000, infatti, nella sua attuale formulazione, non contiene più alcun riferimento alle condizioni (effettuazioni di accessi, ispezioni, verifiche o atti di accertamento), che

invece erano previste per l'originaria fattispecie di reato (denominata frode fiscale), disciplinata dall'articolo 97, comma 6, del Dpr 602/1973, oggi abrogato.

Come evidenziato dalla Corte suprema (*cfr* Cassazione 25147/2009), l'articolo 11 del Dlgs 74/2000, da una parte, non prevede più che l'Amministrazione finanziaria abbia già compiuto un'attività di verifica, accertamento o iscrizione a ruolo, e dall'altra, non prevede l'*eventus damni*, ovvero la sussistenza di una procedura di riscossione in atto e la effettiva vanificazione della riscossione tributaria coattiva.

La *voluntas legis* è chiara: il reato di sottrazione fraudolenta diventa reato di pericolo, "*perché siano integrati gli elementi costitutivi della fattispecie criminosa basta che la condotta risulti idonea a rendere in tutto o in parte inefficace una procedura di riscossione coattiva da parte dello Stato*".

La giurisprudenza, per altro, ha ritenuto integrato il reato in argomento anche nel caso in cui il contribuente sia riuscito a far annullare dal giudice le cartelle di pagamento emesse a suo carico (*cfr* Cassazione 36290/2011), visto che il reato di sottrazione fraudolenta costituisce reato di pericolo e non più di danno e "*l'esecuzione esattoriale non configura più un presupposto della condotta illecita, ma è prevista solo come evenienza futura che la condotta tende (e deve essere idonea) a neutralizzare*".

La scelta del legislatore è stata quella di anticipare la soglia di punibilità del fatto illecito, sanzionando comportamenti di messa in pericolo del bene protetto che, nel reato di sottrazione fraudolenta, si identifica nella generica garanzia patrimoniale offerta dal contribuente al Fisco.

Si rammenta che il reato di pericolo si caratterizza per il fatto che la messa a repentaglio del bene protetto dalla norma penale incriminatrice deve essere accertato in concreto dal giudice, secondo un giudizio *ex ante*, rientrando tra gli elementi costitutivi del fatto tipico.

Il fatto

Il contenzioso origina da un provvedimento di sequestro preventivo disposto dal Gip di Udine nei confronti di un commercialista - rappresentante legale di una Srl - accusato del reato di sottrazione fraudolenta ex articolo 11 del Dlgs 74/2000.

A parere del giudice, l'indagato aveva predisposto una serie di operazioni fraudolente con lo scopo di sottrarre beni immobili alla garanzia patrimoniale verso il Fisco.

In particolare, gli atti fraudolenti contestati, ossia la cessione di alcuni immobili a favore della società di cui il commercialista era rappresentante legale, unitamente alla cessione delle quote sociali alla convivente, venivano realizzate in prossimità degli esiti della verifica fiscale compiuta con riguardo al reddito professionale del predetto.

La natura fraudolenta dell'intera operazione veniva desunta da una serie di indizi, quali l'azzeramento di capitale per perdite della Srl e subito dopo la sua ricostituzione da parte della socia di minoranza, per altro convivente dell'amministratore/commercialista.

Le accuse formalizzate nei confronti dell'amministratore venivano confermate anche dalla Corte suprema - terza sezione penale.

Decisione e osservazioni

I giudici, nel respingere il ricorso dell'amministratore, hanno chiarito che il reato di sottrazione fraudolenta è un reato di pericolo. Per ritenere integrati gli elementi costitutivi della fattispecie " *basta unicamente che la condotta risulti idonea a rendere in tutto o in parte inefficace una procedura di riscossione coattiva da parte dello Stato, «idoneità da apprezzare, in base ai principi, con giudizio ex ante - e non anche (per) l'effettiva verifica di tale evento»*".

L'attività di riscossione, infatti, non rientra tra gli elementi costitutivi del fatto tipico, in grado di condizionare la punibilità del soggetto agente, ma viene a rappresentare un'eventualità che la condotta tipica mira a neutralizzare.

Sotto il profilo psicologico, è necessario, invece, il dolo specifico (ovvero il fine di sottrarsi al pagamento del proprio debito tributario). Elemento quest'ultimo che, nel caso esaminato dai giudici, rileva *in re ipsa* perché insito nella conoscenza che il commercialista ha della materia tributaria.

Egli, infatti, è un professionista " *ben consapevole del significato dell'obbligazione tributaria, dei suoi presupposti e dell'eventualità del suo accertamento successivo con la conseguente attività riscossiva da parte dell'Erario e dei suoi agenti*".

Il credito tributario, ovviamente, deve preesistere alla condotta criminosa (sebbene parte della dottrina sia di parere contrario), in quanto il soggetto attivo del reato deve agire con la coscienza e la volontà di sottrarsi al pagamento delle imposte.

In sostanza, ai fini della configurabilità del reato in argomento occorre:

- sotto il profilo materiale, una condotta fraudolenta che si palesi come idonea a vanificare la pretesa erariale secondo un giudizio *ex ante* formulato dal giudice
- sotto il profilo psicologico, il dolo specifico, ossia il fine di sottrarsi al pagamento delle imposte, che nel caso del commercialista è insito nella conoscenza che lo stesso ha della materia tributaria.

di

Carmen Miglino

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/basta-consapevolezza-incappare-nel-reato-sottrazione-fraudolenta>