

Soglia cumulativa nella sottrazione fraudolenta

La natura di reato di pericolo, inoltre, rende irrilevante l'eventuale annullamento della cartella esattoriale

/ Maurizio MEOLI

La Cassazione, nella sentenza n. 3881 depositata ieri, esamina il seguente caso: Tizio, legale rappresentante di Alfa srl, pochi mesi dopo aver ricevuto la notifica di diverse **cartelle esattoriali** per omessi versamenti di imposte per oltre 500.000 euro, cede a Beta srl – costituita tra Alfa srl (98%) e Tizio (2%), e della quale egli stesso è rappresentante legale – il ramo d'azienda della prima società **comprensivo di un immobile** per un valore di oltre un milione di euro.

Tizio veniva, quindi, indagato per sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte *ex art. 11 del DLgs. 74/2000*, e si disponeva il **sequestro per equivalente** dell'immobile oggetto di cessione. Contro tale provvedimento si eccepiva, innanzitutto, il mancato superamento della soglia di punibilità (che, si ricorda, in esito alla riformulazione del reato operata dall'art. 29 comma 4 del DL 78/2010, è pari a 50.000 euro). La somma iscritta a ruolo a titolo di omesso versamento IVA, infatti, non individuava **alcuna omissione**, ma solo il disconoscimento automatico del credito relativo ad un anno in cui la dichiarazione non era stata presentata.

Si contestava, inoltre, l'idoneità dell'atto a **rendere inefficace** la procedura di riscossione coattiva dal momento che l'immobile sequestrato era già gravato da ipoteca a garanzia di un mutuo, e la Alfa srl era morosa verso la banca garante per un importo superiore al valore del bene stesso; nulla, di conseguenza, sarebbe residuo all'Erario da un **eventuale intervento** nella procedura esecutiva.

Il ricorso è reputato infondato. La fattispecie contestata, ricorda la Suprema Corte, presenta **natura di reato di pericolo**, integrato dai soggetti che, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o dell'IVA, ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte, alienano simulatamente o compiono altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Peraltro, pur essendo reato di pericolo, consumandosi nel momento e nel luogo in cui viene posto in essere qualsiasi atto che possa mettere in pericolo l'adempimento dell'**obbligazione tributaria**, non deve necessariamente considerarsi anche come reato istantaneo, ben potendo la consumazione prolungarsi fino a quando – in ipotesi di più atti, tutti idonei a porre in essere una fraudolenta sottrazione – vengono posti in essere atti idonei a pregiudicare l'adempimento dell'**obbligazione tributaria**, indipendentemente dalla realizzazione del fine programmato dal debitore o dal successivo pagamento dell'imposta. La fattispecie può quindi atteggiarsi come "**eventualmente perma-**

nente" (così Cass. n. 37415/2012).

Si tratta, comunque, di reato diverso da quello in passato punito dall'art. 97 comma 6 del DPR 602/73. Ed infatti – a fronte dell'identità sia dell'elemento soggettivo, del fine di **evadere le imposte**, che della condotta materiale, rappresentata da un'attività fraudolenta – da un lato, non si richiede più il presupposto che l'Amministrazione finanziaria abbia già compiuto un'**attività di verifica**, accertamento o iscrizione a ruolo, e, dall'altro, non si richiede l'evento, che nella previgente fattispecie era essenziale, della effettiva vanificazione della riscossione tributaria coattiva (*cf. Cass. nn. 14720/2008 e 7916/2007*).

Il profitto di tale reato, poi, va individuato nel valore del bene o dei beni oggetto di **simulata alienazione** o di altra attività fraudolenta idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria ovvero nella riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio (*cf. Cass. nn. 10214/2015, 33184/2013, 36290/2011 e 25677/2012*). Profitto che può anche consistere in un **risparmio di spesa**, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, degli interessi e delle sanzioni dovuti (*cf. Cass. n. 18374/2013, nonché, da ultimo, Cass. n. 3535/2016*).

Alla luce di tali indicazioni, la Cassazione condivide la soluzione adottata dai giudici di merito circa la ravvisabilità, nella specie, del "**fumus**" del reato, in funzione del provvedimento di sequestro. Ed infatti, a fronte di un'alienazione del bene effettuata sostanzialmente a sé stesso, per mezzo dello schermo della società acquirente ed in un'epoca coincidente con la conoscenza della **pretesa erariale**, Tizio rendeva concreto il rischio di una lesione a quella garanzia patrimoniale tutelata dalla norma penale tributaria.

In particolare, quanto alla **soglia di punibilità** si sottolinea come la stessa sia da valutare in termini complessivi e non distinti per singola imposta o annualità. Tale soluzione è condivisa in dottrina, ricavandosi sia dal dato letterale – che si riferisce all'ammontare complessivo – sia dalla *ratio* della disposizione, essendo diretta alla tutela non già delle singole dichiarazioni, ma della successiva e cumulativa fase della riscossione. Relativamente al credito IVA, invece, rileva la ricordata natura di reato di pericolo, per cui un eventuale annullamento della cartella esattoriale non verrebbe in alcun modo ad incidere sulla configurabilità della fattispecie. Con riguardo all'ipoteca, infine, si osserva come essa non sia in grado escludere la configurabilità del delitto, ben potendo l'Erario concorrere con il creditore ipotecario.