

Il fondo patrimoniale può non salvare il contribuente dall'art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 27 Ottobre 2009

la stipulazione di atti, ivi compresa la costituzione di un fondo patrimoniale privo di giustificazione, nella prossimità temporale della notificazione di avvisi di accertamento o di atti impositivi deve ritenersi chiaramente sospetta, né l'utilizzo del prezzo per l'estinzione di debiti pregressi è circostanza sufficiente ad escludere la simulazione

La stipulazione di atti, ivi compresa la costituzione di un fondo patrimoniale privo di giustificazione, nella prossimità temporale della notificazione di avvisi di accertamento o di atti impositivi deve ritenersi chiaramente sospetta, né l'utilizzo del prezzo per l'estinzione di debiti pregressi è circostanza sufficiente ad escludere la simulazione. E' questa la massima della sentenza n. 38925 del 7 ottobre 2009 (ud. del 10 giugno 2009) della Corte di Cassazione.

La fattispecie normativa

Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte è disciplinato dall'art. 11 del D.Lgs. n. 74 del 2000, attraverso il quale, salvo che il fatto costituisca più grave reato, punisce colui il quale, al fine di sottrarsi al pagamento delle II.DD. o dell'IVA ovvero di interessi o sanzioni relative a dette imposte, di ammontare complessivo superiore a € 51.645 alieni simulatamente o compia altri atti fraudolenti sui propri o altrui beni, idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione. Per l'Amministrazione finanziaria il reato si perfeziona con *"la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione, e non anche l'effettiva verifica dell'evento"* (cfr. circolare n. 154/E del 4 agosto 2000 - punto 3.4.). Il delitto contempla una condotta esclusivamente commissiva, consistente nell'alienazione simulata di beni del proprio patrimonio o il compimento di altri atti fraudolenti sui beni propri o altrui preordinati al fine di pregiudicare l'efficacia della riscossione coattiva. L'art. 11, del D.Lgs. n. 74/2000 ha superato l'impostazione in base alla quale il reato era configurabile solo se il contribuente era stato in qualche modo posto in condizione di aspettarsi un'azione esecutiva da parte degli uffici tributari. Per il perfezionamento del reato, infatti, si richiede ora solo che l'atto simulato di alienazione o gli altri atti fraudolenti sui beni siano idonei ad impedire il soddisfacimento totale o anche parziale del Fisco. La norma non mira a punire il mero inadempimento di un'obbligazione tributaria ma mira a sanzionare il compimento di attività fraudolente, finalizzate a far venire meno le garanzie di

un'efficace riscossione dei tributi da parte dell'Erario. E pertanto, non è corretta la tesi che esclude la configurabilità del reato per la mancanza di una procedura esecutiva in atto (resta fermo che la condotta incriminata presuppone l'esistenza di un credito d'imposta in misura non inferiore ad euro 51.645). Sul punto va registrata la sentenza della Corte di Cassazione n. 14720 del 6 marzo 2008, depositata il 9 aprile 2008, ove i Giudici affermano che per la configurabilità del reato è necessario, il dolo specifico (ovvero il fine di sottrarsi al pagamento del proprio debito tributario) e una condotta fraudolenta atta a vanificare l'esito dell'esecuzione tributaria coattiva; la fattispecie si presenta diversa rispetto all'omologa contemplata dal vecchio art. 15 della legge n. 413/1991, in quanto a fronte della necessità della sussistenza dell'elemento soggettivo (dolo specifico: fine di evasione) e della condotta materiale (attività fraudolenta), la nuova fattispecie non richiede che l'amministrazione finanziaria abbia già compiuto un'attività di verifica, accertamento o iscrizione a ruolo, né la vanificazione della riscossione tributaria coattiva.

Di recente, la stessa Corte, con la sentenza n. 25147 del 17 giugno 2009 (ud. del 22 aprile 2009), ha affermato che l'alienazione di un bene immobile a terzi, costituiti in società, il cui legale rappresentante sia il coniuge convivente, è condotta idonea a configurare il reato previsto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11, D.Lgs. n. 74/2000. La Corte ribadisce, richiama e fa proprio l'orientamento ormai consolidato, secondo il quale, "la fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, è diversa rispetto all'omologa fattispecie, oggi abrogata, di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 97, comma 6, (come modificato dalla L. n. 413 del 1991, art. 15, comma 40), in quanto - a fronte della identità sia dell'elemento soggettivo costituito dal fine di evasione ed integrante il dolo specifico, che della condotta materiale rappresentata dall'attività fraudolenta - la nuova fattispecie, da un lato, non richiede che l'amministrazione tributaria abbia già compiuto un'attività di verifica, accertamento o iscrizione a ruolo e, dall'altro, non richiede l'evento che, nella previgente previsione, era essenziale ai fini della configurabilità del reato, ossia la sussistenza di una procedura di riscossione in atto e la effettiva vanificazione della riscossione tributaria coattiva". Essendo un reato "di pericolo" e non più "di danno", l'esecuzione esattoriale "non configura un presupposto della condotta illecita, ma è prevista solo come evenienza futura che la condotta tende (e deve essere idonea) a neutralizzare. Ai fini della perfezione del delitto, pertanto, è sufficiente la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace (anche parzialmente) la procedura di riscossione - idoneità da apprezzare con giudizio ex ante - e non anche l'effettiva verifica di tale evento vedi Cass.: Sez. 3^,

*9.4.2008, n. 14720; Sez. 5^a, 26.2.2007, n. 7916 e Sez. 3^a, 18.5.2006, n. 17071)". “ Nella vicenda in esame i giudici del merito hanno congruamente verificato la idoneità della condotta ad impedire, quanto meno parzialmente, il soddisfacimento del credito erariale (stante riaffermata esiguità del valore dell'altro immobile di proprietà dell'imputato che non è stata smentita con elementi concreti in ricorso) e - quanto all'elemento soggettivo del reato - risulta che lo stesso imputato, già nell'anno *2000*, era perfettamente consapevole della sussistenza del proprio ingente debito fiscale ed aveva ritenuto di non avvalersi della possibilità di condono fiscale, perché "finanziariamente impraticabile" per carenza di liquidità".*

L'ULTIMA PRONUNCIA

Con sentenza n. 38925 del 7 ottobre 2009 (ud. del 10 giugno 2009) la Corte di Cassazione ha riconfermato il principio che il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, previsto e punito dall'art. 11, D.Lgs. n. 74/2000, ha natura di reato di pericolo. Conseguentemente, la fattispecie criminosa è perfezionata al verificarsi di atti simulati o fraudolenti idonei a rendere, in tutto od in parte, inefficace la riscossione coattiva dei tributi. La stipulazione di atti, ivi compresa la costituzione di un fondo patrimoniale privo di giustificazione, nella prossimità temporale della notificazione di avvisi di accertamento o di atti impositivi deve ritenersi chiaramente sospetta, né l'utilizzo del prezzo per l'estinzione di debiti pregressi è circostanza sufficiente ad escludere la simulazione.

Il fatto

Il tribunale di Pistoia, accogliendo parzialmente la richiesta di riesame, avanzata nell'interesse di G.F. e G.G. quali indagati per il reato di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 74 del 2000 avverso il provvedimento di sequestro preventivo emesso dal giudice per le indagini preliminari presso il tribunale di Pistoia, con cui si era disposto il sequestro dell'intero patrimonio della società S. per un valore di Euro 1.600.000 nonché di beni immobili personali degli indagati, quali soci della predetta società, confluiti nel patrimonio sociale per un valore di Euro 3.300.000, disponeva la restituzione di titoli di proprietà di R.G. per un valore di Euro 1.240.000. Tale provvedimento cautelare era stato adottato in quanto, secondo l'ipotesi accusatoria, G.G. insieme con il figlio G.F. e con la moglie R.G., avevano alienato simulatamente alla società Progetto edilizia alcuni beni immobili al fine di sottrarli al pagamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto per un valore notevolmente superiore ad Euro 51.645 e di avere costituito per gli stessi fini un fondo patrimoniale sul quale avevano fatto confluire tutti i loro beni. Ricorrono per

cassazione gli indagati, con separati ricorsi ma con motivi comuni deducendo:

1. La violazione dell'art. 321 c.p.p. e dell'art. 11 del D.Lgs. n. 74 del 2000, per la mancanza del fumus delicti, avendo il tribunale considerato fraudolenti gli atti anzidetti solo perché stipulati poco dopo gli accertamenti fiscali, senza considerare tutti gli altri effetti sostanziali da essi prodotti o la mancanza di idoneità degli atti a sottrarre garanzie al creditore: infatti con riferimento alla vendita immobiliare, premesso che all'epoca del contratto alla S., era stato notificato un solo avviso di accertamento per un credito di circa 400.000 Euro, sottolineava che la somma contante riscossa per la vendita era stata effettivamente utilizzata dalla società S. per estinguere un proprio debito verso la banca mentre il residuo prezzo da versare in rate mensili era aggredibile da parte dell'Agenzia delle Entrate. Con riferimento al fondo patrimoniale costituito osservava che il pagamento del debito fiscale rientrava tra gli atti contratti per i bisogni della famiglia per la presunzione che la liquidità non corrisposta all'Erario da entrambi i coniugi era stata utilizzata per le esigenze della famiglia;
2. La violazione degli artt. 316 e 321 c.p.p. per l'insussistenza dell'elemento psicologico del reato poiché il fondo patrimoniale era stato costituito prima della notifica degli accertamenti; inoltre i ricorrenti prima della notifica del sequestro preventivo avevano attivato il procedimento di accertamento con adesione a riprova dell'intenzione di trovare un accordo e pagare le imposte relative;
3. La violazione degli artt. 316 e 321 c.p.p. per l'assenza del periculum, in quanto il provvedimento si fonda su semplici sospetti e non su elementi concreti da cui desumere la volontà di sottrarsi al pagamento delle imposte; anzi con la vendita incriminata la situazione patrimoniale della società era migliorata, in quanto, con la somma ricavata, si era estinto il mutuo ipotecario di cui la società era gravata e si erano venduti i fondi commerciali rimasti da tempo invenduti;
4. Travisamento del fatto nella parte in cui si è accolta la doglianza relativa alla sproporzione tra il credito vantato dell'Erario ed il patrimonio sequestrato: infatti il tribunale aveva disposto la restituzione di titoli azionali per un valore di Euro 1.240.000 nonostante che tali titoli non fossero stati oggetto di sequestro.

La sentenza

La Corte di Cassazione respinge il ricorso. Preliminarmente, osserva la Corte, *“secondo l'orientamento più recente e prevalente di questa Suprema Corte, dal quale il collegio non ravvisa ragioni per discostarsi, non essendo stata peraltro neppure affrontata dal ricorrente sotto tale profilo giuridico la questione, ai fini dell'integrazione del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*

(D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11) non è necessario che sussista una procedura di riscossione in atto (cfr. sez. 5, 10.1.2007 n. 7916, Cutillo, RV 236053; conf. sez. 3, 4.4.2006 n. 17071, De Nicolo, RV 234322) essendo sufficiente l'idoneità dell'atto simulato o ritenuto fraudolento a rendere in tutto o in parte inefficace una procedura di riscossione coattiva da parte dello Stato. Appare, pertanto, evidente la natura di reato di pericolo della fattispecie prevista dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, essendo stato anticipato il momento sanzionatorio alla commissione di qualsiasi atto che possa porre in concreto pericolo l'adempimento di un'obbligazione tributaria, indipendentemente dalla attualità della stessa. Il reato può essere commesso sia con alienazioni simulate che con altri atti fraudolenti". Ciò premesso, "si rileva che gli atti posti in essere dagli indagati erano indubbiamente idonei a diminuire le garanzie patrimoniali del Fisco. La loro stipulazione è chiaramente sospetta sia perché effettuata in coincidenza con i primi accertamenti o comunque con le prime verifiche da parte della polizia tributaria, sia perché l'alienazione è stata effettuata in favore di persone vicine alla famiglia dei ricorrenti e prive di garanzie adeguate a garantire il pagamento del residuo prezzo stabilito nel contratto". La sentenza poi si concentra sulla costituzione di un fondo patrimoniale, avente ad oggetto tutti i beni mobili ed immobili della società: per la Corte "era indubbiamente atto idoneo a limitare le ragioni del fisco, come già statuito da questa corte con la sentenza n. 5824 del 2008, tanto più che non sono state indicate le ragioni della costituzione del fondo patrimoniale. Con tale fondo alcuni beni immobili o mobili iscritti in pubblici registri vengono destinati a soddisfare i bisogni della famiglia e quindi sono parzialmente sottratti all'espropriabilità. Invero, a norma dell'art. 170 c.c., l'esecuzione sui beni del fondo o sui frutti non può avere luogo per debiti che il creditore conosceva essere stati contratti per scopi estranei alla famiglia il credito fiscale non ha alcuna attinenza con i bisogni della famiglia ma sorge automaticamente quando si verificano i presupposti che determinano la nascita dell'obbligazione tributaria".

Per i giudici di Cassazione, anche in ordine all'alienazione sussistono allo stato validi elementi che inducono a ritenerla simulata o quanto meno fraudolenta. "Invero, come risulta dal provvedimento di sequestro, lo stesso giorno della costituzione del fondo patrimoniale si era costituita la società P.E. s.r.l. con un capitale minimo, della quale erano soci P.M. e M.A. vicini di casa dei ricorrenti. Dei due solo il P. aveva un reddito derivante da lavoro dipendente. I predetti erano proprietari di un bene immobile acquistato dalla società S.M. S.R.L. le cui azioni nella disponibilità degli indagati erano confluite nel fondo patrimoniale. Qualche giorno dopo G.F., quale legale rappresentante della S., cedeva a P.M., quale legale rappresentante della società P.E. tutti i beni immobili della S. per un valore di Euro 16.000 corrisposto tramite erogazione di un mutuo per Euro 1.250 e con previsione di pagamento del residuo prezzo in rate annuali di Euro 96.000 fino al 2015. Orbene, per le modalità della

costituzione della società Progetto, per il fatto che gli acquirenti non esercitavano alcuna attività imprenditoriale, per i rapporti tra acquirenti e venditori e per la messa in liquidazione della S. un mese dopo l'alienazione, si può considerare astrattamente configurabile la simulazione. Il fatto che in coincidenza con la stipulazione del contratto sia stato effettivamente estinto un debito ipotecario non esclude la simulazione trattandosi di debito garantito che doveva comunque essere pagato. I giudici del merito hanno ritenuto che gli indagati con gli atti d'anzì menzionati, da un lato, hanno sottratto garanzie all'Erario e, dall'altro, hanno continuato ad esercitare l'attività sotto lo schermo formale di terzi. In questa fase del giudizio i giudici non devono stabilire l'effettiva sussistenza del reato e quindi dimostrare al di là di ogni ragionevole dubbio la simulazione nelle sue diverse forme, ma solo accertare l'astratta configurabilità di un comportamento fraudolento diretto a sottrarre garanzie al Fisco”.

Per la Cassazione sussiste il periculum, in quanto il sequestro è stato disposto anche per garantire la confisca per equivalente di cui all'art. 322 ter c.p. e della L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 143. Roberta De Marchi 27 Ottobre 2009