

---

# L'annullamento della cartella esattoriale non fa venir meno il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

---

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 10 Novembre 2011

Il reato di "sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte" è un reato di pericolo, quindi si commette a prescindere dalla reale debenza dei debiti tributari, ma solo perchè gli atti commessi rischiano di rendere vane le procedure di recupero attuate dal fisco.

Con sentenza n. 36290 del 6 ottobre 2011 (ud. del 18 maggio 2011) la Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi della sottrazione fraudolenta di beni per evadere le imposte.

## Sottrazione fraudolenta di beni a scopo di evasione - Il fatto

Il Tribunale ha rilevato.

- C.G. legale rappresentante della s.r.l. "I.C.", aveva concorso alla stipulazione di atti di vendita di un ramo di azienda della s.r.l. "E.", che avevano il solo scopo di sottrarre beni all'esecuzione esattoriale iniziata da parte di Equitalia nei confronti di quella società per un importo di oltre un milione di Euro. Trattasi, in particolare, di un ramo di azienda inizialmente ceduto dalla s.r.l. "E." alla s.r.l. "C. 1 C.", (costituita nella stessa data del trasferimento ma priva di una sede effettiva) e successivamente da questa seconda società venduto in parte alla s.r.l. "GTL.C." ed in parte alla s.r.l. "I.C.". I beni mobili registrati venivano comunque di fatto utilizzati dalla s.r.l. "E.u.". Tutte le società dianzi citate, inoltre, erano amministrate (legalmente o di fatto) da soggetti facenti parte della famiglia C..

- Vi era stato effettivamente un annullamento delle cartelle esattoriali in sede civile esecutiva, ma ciò non incideva sul perfezionamento del reato ipotizzato, considerato che: a) "all'epoca in cui vennero poste in essere le condotte sopra descritte, la procedura di riscossione era in atto e le vendite simulate furono stipulate al solo scopo di sottrarre il patrimonio della società "E." all'esecuzione forzata".

## La difesa

Per la difesa non sarebbe configurabile il reato ipotizzato, dovendo considerarsi inesistente il debito di imposta, a seguito dell'intervenuto annullamento delle cartelle esattoriali in sede civile.

## La sentenza

Rileva il Collegio che la doglianza svolta in ricorso perviene a non plausibili censure del provvedimento impugnato quanto alla prospettata inconfigurabilità, nella vicenda in esame, del "fumus" del delitto previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, dopo l'intervenuto annullamento delle cartelle esattoriali in sede civile esecutiva.

In proposito viene evidenziato che:

*“nulla emerge, sia dal ricorso sia dal provvedimento impugnato, con riferimento alle cause ed alle ragioni della disposta ablazione del titolo esecutivo, per cui non può deterministicamente dedursi l'inesistenza del credito vantato dall'erario per mancato pagamento di imposte, di interessi e di sanzioni amministrative”.*

In ogni caso, osserva la Corte, va ribadito,

*“comunque, l'orientamento ormai consolidato di questa Corte 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 4), 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”.*

La fattispecie delittuosa – nell’attuale formulazione - costituisce reato "di pericolo" e non più "di danno" e l’esecuzione esattoriale, quindi,

*“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’, 26.2.2007, n. 7916 e Sez. n. 18.5.2006, n. 17071)”.*

Per la Corte, il provvedimento del Tribunale del riesame appare immune anche dalle censure riferite in ricorso all’impossibilità di configurare la realizzazione di un "profitto". L’interesse oggetto di tutela diretta da parte della fattispecie incriminatrice di cui all’art. 11, del D.Lgs. n. 74 del 2000,

*“non è il diritto di credito del fisco: infatti, pur costituendo questo il fine ultimo perseguito dal legislatore, la sua lesione non costituisce elemento necessario della fattispecie, potendo configurarsi il reato anche qualora, in concreto, dopo il compimento degli atti fraudolenti richiesti dalla norma, avvenga il pagamento dell’imposta e dei relativi accessori”.*

## **La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte - Brevi considerazioni**

Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, inteso come stratagemma artificioso del contribuente, tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario, può assumere le più diversificate forme, potendo estrinsecarsi attraverso l'abuso di strumenti giuridici rientranti solo in apparenza nella fisiologia della vita aziendale o societaria (operazioni straordinarie, scissioni simulate, alienazioni).

Nella sentenza che si annota, la Corte, pur prendendo atto dell'annullamento della cartella - cartella che aveva indotto il contribuente a porre in essere operazioni fraudolente – rileva che siamo in presenza di un reato di pericolo e non di danno.

La norma, infatti, mira a sanzionare il compimento di attività fraudolente, non essendo più necessaria l'esistenza di una procedura esecutiva in atto o la previa effettuazione di accessi della polizia tributaria o la notificazione di atti di accertamento da parte degli uffici finanziari, né la verifica dell'inefficacia dell'esecuzione esattoriale.

Sul punto si veda la sentenza n. 19595 del 18 maggio 2011 (ud. del 9 febbraio 2011) della Corte di Cassazione, Sez. III, Penale, ove la Corte prende atto che le operazioni societarie, sia in riferimento alla cessione dei rami di azienda, che in riferimento alla scissione delle società ed il conferimento degli immobili alle società beneficiarie, sono state simulate o comunque fraudolente.

*“Inoltre dal punto di vista oggettivo, il Collegio del riesame ha ritenuto che tali operazioni, delle quali è stata fornita una chiara descrizione, erano pienamente idonee a rendere in tutto o in parte inefficace la successiva procedura di riscossione coattiva dei crediti tributari vantati dallo Stato nei confronti delle "originarie" società: in sintesi, a fronte dell'uscita dal patrimonio di beni immobili, altri cespiti mobiliari (con conseguente privazione di ogni capacità operativa e produttiva), nessun corrispettivo od incremento patrimoniale risultava conferito, in sinallagma, alle società cedenti, sia perchè le scissioni societarie erano avvenute senza corrispettivo, sia perchè i corrispettivi contrattualmente pattuiti per le cessioni dei rami di azienda, al settembre 2010, o non erano stati corrisposti o lo erano stati con "compensazioni volontarie" e quindi con*



*movimenti di denaro formali, se non fittizi”.*

Del pari viene ritenuta corretta la risposta del Tribunale del riesame alla deduzione della non configurabilità del reato per la mancanza di una procedura esecutiva in atto da parte dell'amministrazione finanziaria, essendo la stessa un elemento non necessario ad integrare la fattispecie, come da consolidata interpretazione giurisprudenziale (sin da Sez. 3, Cass. n. 17071/2006, De Nicolo, Rv. 234322).

Da ultimo, va ancora registrata la sentenza n. 35310 del 29 settembre 2011 (ud. del 7 giugno 2011) con cui la Corte di Cassazione ha affermato che integra il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte la prossimità temporale tra la consapevolezza dei debiti fiscali e la stipula di atti di cessione volti a sottrarre i beni del contribuente alle pretese dell'erario nonché il permanere nella materiale disponibilità degli immobili tramite lo strumento della locazione finanziaria.

Ricordiamo che 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 (con la reclusione da 6 mesi a 4 anni) 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.

Detta norma è stata rivisitata dalla cd. Manovra correttiva (D.L.n.78 del 31 maggio 2010), che ha inasprito la formulazione e aumentato le pene, prevedendo soglie di punibilità diverse, e nuove fattispecie delittuose.

La norma adesso risulta così formulata :

*“ è punito 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 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. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila*

*si applica la reclusione da un anno a sei anni”.*

Inoltre, l'art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000, viene arricchito di un secondo comma, che punisce,

*“con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente e superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni”.*

Per l'Amministrazione finanziaria - circolare n. 154/E del 4 agosto 2000 - punto 3.4. - 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”*

Il delitto contempla, quindi, 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.

**Approfondisci con l'aggiornamento:** [I presupposti per il reato di sottrazione fraudolenta](#)

10 novembre 2011

Francesco Buetto