La donazione dell'immobile sorregge la legittimità del sequestro preventivo

di Gianfranco Antico

Pubblicato il 7 Novembre 2015

il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, punisce con la reclusione colui il quale, al fine di sottrarsi al pagamento delle Imposte Dirette 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. La donazione di immobile è uno dei fatti tipici che possono far scattare il reato di 'sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte'

Con la sentenza n.39832 del 2 ottobre 2015, la Corte di Cassazione ritorna ad affrontare le problematiche legate alla sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, spesso legate naturalmente al sequestro preventivo disposto dal giudice.

Il caso

Rileva la Corte che l'ordinanza impugnata ha chiarito le ragioni per le quali "*la donazione degli immobili presenti, sotto il profilo del fumus commissi delicti, di per sé sufficiente a sorreggere la legittimità del provvedimento cautelare disposto, carattere fraudolento e/o simulato evidenziando, in particolare, la ricorrenza di una serie di elementi quali la natura gratuita del negozio, la circostanza che G.D. si sia di fatto con tale atto spogliato dell'intero suo patrimonio immobiliare atteso che i due beni residuati sarebbero di valore commerciale pressoché nullo, la circostanza che il donatario non avesse necessità degli immobili ricevuti, essendo egli già in possesso di appartamento in Tortoli, la circostanza che lo stesso G.D. continuerebbe ad avere il possesso dell'immobile in via (...) ivi esercitando tra l'altro la propria attività professionale e, infine, la intervenuta conclusione della donazione in data 07/02/2013, ovvero a meno di due mesi dal deposito della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Nuoro n. 193 del 2012 di conferma in larga misura degli esiti dell'accertamento tributario di debiti di imposta per sottrarsi ai quali sarebbe intervenuto l'atto donativo*".

L'ordinanza, inoltre, ha evidenziato la non rilevanza delle ragioni addotte dai ricorrenti, "*nel senso della natura effettiva dell'atto posto in essere e ricollegate alla necessità, più*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

volte ricordata in ricorso, di usufruire di una imposizione Iva agevolata al 4% per l'acquisto di un immobile sito in Cagliari (ciò che non sarebbe stato possibile se non cedendo gli altri beni), chiarendo come tale assunto risulti contrastato dal fatto che detto acquisto non si sia ancora tradotto, a distanza di ben tre anni dal preliminare, in un atto definitivo; né l'ordinanza ha tralasciato di considerare le ulteriori argomentazioni dei ricorrenti, volte ad assumere l'inesistenza dei debiti tributari posti a monte anche in forza di nullità che investirebbero i relativi atti di accertamento, valutando correttamente (anche alla luce della natura di reato di pericolo dell'addebito ex art. 11 cit. più volte puntualizzata da questa Corte da ultimo, Sez. 3, n.36290 del 18/05/2011, Cualbu, Rv.251076) la non necessità, ai fini della configurabilità del fumus, di un accertamento definitivo o di una compiuta attività di verifica (cfr. Sez. 3, n. 39079 del 09/04/2013, Barei ed altro, Rv. 256376)".

Brevi riflessioni

Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, disciplinato dall'art. 11 del D.Lgs. n. 74 del 2000 – non oggetto di modifiche da parte del D.Lgs.n.158/2015, di riforma delle sanzioni, punisce, salvo che il fatto costituisca più grave reato, con la reclusione da 6 mesi a 4 anni colui il quale, al fine di sottrarsi al pagamento delle Imposte Dirette 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.

Il D.L. n. 78 del 31 maggio 2010, conv. con modif. dalla L. n. 122 del 29.7.2010, ha così modificato la norma: "*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, nell'art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000, viene aggiunto 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*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni".

Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte può essere considerato lo strumento artificioso realizzato dal contribuente, volto a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario, che assume, di volta in volta, forme diverse (operazioni straordinarie, scissioni simulate, cessioni di rami aziendali, alienazioni... solo in apparenza reali).

Il reato si perfeziona con "*la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione, e non anche l'effettiva verificazione dell'evento*" (circolare n. 154/E del 4 agosto 2000, punto 3.4).

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.

Sul versante giurisprudenziale, per casi similari, ricordiamo **alcune interessanti pronunce**.

- Con la **sentenza n. 35310 del 29 settembre 2011** (ud. del 7 giugno 2011) 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. La Corte rileva che "*non è necessario che sussista una procedura di riscossione in atto, considerato che nella previsione vigente il riferimento a tale procedura appartiene al momento intenzionale e non alla struttura del fatto e non vi è alcun riferimento alle condizioni previste precedentemente dal D.P.R n. 602 del 1973, art. 97, comma 6, come modificato dalla L. n. 413 del 1991, art. 15, comma 4, (ovvero alla avvenuta effettuazione di accessi, ispezioni o verifiche, o alla preventiva notificazione, all'autore della condotta fraudolenta, di inviti, richieste o atti di accertamento). Pertanto, ai fini del perfezionamento del reato in questione è richiesto soltanto che l'atto simulato di alienazione o gli altri atti fraudolenti sui beni siano idonei ad impedire il soddisfacimento totale o parziale del fisco (Sez. 3, n. cass. n. 17071/2006 Rv. 234322; Sez. 5, cass. n. 7916/2007 Rv. 236053; Sez. 3, cass. n. 14720/2008 Rv. 239970). Nè vale citare, come fa il ricorrente, la sentenza n. 36838 del 2009 di questa Sezione non ponendosi affatto ritenere la stessa in difformità rispetto all'indirizzo più recente non affrontando la questione specifica ma limitandosi, rispetto al caso sottoposto all'esame, ad individuare la parte onerata a provare la*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

legittimità dell'attività posta in essere a fronte dell'accertamento che aveva portato ad ipotizzare il reato de quo".

- Con la **sentenza n. 36290 del 6 ottobre 2011** (ud. del 18 maggio 2011) la Corte di Cassazione ha ribadito che la fattispecie diversa rispetto all'omologa fattispecie, oggi abrogata, di cui all'art. 97, c. 6, del D.P.R. n. 602 del 1973, "*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 verificazione 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)*". 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*".
- Con la **sentenza n. 28567 del 17 luglio 2012** la Corte ha ritenuto sussistente il reato di sottrazione fraudolenta, nel caso in cui il contribuente simuli l'alienazione di un immobile, dopo aver ricevuto la notifica di una cartella di pagamento, senza che influisca la circostanza che la finta vendita sia stata effettuata per agevolare il simulato acquirente per ottenere un finanziamento da parte di una banca.
- Con la **sentenza n. 5918 del 10 febbraio 2015** (ud. 9 luglio 2014) la Corte di Cassazione Penale, Sez. III, ha ritenuto che commette il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte il contribuente che, nell'imminenza della notifica della cartella, cede degli immobili alla moglie, con lo scopo di sottrarli alle azioni esecutive (nel caso di specie, l'imputazione provvisoria contestata al

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

contribuente si riferisce ad un debito tributario pari a 137.263,93 Euro, quindi ammontante a ben più del doppio della soglia di punibilità prevista dalla norma). Precisa la Corte che, "*poco importa, infatti, che la cartella esattoriale, nella imminenza della cui notificazione l'indagato ha provveduto a cedere alla moglie parte dei propri beni immobili, avesse un importo di poco più di 13.000,00 Euro, dovendo computarsi ai fini della integrazione del reato l'intero carico tributario dovuto dal ricorrente*"; e prosegue, sostenendo che "*anche a voler seguire il ragionamento dell'indagato, secondo il quale il reato di realizzerebbe solamente laddove la apparente e fraudolenta dispersione della garanzia patrimoniale sia intervenuta successivamente all'inizio della attività di riscossione da parte del concessionario, come rileva lo stesso ricorrente, la cessione immobiliare alla moglie del A. è intervenuta 2 giorni prima della notificazione nei suoi confronti di una cartella di pagamento, mentre l'attività volta alla riscossione del tributo già era iniziata precedentemente con la iscrizione a ruolo della imposta non versata, essendo questo il primo atto della procedura di riscossione*".

- Con la **sentenza n. 36378 del 9 settembre 2015**, la Corte di Cassazione ha ribadito una serie di principi. Per la sussistenza del reato è sufficiente "*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 verificazione di tale evento* " (pertanto è necessario il dolo specifico) e, " *sotto il profilo materiale, una condotta fraudolenta atta a vanificare l'esito dell'esecuzione tributaria coattiva la quale non configura un presupposto della condotta, in quanto è prevista dalla legge solo come evenienza futura che la condotta, idonea, tende a neutralizzare*". Secondo la Corte, l'oggettività giuridica della fattispecie va individuata nell'interesse a rendere possibile la riscossione attraverso l'intangibilità della garanzia patrimoniale rappresentata dai beni dell'obbligato. " *Pertanto, la condotta penalmente rilevante può essere costituita da qualsiasi atto o fatto fraudolento intenzionalmente volto a ridurre la capacità patrimoniale del contribuente stesso, riduzione da ritenersi, con un giudizio ex ante, idonea sia dal punto di vista quantitativo che qualitativo, a vanificare in tutto od in parte, o comunque rendere più difficile una eventuale procedura esecutiva*". Resta fermo che trattasi di reato di pericolo. Infatti, l'eliminazione del presupposto dell'attivazione di una procedura coattiva di riscossione determina l'inquadramento del delitto in questione nella categoria dei reati di pericolo. Nel caso in questione, il Tribunale, contro la cui sentenza il contribuente è ricorso in Cassazione, ha sottolineato "*la significativa tempistica tra l'accertamento fiscale eseguito presso il C.A. e l'atto di disposizione patrimoniale (avvisi di accertamento notificati al contribuente tra novembre e dicembre 2013,*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

istanza di adesione presentata il 14.1.2014 senza poi aderirvi e infine atto di donazione stipulato il 10.11.2014)", osservando, altresì, correttamente (precisa la Corte) "*che anche un solo atto dì cessione è idoneo ad ostacolare l'apprensione dei beni da parte del fisco, essendo in tal caso detta apprensione subordinata ad un evento futuro e incerto (l'efficace compimento dell'azione revocatoria)*". Il Tribunale ha poi valutato criticamente la massima di giurisprudenza richiamata dal contribuente (la sentenza n. 19524/2013), "*rilevando, altrettanto correttamente, che in quella pronuncia il Collegio si era limitato ad affermare la maggior efficacia di una pluralità di atti per chi intende sottrarre i beni al fisco, ma non aveva di certo escluso categoricamente che un unico atto possa ritenersi idoneo a sottrarre i beni alle pretese del fisco, come si evince chiaramente dalle espressioni "nella maggior parte dei casi" e "può" adoperate in motivazione (Sez. 3, Sentenza n. 19524 del 04/04/2013 Cc. dep. 07/05/2013 Rv. 255900). In ogni caso, il C. aveva, con un unico atto, donato non uno, ma più immobili a favore delle tre figlie, come pure ha evidenziato il giudice di merito*".

5 novembre 2015
Gianfranco Antico

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D