

Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 8 ottobre 2010

l'interpretazione della Cassazione al "nuovo" reato di omesso pagamento delle imposte dopo le modifiche della Manovra Estiva del 2010

L'art. 29, c. 4, del D.L. n.78 del 31 maggio 2010, ha riscritto l'art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000, che adesso risulta così formulato: *"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"*.

In pratica, le novità sono le seguenti:

- costituisce fattispecie di reato autonoma, essendo venuto meno l'inciso *"salvo che il fatto costituisca più grave reato"*;
- doppia soglia di punibilità. Se infatti l'ammontare sottratto è superiore a 200 mila euro il carcere si fa più duro (da 1 a 6 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 è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni".

La condotta consiste nell'indicazione nella transazione fiscale di elementi attivi inferiori a quelli effettivi ovvero di elementi passivi fittizi superiore a 50 mila €. Anche in questo caso, qualora gli elementi passivi fittizi sono superiori a 200 mila € il carcere si fa più duro.

La fattispecie di reato

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) chi, al fine di sottrarsi al pagamento delle II.DD. o dell'IVA o 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 - come abbiamo anticipato - è stata oggi 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.

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.

L'interpretazione della Cassazione

Sul punto è intervenuta la Relazione n. III/09/10 della Corte di Cassazione del 3 agosto 2010, che ha fornito delle interessanti indicazioni.

La riformulazione della fattispecie di reato

L'obiettivo dichiarato dal legislatore - con la riformulazione del reato da riscossione - è quello di rafforzare l'efficacia dissuasiva della previsione penale ed in tal senso la novella introduce, nell'inedito secondo comma dell'articolo menzionato, un nuovo reato avente ad oggetto la falsità della documentazione presentata ai fini delle transazioni fiscali.

Il D.l. n. 78 del 2010 si è limitato a "limare" la soglia di punibilità prevista (e riferita all'ammontare delle imposte ovvero degli interessi e delle sanzioni ad esse relativi), facendola scendere da 51.645 a 50.000 euro, nonché ad eliminare la clausola di sussidiarietà espressa che originariamente condizionava l'operatività dell'incriminazione in oggetto (quest'ultima, per come si leggeva nella Relazione governativa al D.lgs. n. 74 del 2000, era stata introdotta soprattutto al fine di evitare l'eventuale concorso tra il delitto tributario e quello di bancarotta

fraudolenta patrimoniale, altrimenti inevitabile, ricorrendone i presupposti fattuali, in forza dell'evidente eterogeneità dei beni giuridici tutelati dai due reati).

La novella ha infine introdotto, sempre nel primo comma dell'art. 11, una inedita circostanza aggravante del delitto per l'ipotesi che l'ammontare delle imposte o degli accessori di cui viene tentata la sottrazione risulti superiore a 200.000 euro.

Si tratta di un'aggravante ad effetto speciale per cui è prevista la pena da uno a sei anni di reclusione.

Il nuovo delitto di falso nella documentazione presentata ai fini della transazione fiscale

E' stato invece introdotto nello stesso art. 11 un secondo comma nel quale ha trovato collocazione il nuovo delitto, punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni, di falso nella documentazione presentata ai fini di una transazione fiscale.

Si tratta di reato la cui condotta è integrata dalla falsa indicazione nella documentazione succitata di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo ovvero di elementi passivi fittizi per un ammontare superiore a 50.000 euro.

Sul versante dell'elemento soggettivo, la nuova fattispecie si caratterizza invece per la necessità del dolo specifico di ottenere per sé o per altri il pagamento parziale dei tributi e dei relativi accessori.

Presupposto del reato è l'avvenuta instaurazione di un procedura di transazione fiscale, nel cui ambito viene consumata la condotta illecita.

La locuzione "transazione fiscale" è riservata dalla legislazione vigente alla sola procedura prevista dall'art. 182-ter L.f..

E' questa la conclusione cui giunge la Cassazione, pur se si è chiesta se il legislatore abbia inteso utilizzarla in senso più ampio, facendo cioè riferimento anche agli altri istituti (adesione all'accertamento e conciliazione giudiziale).

La nuova fattispecie è inserita, invero, nel corpo di un articolo che si riferisce ad atti e fatti che rilevano nell'ambito della riscossione del tributo, e la transazione è appunto istituto che interviene a debito fiscale consolidato, oggetto di riscossione.

L'accertamento con adesione, di contro, è istituto concepito per evitare il processo e le sue frequenti conseguenze antieconomiche, che ha dunque finalità di deflazione del contenzioso ed occupa una fase endoprocedimentale logicamente precedente alla riscossione, fase nella quale il debito tributario "è tutto" fuorché consolidato.

E quest'ultima è connotazione che caratterizza anche la conciliazione giudiziale che interviene in un momento in cui la pretesa tributaria è *sub iudice*.

Diverso è, pertanto, il momento in cui rilevano, nell'obbligazione tributaria, l'accertamento con adesione e la conciliazione.

A questo si aggiunga che soltanto nella procedura *ex art. 182-ter* citata viene esplicitamente richiesta la produzione di "documentazione" a sostegno dell'istanza transattiva (e cioè la copia di quella allegata alla domanda di concordato), mentre in sede di accertamento con adesione o conciliazione gli elementi in relazione ai quali si esprime la discrezionalità dell'Ufficio tributario sono profondamente diversi da quelli che intervengono nella transazione, *in primis*, la consistenza patrimoniale.

L'utilizzo del tradizionale verbo "indicare" sembrerebbe denotare come il falso incriminato sia solo quello ideologico e non anche quello materiale.

Qualche perplessità manifesta la Corte in ordine alla struttura della soglia di punibilità configurata dal legislatore.

Infatti il tenore letterale della norma appare inequivocabile "nel circoscrivere la sua operatività

alla sola condotta di indicazione di elementi passivi fittizi e non anche a quella di esposizione di elementi attivi, i quali, per perfezionare il fatto tipico, devono risultare semplicemente di ammontare inferiore a quello effettivo”.

L’incidenza degli elementi attivi e di quelli passivi sulla rappresentazione della situazione fiscale del contribuente è del tutto identica e, pertanto, la scelta di ancorare l’incriminazione del mendacio sull’attivo anche a minimi scostamenti dalla realtà, relegando quello sul passivo alle sole ipotesi segnate dal superamento di una consistente soglia “ *sembra trascendere la discrezionalità di cui pure il legislatore è titolare, tanto più che nella stessa legge penale tributaria (e cioè nell’art. 3 del d.lgs. n. 74/2000) analoga clausola opera indistintamente con riguardo agli elementi attivi occultati e a quelli passivi fittiziamente prospettati”.*

Quanto all’oggetto giuridico della fattispecie di nuovo conio sembra potersi identificare con il corretto funzionamento della procedura transattiva a prevenzione di possibili sviamenti della volontà dei rappresentanti della pubblica amministrazione in ordine ai contenuti dell’accordo.

La novella, infine, configura anche un’aggravante ad effetto speciale, in tutto analoga a quella introdotta nel primo comma dell’art. 11, legata al superamento della soglia di 200.000 euro.

Ed in proposito, la norma, nel determinare la soglia di maggiore punibilità, evoca “*l’ammontare di cui al periodo precedente*”, senza precisare se il rinvio sia riferito solo a quello degli elementi passivi fittizi o anche a quello degli elementi attivi occultati.

7 ottobre 2010

Roberta De Marchi

