

I nuovi confini giurisprudenziali del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

di *Stefano Dorigo*

SOMMARIO: 1. Introduzione. - 2. L'esigenza che la condotta si collochi dopo il sorgere di un debito di imposta. - 3. L'ambiguità della definizione normativa della condotta. - 4. Il fine della condotta. - 5. L'individuazione del profitto del reato. - 6. Conclusioni.

1. Introduzione.

L'art. 11 del D.Lgs. 74/2000, nel prevedere il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, configura un tipico reato di pericolo e, come tale realizza apparentemente una situazione eccezionale rispetto alla *ratio* ispiratrice della riforma del diritto penale tributario attuata dal legislatore nel 2000 come noto fondata su fattispecie di danno ancorate alla presentazione della dichiarazione¹. In verità, la norma ha una storia risalente che preesiste al decreto di riforma e dunque, pur senza dubbio eccentrica, è stata concepita dal legislatore quale espressione di una regola a regime².

Per comprenderne l'effettiva portata, occorre prendere le mosse dall'interesse giuridico che la disposizione mira a tutelare e che non coincide con quello dell'Amministrazione finanziaria alla corretta applicazione delle norme tributarie. Al contrario, si ritiene comunemente che l'art. 11 sia posto a presidio della efficace riscossione dei tributi, rispetto alla quale deve essere salvaguardata, contro atti di spoliazione fraudolenta, l'integrità del patrimonio del debitore d'imposta e la conseguente garanzia che ne deriva per l'Amministrazione finanziaria medesima³.

Così individuato il bene giuridico protetto dalla norma, sorge immediatamente una prima questione interpretativa, connessa all'individuazione del momento a partire dal quale le condotte del contribuente volte a disporre del proprio patrimonio

¹ Sull'art. 11 del D.Lgs. 74/2000, si vedano, tra gli altri, MARTINI, "Reati in materia di finanze e di tributi", in *Trattato di diritto penale* (a cura di Grosso, Padovani e Pagliaro), vol. XVIII, Milano, 2010, p. 552 ss.; ROMANO, "Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte", in *Rivista italiana di diritto processuale penale*, 2009, p. 1003 ss.; TROMBELLA, "Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte", in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, (a cura di Giovannini, Marzaduri e Di Martino), Milano, 2016, I, p. 803 ss.

² Si veda ancora DI MARTINO, "Reati in materia di finanza e di tributi", cit., p. 552, secondo il quale "si tratta di una fattispecie che appartiene alla consolidata esperienza del nostro diritto penale tributario".

³ ZANOTTI, "Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte", in *Rassegna tributaria*, 2001, p. 771 ss., p. 774.

possono assumere penale rilevanza. Si tratta di una questione assai delicata, dal momento che dalla soluzione che si ritiene di dare ad essa può scaturire un allargamento, ovvero una limitazione, dei confini applicativi della fattispecie.

2. L'esigenza che la condotta si collochi dopo il sorgere di un debito di imposta.

In effetti, posto che il delitto di cui si parla si pone a usbergo della corretta riscossione delle imposte, viene spontaneo sostenere che esso possa configurarsi solo laddove una pretesa fiscale sia già stata formalizzata dal competente ufficio ed al cui adempimento, appunto, il contribuente intenda sottrarsi. Questa, infatti, era l'impostazione che il legislatore aveva seguito precedentemente alla riforma del 2000, quando l'art. 97 del DPR 602/1973 statuiva che la rilevanza penale delle condotte di sottrazione fraudolenta poteva sorgere soltanto dopo l'avvio di accessi, ispezioni e verifiche oppure dopo la notifica di avvisi di accertamento o atti equipollenti. In questo senso, la norma puniva il contribuente laddove egli avesse agito dopo la formalizzazione di una pretesa o quanto meno successivamente all'avvio di quelle attività di controllo idonee a sfociare in un recupero di imposta, con la conseguenza che la fraudolenza delle condotte distrattive poteva in questi casi dirsi *in re ipsa*.

Alla luce dell'art. 11 del D.Lgs. 74/2000, al contrario, si può dire che la situazione sia mutata. Ciò che la norma punisce è, infatti, la spoliazione artefatta del proprio patrimonio da parte del contribuente al fine di sottrarsi al pagamento di imposte, dunque a prescindere sia dalla manifestazione formale di una pretesa da parte dell'Amministrazione finanziaria, sia ancor più dall'avvio di una procedura di riscossione coattiva⁴. Ciò è coerente, quindi, con la già ravvisata finalità della norma, che è quella di proteggere il diritto del creditore d'imposta di non vedersi sottratta la garanzia rappresentata dal patrimonio del debitore; ma trova, altresì, conferma testuale, laddove l'art. 11 subordina la rilevanza penale della condotta ad un giudizio di idoneità della stessa *“a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva”*. Tale riferimento, infatti, sembra porsi in una logica esclusivamente finalistica – il contribuente quando agisce deve rappresentarsi l'obiettivo di frustrare la successiva riscossione dell'imposta da parte degli organi a ciò preposti in seno all'Amministrazione finanziaria – ma senza presupporre l'attualità di una simile situazione. Del resto, tale interpretazione

⁴ Si veda quanto chiaramente statuito dalla Cassazione, secondo cui *“il reato previsto dall'art. 11 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è integrato dall'uso di mezzi fraudolenti per occultare i propri o altrui beni al fine di sottrarsi al pagamento del debito tributario, delle sanzioni e relativi interessi e non presuppone come necessaria la sussistenza di una procedura di riscossione coattiva, essendo, invece, sufficiente l'idoneità, con giudizio ex ante, a rendere in tutto o in parte inefficace l'attività recuperatoria dell'Amministrazione finanziaria”* (Cas., sez. III penale, sent. 27 febbraio 2014, n. 22910).

è coerente con il vigente sistema di riscossione delle imposte dirette, che passa attraverso l'autoliquidazione con conseguente versamento da parte del contribuente stesso e solo in via successiva il controllo da parte dell'Amministrazione e l'eventuale attivazione di misure di riscossione coatta; ed è inoltre, come correttamente rilevato in dottrina⁵, funzionale all'esigenza di non premiare quei contribuenti più scaltri che, laddove la rilevanza penale fosse collegata all'avvio formalizzato di una attività da parte degli uffici, ben potrebbero avere il tempo di mettere al sicuro i propri beni senza patire conseguenze penali.

Se, dunque, ai fini della fattispecie in esame non occorre che sia iniziata una procedura di riscossione coattiva né che una pretesa al pagamento di una maggiore imposta sia stata formalizzata, occorre almeno che sia maturato un reddito dal quale possa scaturire un debito di imposta. Occorre, in altri termini, che risulti perfezionata la fattispecie impositiva, tramite la compiuta realizzazione del fatto indice di capacità contributiva⁶, e che quindi sia sorto il conseguente dovere di adempiere il corrispondente obbligo contributivo⁷. Non si può supporre di anticipare ulteriormente il momento di rilevanza penale della condotta, atteso che sarebbe irragionevole incriminare colui che compia atti di fraudolenta spoliazione del proprio patrimonio in vista del futuro conseguimento di un reddito imponibile, finendo per valorizzare un'indagine sui moventi soggettivi del contribuente poco coerente con i connotati che deve avere una fattispecie penale nel nostro ordinamento.

Tale approdo ermeneutico sembra tuttavia scontrarsi con quanto altrove emerge dalla lettura della disposizione. Nel contemplare una soglia di evasione di € 50.000 oltre la quale scatta la punibilità della condotta distrattiva, il legislatore ha fatto riferimento, per il suo calcolo, a *“imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte”*. Ciò pare attribuire rilievo ad una attività dell'Amministrazione finanziaria, dal momento che gli interessi decorrono comunque dalla scadenza del termine per il pagamento, che può essere successivo alla condotta, e le sanzioni sono irrogate dall'Ufficio e dipendono da scelte che spettano a quest'ultimo, sia per quanto riguarda la misura concreta della sanzione tra il minimo ed il massimo edittale, sia per quanto attiene al regime della continuazione. Si tratta, dunque, di valori che difficilmente il contribuente è in grado di prefigurarsi nel momento in cui non sia ancora stata formalizzata la

⁵ Così ancora DI MARTINO, “Reati in materia di finanze e tributi”, cit., p. 558.

⁶ Così, ad esempio, in materia di IRPEF occorrerà che si sia manifestato il “possesso” da parte del soggetto di un reddito rientrante in una delle categorie di cui all'art. 6 del TUIR.

⁷ Tale impostazione presuppone l'adesione alla teoria c.d. dichiarativa, che come noto nel diritto tributario collega il sorgere dell'obbligo di imposta al mero verificarsi della fattispecie contemplata dalla legge quale idoneo indice di capacità contributiva, a nulla rilevando né la presentazione della dichiarazione da parte del contribuente, né l'espletamento di attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria (come invece affermato nella ormai recessiva teoria costitutiva).

pretesa da parte dell'ufficio.

Pur dovendosi tenere fermo l'approdo interpretativo sopra indicato, non v'è dubbio che la formulazione della norma sia idonea ad ingenerare numerose incertezze, specie con riferimento all'elemento soggettivo: è, infatti, arduo provare che il contribuente, prima della notifica di un avviso di accertamento, abbia agito fraudolentemente per sottrarsi al pagamento di un debito che, comprensivo di sanzioni ed interessi, ecceda la soglia sopra rammentata. Come è stato osservato, vi è il rischio che la norma finisca per operare solo per i casi di evasione notevolmente superiore a detta soglia, rendendola invece inoperante per le situazioni più incerte⁸. Meglio avrebbe fatto il legislatore a limitare il riferimento alla sola imposta, unico elemento davvero conoscibile dal contribuente con sufficiente certezza al momento della realizzazione del presupposto, conformemente a quanto si rinviene in numerose disposizioni fiscali⁹. Il disinteresse della revisione attuata nel 2015 sull'art. 11 appare, dunque, sotto questo profilo, criticabile, nella misura in cui non sono state colte le numerose sollecitazioni volte a migliorare il testo della norma ed a sottrarla al sostanziale oblio pratico al quale è stata da tempo relegata¹⁰.

3. L'ambiguità della definizione normativa della condotta.

Qualche critica alla tecnica legislativa impiegata nella redazione dell'art. 11 può essere formulata anche con riguardo alla tipizzazione della condotta. La norma fa riferimento a due tipi di comportamenti: l'alienazione simulata ed il compimento di "altri atti fraudolenti" sui propri o altrui beni. Si tratta, dunque, di condotte esclusivamente commissive¹¹, che possono anche riguardare ben diversi da quelli di cui l'agente è immediatamente titolare, come nel caso dell'amministratore che disperde beni della società per sottrarla al pagamento delle imposte¹².

L'espressione "atti fraudolenti" si riferisce a quelle condotte nelle quali si ravvisa una finalità di frode, ovvero di camuffamento della realtà percepibile in modo da trarre in inganno soggetti terzi, nel caso di specie l'Amministrazione finanziaria. Il concetto è di per sé vago, ancor più nel rinvio che esso effettua alla nozione di

⁸ Lo osserva correttamente PERINI, "Reati tributari", in *Digesto delle discipline penalistiche. Aggiornamento*, Torino, 2015, p. 477 ss., p. 543.

⁹ Si pensi, per fare un esempio, alla disciplina sul reclamo nel processo tributario, la quale si applica ai sensi dell'art. 17-bis del D.Lg. 564/1992 alle sole controversie di valore inferiore a € 20.000, soglia calcolata facendo riferimento al solo ammontare dell'imposta pretesa per mezzo dell'atto impugnato.

¹⁰ Così ancora PERINI, "Reati tributari", cit., p. 540.

¹¹ Non dovrebbe, perciò, integrare l'astratta fattispecie normativa la condotta omissiva di chi non curi la conservazione del proprio patrimonio così consentendone il disfacimento o la riduzione del suo valore. Si veda sul punto SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2005, p. 290.

¹² Ancora PERINI, "Reati tributari", cit., p. 542.

fraudolenza notoriamente dibattuto nei suoi effettivi confini definitori¹³. La giurisprudenza ha tentato di effettuare qualche chiarimento: così è stato recentemente affermato che il carattere fraudolento è “*da intendersi come comportamento che, sebbene formalmente lecito come peraltro è l’alienazione di un bene, sia però caratterizzato da una componente di artificio o di inganno*”¹⁴. Si tratta, peraltro, di un intervento che lascia del tutto indefiniti i contorni della condotta, con ciò sollevando non pochi interrogativi circa la conformità della disposizione ai principi di tassatività e determinatezza della fattispecie penale.

D’altra parte, ad aggravare la situazione sta il riferimento che la norma effettua alle alienazioni simulate, ovvero a quelle transazioni, aventi ad oggetto i beni del contribuente, volte ad offrire al fisco la falsa impressione che questi se ne sia effettivamente spogliato, quando invece essi restano sotto la sua signoria sebbene apparentemente segregate. Per quanto concettualmente più chiara della precedente, questa categoria sembra condurre entro la fattispecie un connotato simulatorio idoneo a improntare di sé tutte le condotte rilevanti, comprese quelle di natura fraudolenta: ciò che, come è stato notato, produrrebbe il non desiderabile effetto di circoscrivere in modo eccessivo il novero delle fattispecie suscettibili di rientrare nell’ambito applicativo della norma¹⁵.

Peraltro, è stata la giurisprudenza ad incaricarsi di modulare la portata della norma anche al di là di quanto ricavabile dalla sua lettera. Così, in tempi recenti si è assistito al proliferare di pronunce di legittimità con le quali il ricorso ad ordinari strumenti di pianificazione societaria o patrimoniale è stato incriminato in quanto ritenuto idoneo a configurare in concreto la fattispecie astratta di cui all’art. 11. Ciò è avvenuto, ad esempio, con riguardo alla costituzione di un fondo patrimoniale¹⁶; alla scissione, preordinata allo svuotamento della società debitrice d’imposta ed al ritorno dei beni ad essa sottratti nella disponibilità del socio¹⁷; ed alla cessione d’azienda, laddove si manifestasse un divario evidente tra valore e prezzo pattuito e risultasse che quest’ultimo neppure fosse stato pagato¹⁸.

Per quanto sia apprezzabile lo sforzo della giurisprudenza di adattare l’astratta fattispecie normativa alle mutevoli situazioni che possono presentarsi nella prassi, emerge ancora una volta la preoccupazione per un allargamento pretorio dell’ambito operativo della norma penale, con inevitabili ricadute negative sulla

¹³ Per una critica alla vaga formulazione normativa, si veda LO MONTE, “Gli aspetti problematici del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte”, in *Rassegna tributaria*, 2000, p. 1136 ss., p. 1146.

¹⁴ Cass., sez. III penale, sent. 15 aprile 2015, n. 15449.

¹⁵ PERINI, “Reati tributari”, cit., p. 541.

¹⁶ Cass., sez. III penale, sent. 25 giugno 2015, n. 26746.

¹⁷ Cass., sez. VI penale, sent. 19 febbraio 2015, n. 7618.

¹⁸ Sull’applicabilità della norma in esame al caso della cessione d’azienda, si rinvia a LEONI, “Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte: il caso della cessione di azienda”, in *Rassegna tributaria*, 2016, p. 404 ss.

certezza e sull'affidamento del contribuente. Emblematica di tale rischio è una pronuncia con la quale la Suprema Corte ha di recente ritenuto configurare una sottrazione fraudolenta la condotta volta a costituire un *trust* nel quale il contribuente poi indagato aveva fatto confluire i propri beni sottraendoli così alla garanzia dell'Erario. Sebbene lo spossamento di beni a favore di un *trust* possa senza dubbio, in astratto, realizzare la situazione contemplata dall'art. 11, nondimeno suscita perplessità il fatto che la Cassazione sia pervenuta a tale conclusione nel caso di specie valorizzando come presunti elementi di fraudolenza caratteri che viceversa appaiono fisiologici nell'istituto del *trust*¹⁹. In particolare, risulta dalla sentenza che il contribuente avesse espressamente menzionato nell'atto istitutivo del *trust* l'esistenza di un debito tributario e la sottoponibilità dei beni conferiti ad azione revocatoria nel caso in cui tale debito si fosse definitivamente consolidato. Il fatto che la Cassazione non abbia tenuto conto di tali elementi sembra supportare una lettura che identifica quasi ontologicamente nel *trust* uno strumento di fraudolenta spoliatura dei propri beni, laddove al contrario siamo al cospetto di un istituto riconosciuto dal nostro ordinamento, anche fiscale²⁰, il quale dunque solo al cospetto di pregnanti indizi di manipolazione a favore di fini non consentiti dovrebbe essere contrastato anche in sede penale. Del resto, non è infrequente che soggetti debitori, nel momento in cui scelgono di far ricorso a tale strumento nell'ambito di vicende personali o familiari, proprio per porsi al riparo da eventuali contestazioni menzionino, appunto, nell'atto istitutivo la sussistenza del debito e la disponibilità dei beni a favore dei creditori qualora il loro diritto diventi incontestabile. L'atteggiamento serbato dalla sentenza e volto a sminuire tale circostanza appare oltremodo penalizzante verso l'istituto del *trust* ed appare meritevole di ripensamento.

Del resto, che la via giurisprudenziale non sia, con riguardo alla norma di cui trattasi, particolarmente tranquillizzante è testimoniato da un'altra recente pronuncia con la quale la Cassazione è parsa identificare la condotta tipica dell'art. 11 con la ben più sfuggente nozione di abuso del diritto. Nella sentenza 15449/2015, la Suprema Corte ha affermato che il dolo della sottrazione fraudolenta *“si rinviene nella volontà dell'agente di sottrarsi al pagamento delle imposte che superino la soglia prevista e richiede la dimostrazione della strumentalizzazione della causa tipica negoziale o l'abuso dello strumento*

¹⁹ Si legge nella sentenza in commento che elementi di sospetto siano rinvenibili nella *“nomina a trustee di un soggetto vicinissimo al disponente, tale da far pensare che questi conservi la piena disponibilità dei beni conferiti nel trust; nella ritenuta scarsa verosimiglianza del fine di conservare beni atti a garantire le statuizioni del procedimento di divorzio nell'interesse dei figli del disponente; nel fatto che il trustee fosse lo stesso legale di questi nel procedimento di divorzio. Si tratta di elementi che appaiono coerenti con il normale funzionamento dell'istituto e che, quindi, non possono essere assunti quali indici di un intento fraudolento.*

²⁰ Si osservi che, in ambito tributario, il *trust* è stato oggetto di specifica regolamentazione quanto alla sua residenza ai sensi dell'art. 73 del TUIR.

*giuridico utilizzato*²¹. Vi sarebbe dunque una correlazione tra finalità abusiva, consistente nella manipolazione di un istituto formalmente lecito al di fuori della sua causa tipica, e integrazione della fattispecie di cui all'art. 11 del D.Lgs. 74/2000.

Si tratta di una posizione che desta perplessità. E ciò a prescindere dalla circostanza che, ora, l'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente contempli espressamente la non punibilità delle condotte costituenti abuso del diritto: si tratta di una situazione che pare irrilevante ai nostri fini, atteso che la stessa disposizione limita la contestabilità dell'abuso ai soli casi nei quali la fattispecie non possa essere fatta rientrare sotto altra norma di contrasto all'evasione²². Piuttosto, ciò che sembra non condivisibile è l'apparente identificazione che viene realizzata tra l'abuso, concretizzantesi nell'utilizzo di strumenti leciti per finalità da essi non contemplate, e la fraudolenta sottrazione. Al contrario, si deve ritenere che le due situazioni differiscano radicalmente proprio per la rilevanza – che manca nel primo caso ed invece deve essere presente nel secondo – dell'intento fraudolento²³. Non porre in evidenza tale aspetto rischia evidentemente non solo di estendere oltremodo l'invocabilità dell'art. 11, ma anche di snaturare la portata del “nuovo” abuso del diritto, conducendone ad una pressoché automatica rilevanza penale viceversa esclusa nell'attuazione della delega fiscale.

Nel caso in cui il decremento patrimoniale sia invece effettivo, siccome il contribuente si è effettivamente spogliato dei propri beni senza mantenere su di essi alcun potere dispositivo occulto o schermato, allora pare difficile ritenere integrata la fattispecie tipica, mancando quella creazione di fittizia apparenza che invece è richiesta dal tenore dell'art. 11. Si pensi al caso in cui un padre operato da debiti tributari doni i beni del proprio patrimonio ai figli: salvo che non si provi qualche tipo di accordo occulto, l'atto di liberalità realizza un effettivo e definitivo impoverimento del contribuente e dunque non può essere qualificato come fraudolento o simulato. A maggior ragione, la mera conversione di cespiti in denaro non dovrebbe ricadere nell'ambito applicativo della norma, se la transazione è effettiva ed il prezzo congruo. In questo caso, infatti, il patrimonio a disposizione della riscossione cambia qualitativamente, ma non nel suo valore complessivo, di talché difetta in radice il depauperamento richiesto dalla disposizione. In astratto, il denaro, in quanto bene infungibile, potrebbe rendere più labile la garanzia per l'Erario, essendo più facilmente occultabile. Tuttavia, finché

²¹ Cass., sez. III penale, sent. 15 aprile 2015, n. 15449, cit.

²² Si veda in particolare il comma 12 dell'art. 10-bis, a mente del quale “*in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie*”.

²³ Su tale aspetto, si vedano GALLO, “La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale”, in *Rassegna tributaria*, 2015, p. 1315 ss.; e GIOVANNINI, “Interpretazione e abuso del diritto”, in *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, p. 115 ss.

una tale eventualità non si realizza parrebbe contrario alla *ratio* applicativa della disposizione, nonché alla libertà di condotta economica del soggetto, invocare la sanzione penale di cui all'art. 11.

4. Il fine della condotta.

Così come delineata, la condotta deve manifestare un carattere funzionale, ovvero concretarsi in atti idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la riscossione di una somma che, a titolo di imposta ovvero interessi e sanzioni superi la soglia di € 50.000. Il giudizio di idoneità deve essere formulato effettuando una valutazione *ex ante*, ovvero calibrata sulla situazione e sulle presunte conoscenze del contribuente al momento nel quale ha posto in essere le attività contestate. Esso ha ad oggetto la capacità delle condotte distrattive, nel momento in cui sono state poste in essere, di porre concretamente in pericolo la riscossione. In verità, la formula impiegata dal legislatore è piuttosto chiara nell'indicare che l'idoneità della condotta va apprezzata in relazione al grado di influenza che essa manifesta rispetto all'*efficacia* della riscossione: si deve trattare, insomma, di atti che paiano in grado di vanificare la riscossione sia completamente sia anche in parte, diminuendo l'entità del recupero che l'Amministrazione finanziaria sarà verosimilmente in grado di realizzare.

In realtà, anche con riferimento a tale aspetto si è assistito ad un ampliamento della portata applicativa della norma ad opera della giurisprudenza. Costituisce, infatti, approdo ormai consolidato quello secondo il quale è sufficiente a configurare il reato anche una situazione di mero ostacolo alla riscossione, ciò che può dirsi sussistente anche laddove l'incasso delle somme dovute sia solo rallentato o reso meno agevole, ma non escluso. Coerentemente con tale indirizzo, è stato affermato che il trasferimento fittizio di beni non definitivo in quanto assoggettabile ad azione revocatoria consentirebbe comunque di ritenere integrato il delitto di cui all'art. 11 dal momento che, successivamente ad esso, la capacità di recupero da parte dell'ente creditore sarebbe resa meno agevole dalla necessità di procedere con l'esperimento dell'azione civilistica. Si trova, ad esempio, affermato dalla Cassazione che *“il rilievo dei ricorrenti, che minimizza la condotta richiamando un eventuale ricorso ad azioni revocatorie, non esclude affatto la difficoltà del recupero, laddove si consideri che la declaratoria di inefficacia degli atti di disposizione pregiudizievoli per i creditori prevista dall'art. 2901 cc, presuppone comunque un ordinario giudizio di cognizione, soggetto non soltanto alle difficoltà ed all'alea tipica di ogni giudizio civile, ma anche ai tempi di durata del processo”*²⁴.

Questa ed altre pronunce che si pongono lungo la medesima linea ermeneutica valorizzano un'interpretazione che fuoriesce dai limiti dettati dalla lettera della

²⁴ Cass., sez. III penale, sent. 9 aprile 2014, n. 39162.

norma, dando per scontato che l'obiettivo del legislatore fosse di colpire ogni condotta idonea a impegnare maggiormente l'ufficio nell'opera di recupero del proprio credito. Appare significativo che la stessa Cassazione abbia più volte ribadito che l'art. 11 è volto a punire le condotte volte a ridurre la capacità patrimoniale del contribuente, *“riduzione da ritenersi, con un giudizio ex ante, idonea, sia dal punto di vista quantitativo che qualitativo, a vanificare in tutto o in parte, o comunque rendere più difficile una eventuale procedura esecutiva”*²⁵. Non sfugge come la Suprema Corte stia ampliando la portata della norma ben oltre la sua lettera, affiancando all'ipotesi contemplata di vanificazione, totale o parziale, dell'incasso, quella consistente in un mero ostacolo alla spedita conclusione del processo di esecuzione forzata.

Sebbene una tale estensione possa in astratto condividersi in una prospettiva di politica criminale, che tuttavia non spetta al potere giudiziario declinare a suo piacimento, non v'è dubbio che siffatto indirizzo finisca per stravolgere la portata della norma incriminatrice, ancora una volta mettendo a repentaglio la tenuta di essa rispetto ai principi essenziali del sistema penale. Non sembra del resto sostenibile discriminare la rimproverabilità della condotta del contribuente a seconda del diverso grado di ostacolo che egli è stato in grado di frapporre al buon esito della riscossione. In tutti i casi nei quali non vi è adempimento spontaneo dell'obbligo di imposta, si impone all'Amministrazione finanziaria il ricorso a procedure di recupero coattivo che ben difficilmente possono essere distinte a seconda che abbiano riguardo a beni posseduti dal soggetto o trasferiti ad altri. Ciò, a maggior ragione, nel contesto europeo, nel quale l'efficacia crescente delle procedure di scambio di informazioni e di cooperazione alla riscossione paiono agevolare il recupero anche laddove vi sia stato un evidente allontanamento dei beni dalla sfera patrimoniale del soggetto²⁶.

La prospettata natura di pericolo del reato di cui si tratta giustifica, poi, quell'ulteriore indirizzo secondo cui è irrilevante la verifica *ex post* in merito all'effettivo verificarsi del danno alle ragioni dell'Erario. Così, il delitto potrà essere contestato al contribuente che, dopo essersi efficacemente spogliato dei propri beni, provveda poi regolarmente al pagamento dell'imposta dovuta. Sebbene coerente con la configurazione del reato, una simile conclusione pare eccessiva laddove finisce per assoggettare a sanzione penale anche la condotta di colui che, colto da resipiscenza prima della scadenza del termine ordinario di adempimento degli obblighi tributari periodici, abbia integralmente versato l'imposta dovuta,

²⁵ Cass., sez. III penale, sent. 9 settembre 2015, n. 36378.

²⁶ Sulla questione, si rinvia a PEZZUTO, *“La cooperazione internazionale nelle indagini penali tributarie”*, in *Rassegna tributaria*, 2015, p. 389 ss. Per un inquadramento delle problematiche concernenti il rapporto tra cooperazione internazionale in materia fiscale ed assistenza in materia penale, sia consentito rinviare a DORIGO, *“Scambio di informazioni nel diritto tributario internazionale”*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sez. commerciale, Aggiornamento*, Torino, 2015, p. 480 ss., partic. p. 492 ss.

senza che sorgesse a suo carico alcun ulteriore carico né a titolo di interessi né di sanzioni. In un caso di tal genere, anche la circostanza attenuante di cui all'art. 13-bis del D.Lgs. 74/2000 non si rivela soddisfacente: il soggetto agente viene in questo caso sanzionato penalmente siccome si è posto nella condizione di sfuggire all'obbligo contributivo “nel caso in cui” non volesse versare quanto dovuto, salvo poi decidere di adempiere, quindi in qualche modo a titolo di dolo eventuale, del tutto incompatibile con il dolo specifico che pacificamente caratterizza la fattispecie della sottrazione fraudolenta²⁷. Ciò pare ricondurre la norma al contesto di “*forme di diritto penale dell'atteggiamento interiore*”, le quali suscitano perplessità nell'alveo del nostro diritto penale classico che fonda sulla tipicità del fatto un atteggiamento di tipo garantistico²⁸.

In quest'ottica deve invece essere apprezzato l'indirizzo giurisprudenziale che esclude il reato laddove i beni fatti uscire, ancorché fraudolentemente, dal patrimonio del contribuente siano solo una parte di esso: se dunque residuano in esso attivi di valore non inferiore al presunto debito fiscale – valutazione ancora una volta da effettuarsi *ex ante* – la fattispecie di cui all'art. 11 non potrà dirsi integrata²⁹. Da tale interpretazione potrebbe forse trarsi lo spunto per auspicare un ripensamento della norma in considerazione, volto a spostare la rilevanza della condotta quanto meno al momento della presentazione della dichiarazione annuale dei redditi. Si è visto *retro* come tale rilevanza sia oggi collegata al sorgere del debito di imposta, quindi al perfezionarsi della fattispecie imponible. Tuttavia, le problematiche che sorgono nel caso, che si è analizzato, della successiva resipiscenza del contribuente, sembrano suggerire un approccio differente che, pur nella conferma della natura di pericolo del reato in questione, ne subordinino il perfezionamento nel momento del mancato pagamento del tributo alle scadenze di legge. In tal modo, la resipiscenza tempestiva comporterebbe l'impossibilità di imputare alcun illecito, mentre l'eventuale riparazione successiva, anche mediante il ricorso a strumenti deflattivi del contenzioso (adesione, conciliazione), non escluderebbe la penale rilevanza del fatto, consentendo solo una attenuazione della pena.

5. L'individuazione del profitto del reato.

Vi è un ultimo profilo della fattispecie in esame che merita di essere approfondito. Esso riguarda l'individuazione di un profitto derivante dal reato di fraudolenta

²⁷ Si vedano le perplessità manifestate dalla dottrina sin dall'introduzione dell'art. 11, laddove si notava con preoccupazione che tale norma rischiava di “*rendere punibili condotte del tutto sganciate dall'effettiva verifica dell'evento, rappresentato nel caso di specie dall'inadempimento dell'obbligazione tributaria*” (LO MONTE, “Gli aspetti problematici del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte”, cit., p. 1141).

²⁸ Così ancora, condivisibilmente, l'Autore citato nella nota che precede, p. 1142.

²⁹ In questo senso, si può richiamare la sent. 24 febbraio 2015, n. 13878, della IV sezione penale della Cassazione.

sottrazione al pagamento di imposte. Appare evidente che, se un profitto vi è, esso non possa coincidere con l'imposta al cui pagamento il contribuente ha inteso sottrarsi. Come si è detto, il bene protetto dall'art. 11 non consiste nella corretta applicazione delle norme impositive e, dunque, il *quantum* di imposta dovuto resta indifferente nel caso di specie. Piuttosto, il profitto deve identificarsi con il valore dei beni di cui il soggetto agente ha inteso fraudolentemente spogliarsi: trattandosi, infatti, di una situazione nella quale solo apparentemente il patrimonio si è depauperato, avendo invece il contribuente mantenuto il controllo dei beni in questione, è proprio il valore di essi che individua e delimita il vantaggio che questi ha inteso perseguire. Secondo l'insegnamento della Cassazione, *“il profitto del reato va individuato nella riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio su cui il fisco ha diritto di soddisfarsi e, quindi, nella somma di denaro la cui sottrazione all'Erario viene perseguita”*³⁰.

Ciò ha un riflesso immediato sulla possibilità di procedere a sequestro e confisca nei confronti del soggetto responsabile del reato. Tali misure sono senz'altro possibili anche con riferimento alla fattispecie di cui all'art. 11, purché il giudice effettui un giudizio di equivalenza tra l'entità del profitto ed il valore dei beni interessati dagli atti contestati. Vi sono tuttavia ulteriori profili che manifestano qualche criticità.

Essi riguardano un indirizzo giurisprudenziale, allo stato minoritario, che postula l'identificazione tra i beni sequestrabili e l'importo dell'imposta a cui il soggetto agente ha tentato di sottrarsi. Tale approccio realizza, dunque, una commistione, non consentita, tra il credito dell'Erario e la garanzia patrimoniale del contribuente, pervenendo ad esiti a dir poco aberranti. In presenza di una adesione perfezionata tra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate, con riduzione dell'importo dovuto a titolo di imposta e di sanzioni, il giudice penale resta libero di valutarne autonomamente gli esiti e, nel caso, di ritenere comunque corretta la primigenia determinazione del dovuto in sede di accertamento. Di talché, il contribuente non solo non può invocare gli effetti favorevoli di cui al già citato art. 13-bis, ma rischia oltre tutto di essere assoggettato ad una misura ablatoria del tutto sproporzionata, in quanto parametrata non al valore dei beni oggetto di fraudolenta dismissione, ma all'ammontare integrale dell'originario debito tributario³¹.

Vi è, quindi, l'esigenza che si consolidi la posizione interpretativa che identifica il profitto dell'art. 11 nel valore dei beni oggetto di distrazione, rimanendo invece irrilevante il *quantum* di imposta, se non ai fini della verifica del superamento della soglia. La ravvisata libertà del giudice penale di contraddire gli esiti delle procedure deflative eventualmente perfezionate tra l'Amministrazione ed il contribuente, già di per sé criticabile in relazione all'art. 53 della Costituzione ed

³⁰ Cass., sez. III penale, sent. 11 marzo 2015, n. 10187.

³¹ In tal senso, cfr. Cass., sez. III penale, sent. 6 febbraio 2014, n. 8728.

alla luce del principio di indisponibilità del rapporto d'imposta³², rischia infatti di rendere insopportabile il carico sanzionatorio sul contribuente qualora finisca per identificare l'imposta evasa con il profitto della fraudolenta sottrazione.

Del resto, l'aver individuato un profitto che deriva dal compimento del reato comporta la possibilità di configurare in relazione ad esso i delitti di riciclaggio e, oggi, di autoriciclaggio, con conseguenze sanzionatorie in qualche modo moltiplicate rispetto alla pena prevista per il reato presupposto³³. Così, nell'ipotesi di alienazione simulata di un bene immobile, colui che accetta di rendersene intestatario pur conoscendo la natura fittizia del negozio sembra poter essere passibile di incriminazione per riciclaggio, salvo che non si ritenga, ad avviso di chi scrive correttamente, che la condotta di chi riceve il bene è solo una parte della fattispecie di fraudolenta sottrazione, come tale semmai riconducibile al concorso ma non all'autonoma fattispecie di ricettazione o riciclaggio. Analogamente, il contribuente che tenta di spogliarsi del medesimo bene immettendolo in un *trust* autodichiarato, del quale cioè egli stesso sia il *trustee*, potrebbe realizzare la fattispecie di autoriciclaggio, tra l'altro in concorso formale con il delitto fiscale presupposto attesa la diversità dei beni giuridici tutelati dall'una e dall'altra norma. Ne consegue, anche sotto questo profilo, l'esigenza di una interpretazione attenta e ove possibile limitatrice dell'art. 11, in modo da non pervenire ad uno snaturamento dell'istituto, chiamato a realizzare finalità che si pongono ben al di là delle intenzioni del legislatore.

6. Conclusioni.

L'esame che si è svolto ha evidenziato come la norma, pur apprezzabile nel tentativo di intercettare condotte caratterizzate da un fine fraudolento tale da arrecare un danno al diritto dell'Erario alla corretta riscossione, manifesti una serie di criticità, che derivano in ultima analisi dall'eccessiva genericità del testo, cui ha nel tempo sopperito una non del tutto condivisibile attività integrativa ad opera della giurisprudenza. La consapevolezza di tali problematiche, emersa prepotentemente a seguito di una serie di pronunce recenti della Cassazione, avrebbe dunque dovuto indurre il legislatore a porvi rimedio nell'occasione della revisione del sistema penale-tributario attuata con il D.Lgs. 158/2015.

Ciò, tuttavia, non è avvenuto: il decreto delegato non ha neppure menzionato l'art. 11 ed il silenzio su di esso serbato alimenta le incertezze interpretative ed

³² Se infatti si ritiene che l'entità del debito fiscale discenda indefettibilmente dalla applicazione della norma tributaria, che sfugge quindi a qualsiasi valutazione discrezionale da parte dell'Amministrazione finanziaria, si deve concludere che l'imponibile oggetto di adesione o conciliazione sia quello "giusto" alla luce dell'art. 53 Cost. e, dunque, non possa essere rivisto dal giudice penale pena altrimenti lo svuotamento del parametro costituzionale.

³³ Sul punto si rinvia a ROBERTO CORDEIRO GUERRA, "Reati fiscali e riciclaggio", in *Rivista di diritto tributario*, 2013, p. 1163 ss.

applicative, in passato in qualche modo mitigate dallo scarso rilievo che anche le Procure attribuivano alla fattispecie, oggi invece amplificate sia dal maggior ricorso ad essa, sia dalle gravi conseguenze che ne possono scaturire. Si è già accennato alla configurabilità del riciclaggio e dell'autoriciclaggio in relazione al profitto della sottrazione fraudolenta; ma neppure si deve scordare il possibile cumulo tra tale incriminazione e quella di bancarotta fraudolenta, in passato esclusa per effetto della clausola di riserva presente nell'*incipit* dell'art. 11 oggi eliminata³⁴. Cumulo che la giurisprudenza ha peraltro già avuto modo di ammettere facendo leva sulle differenze tra le due fattispecie e quindi sulla configurabilità di un concorso formale³⁵.

L'intervento del legislatore, anche a prescindere da una pur auspicabile generale riforma del sistema penal-tributario, pare dunque divenuto urgente, allo scopo di chiarire l'effettiva portata della norma e dunque depotenziare letture estensive di matrice pretoria che minano alla radice la certezza del diritto.

³⁴ Nella versione introdotta con il D.lgs. 74/2000, l'art. 11 esordiva con la clausola "*salvo che il fatto non costituisca più grave reato*", che era stata inserita, secondo quanto si legge nella relazione governativa, proprio per evitare non desiderati cumuli con il delitto di bancarotta fraudolenta. Essa è stata peraltro eliminata dal D.L. 78/2010.

³⁵ Cass., sez. III penale, sent. 27 gennaio 2016, n. 3539, secondo la quale la diversità delle due fattispecie risiederebbe nel fatto che "*quella fiscale è preposta a sanzionare condotte che pregiudichino l'interesse fiscale al buon esito della riscossione coattiva, quella fallimentare l'interesse del ceto creditorio di massa al soddisfacimento dei propri singoli diritti*".