

Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte: con la sentenza “Corona” la Cassazione marca i confini della fattispecie.

di **Francesco Matteo Magnelli**

Sommario. 1. Introduzione. - 2. Il caso affrontato dai Giudici di legittimità. 3. La fattispecie contestata: i tratti caratteristici dell’art. 11 co.1 del D. Lgs. n. 74/2000. - 4. I “punti fermi” posti dalla cassazione: a) il concetto di atti fraudolenti. - 4.1 b) (segue) l’idoneità della condotta a frustrare la pretesa erariale. - 4.2 c) (segue) il dolo richiesto dalla fattispecie. - 5. Considerazioni conclusive: le molte luci e le residue zone d’ombra della fattispecie.

1. Introduzione.

Con la sentenza in commento, la Cassazione torna a pronunciarsi sul reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 co.1 del D. lgs. n. 74 del 2000), offrendo agli interpreti un nitido quadro della norma incriminatrice nei suoi tratti essenziali. I giudici, con una sentenza dal forte sapore nomofilattico, prendono posizione sulla portata degli elementi del reato che più avevano impegnato gli studiosi, quali il concetto di “atti fraudolenti”, il requisito dell’idoneità della condotta a rendere infruttuosa l’esecuzione sui beni del debitore, l’oggetto del dolo richiesto dalla norma incriminatrice.

Il risultato dello sforzo motivazionale è un’ apprezzabile opera di delimitazione dei contorni della fattispecie: ciò anche grazie al particolare caso che si discuteva innanzi alla Corte, avente caratteristiche davvero “borderline”, dal quale, per chiarezza espositiva, è opportuno prendere le mosse.

2. Il caso affrontato dai Giudici di legittimità.

La Corte di Appello di Milano, confermando la sentenza di primo grado, aveva condannato i ricorrenti, in concorso fra loro, per il reato di cui all’art. 11 del d. lgs. n. 74 del 2000.

La condotta contestata agli imputati consisteva nell’aver “cartolarizzato” le giacenze presenti sul conto corrente della società da loro amministrata, nella pendenza di un accertamento tributario del valore complessivo di quasi due milioni di euro, mediante l’emissione di assegni circolari intestati alla società medesima. In pratica, il rappresentante legale aveva trasformato la quasi totalità dei soldi presenti sui conti bancari in assegni circolari aventi come

beneficiario la società stessa. Mediante tale operazione, finalizzata, dichiaratamente, ad eludere la pretesa tributaria, "svuotavano", di fatto, il conto corrente, e, in momenti successivi, vi versavano gli assegni al solo scopo di effettuare pagamenti ad altri fornitori, così da "mantenere il saldo in termini sempre prossimi allo zero"¹.

In tal modo, all'atto di pignoramento da parte dell'Agenzia delle Entrate delle somme presenti sul conto corrente bancario della società soggetto passivo di imposta, la liquidità era prossima allo zero, sì da rendere il recupero coatto praticamente infruttuoso: esattamente ciò che gli imputati volevano, ovvero sia tenere indenne la società da possibili azioni esecutive che ne avrebbero pregiudicato l'operatività².

3. La fattispecie contestata: i tratti caratteristici dell'art. 11 co.1 del D. Lgs. n. 74/2000.

Prima di addentrarci nell'ordito motivazionale della sentenza, pare opportuno effettuare un breve inquadramento della fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte - reato facente parte dello "zoccolo duro" dei reati tributari, che rinviene il suo antesignano già a partire dagli anni '30³, e che trova la sua collocazione definitiva nel 2000, nell'ambito della "rivoluzione copernicana" dei reati tributari avutasi con il D. Lgs. n. 74 del 2000⁴.

Con tale delitto si è inteso punire la condotta di chi, destinatario di un accertamento fiscale, compia operazioni fraudolente sui propri od altrui beni nell'ottica di rendere infruttuoso il recupero coattivo delle somme illecitamente sottratte al fisco⁵.

Trattasi – è bene sottolinearlo sin da subito – di reato di pericolo concreto, in quanto, per la configurazione della fattispecie, è sufficiente che l'operazione fraudolenta sui beni del debitore fiscale sia (concretamente) idonea a frustrare la procedura di riscossione forzata, a nulla rilevando né la circostanza che questa sia stata già intrapresa, né che, successivamente, la

1 V. punto 5.1.3. della sentenza in commento.

2 Come dichiarato dagli stessi imputati alla Banca: v. *ibidem*, punto 5.1.5.

3 V. Art. 30, R.D. del 17 settembre 1931, n. 1068.

4 In argomento, V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D. Lgs. 10 marzo 2000 n. 74*, Milano, 2000; M. ROMANO: *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte (art. 11 D. lgs. 74/2000)*, in Riv. Ita. Dir. Proc. Pen., 3, 2009, 1003; A. PERINI: *Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte: reato di pericolo e limiti costituzionali*, in Riv. Ita. Dir. Proc. Pen. 3, 2018, 1190

5 In questi termini, M. ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte*, cit., 1003. Per un inquadramento completo delle fattispecie racchiuse in seno all'art. 11, S. DELSIGNORE, *I delitti di fraudolenta sottrazione al pagamento delle imposte*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA, *Diritto penale dell'economia*, Milano 2017, I, 1003 e ss.

riscossione abbia effetto o il debito fiscale venga spontaneamente pagato⁶. La qualificazione in termini di reato di pericolo incide anche sulla determinazione del momento in cui la condotta può assumere rilevanza penale: non essendo necessario, a differenza della disposizione previgente⁷, l'effettivo avvio della procedura di recupero, si ritiene che il *dies a quo* debba collocarsi allorquando scatti il presupposto impositivo: in riferimento all'imposta sui redditi, il maturare di questi ultimi, in riferimento all'I.V.A., la cessione del bene o la prestazione del servizio soggetto all'imposta⁸.

Alcuo rilievo, poi, deve essere dato al fatto che il debito sia definitivo o meno: la condotta fraudolenta sarà penalmente rilevante anche laddove il contribuente abbia fatto ricorso in sede tributaria avverso un atto di accertamento, contestando *an* e *quantum* del debito fiscale⁹ – e a maggior ragione, laddove il ricorso sia stato interposto a scopo dilatorio, per permettere all'agente di porre in essere la dismissione fittizia dei beni nelle more del processo – o abbia avviato procedure conciliative con il Fisco, come ad esempio l'accertamento con adesione, salvo, in ogni caso, un eventuale annullamento dell'avviso di accertamento della cartella esattoriale, per cui, a ben vedere, il presupposto del reato diverrebbe insussistente¹⁰.

L'accento, in ogni caso, è da porsi sulla *concretezza* del pericolo: poiché la norma incriminatrice richiede, quale presupposto della condotta, un debito tributario complessivamente superiore a 50.000 euro, il reato si perfeziona allorché il debitore non possieda altri beni di importo sufficiente a coprire integralmente le spettanze del Fisco e che quelli sottratti siano pignorabili¹¹.

6 Così M. ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte*, cit. 1005 e, in particolare, 1008, laddove rileva che l'intervenuto pagamento entro l'apertura del dibattimento avrà, al più, rilevanza per l'applicazione dell'attenuante ad effetto speciale di cui all'art. 13-bis del Decreto.

7 Art. 97, D.P.R. n. 602 del 1973, il quale sanzionava quelle condotte fraudolente compiute "dopo l'avvio di accessi, ispezioni, verifiche, o dopo la notifica di atti di accertamento o iscrizioni a ruolo", tali da rendere in tutto o in parte inefficace l'esecuzione esattoriale. Si trattava, chiaramente, di un reato di danno, consistente nella sterilizzazione, anche solo parziale, del recupero forzoso dell'imposta evasa da parte dell'Erario. Sui profili di novità rispetto alla fattispecie precedente, v. M. GIGLIOLI, *I reati esterni alla dichiarazione ovvero i delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, in A. D'AVIRRO, M. D'AVIRRO, M. GIGLIOLI, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Milano, 2017, 475; S. DELSIGNORE, *I delitti di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, cit. 1005. In giurisprudenza, v. Cass. Pen., Sez. III, n. 17071 del 4 aprile 2006.

8 Così, A. PERINI, *La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, cit., §2.

9 Rilievo di V. NAPOLEONI, *op. cit.*, 199.

10 Così, M. GIGLIOLI, *I reati esterni alla dichiarazione*, cit. 482.

11 Da ultimo, sul punto, Cass. Pen., Sez. III, n. 15133 del 5 aprile 2018: "Quel che conta, in ultima analisi, è che la condotta sia davvero idonea a frustrare il diritto di credito erariale e che dunque incida sul patrimonio del debitore in modo da ridurne in modo effettivo la consistenza, svuotandolo della funzione di garanzia cui esso assolve". Autorevole dottrina (M. ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, cit. 1005), tuttavia, correla la pericolosità della condotta con il valore dei beni fraudolentemente sottratti alla pretesa fiscale;

Dal punto di vista oggettivo, trattasi di un ventaglio di condotte, certamente commissive¹², aventi, come peraltro sottolineato dalla sentenza in commento, un nucleo comune: il debitore simula, nei confronti dei terzi (e in particolare, al Fisco), una situazione patrimoniale diversa rispetto alla realtà, consistente in un patrimonio inferiore rispetto a quello di cui può realmente disporre. Tale lettura, per certi versi restrittiva¹³, della fattispecie in commento, è imposta tanto dal riferimento alle *"alienazioni simulate"* esplicitato all'interno della fattispecie, il quale costituisce il "tipo criminoso" per eccellenza, quanto dalla definizione di *"mezzi fraudolenti"* espressa in seno all'art. 1, lett. g-ter) del Decreto: *"trattasi di condotte artificiali... realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà"*¹⁴.

Dunque, a rigore, ciò che caratterizza la decettività della condotta, non è un qualunque artificio sui propri od altrui beni, come, ad esempio, un occultamento degli stessi, ma, più precisamente, una dismissione fittizia della garanzia patrimoniale del soggetto passivo di imposta, attuata mediante negozi giuridici o comportamenti materiali, idonei a trarre in inganno l'amministrazione finanziaria sulla reale consistenza dei beni del debitore e sulla natura dell'operazione realizzata¹⁵.

in termini simili, P. ALDROVANDI, *Art. 11. Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in CARACCIOLI, GIARDA, LANZI (Diretto da), *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001, 667.

12 In questi termini, A. PERINI: *Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, cit. 1191, M. GIGLIOLI, *I reati esterni alla dichiarazione*, cit. 486: la dottrina, sul punto, è granitica. Si sottolinea, tuttavia, che una simile interpretazione, ad avviso di chi scrive, potrebbe aprire alcune zone franche, laddove l'evasore, previo accordo con i terzi, non si opponga alle azioni recuperatorie di questi ultimi sui suoi beni: si ponga il caso di chi, in pendenza di un accertamento fiscale sopra-soglia, non si costituisca di proposito nel giudizio avente ad oggetto l'accertamento di avvenuta usucapione su un proprio immobile instaurato da un terzo complice, con il quale abbia stipulato un accordo occulto di retrocessione dell'immobile, o negozio analogo, a giudizio avvenuto.

13 A. PERINI, *Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, cit., 1991. Da segnalare, tuttavia, l'esistenza di altra giurisprudenza, anche recente, che, interpretando in termini estensivi il concetto di atti fraudolenti, pare prescindere dalla verifica di qualsivoglia espediente simulatorio, bastando, per l'integrazione della condotta tipica, qualsiasi forma di artificio sui propri beni. Sul punto, chiara è la massima di Cass. Pen.Sez. III, n. 42569 del 17 ottobre 2019, Rv. 278257 – 01, in italgliure.it: *"In tema di reati tributari, l'attività fraudolenta, che integra il reato previsto dall'art. 11 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, può essere realizzata anche mediante il trasferimento all'estero di somme di denaro, anche se in quantità inferiore alla soglia da dichiarare in occasione dell'espatrio, in quanto la possibilità legale di esportare valuta entro certi limiti non esclude che detto trasferimento possa avvenire per sottrarre i beni alla garanzia patrimoniale dell'Erario."*

14 Norma definitoria che, sebbene espressamente riferita ad altre fattispecie, offre un addentellato normativo utile anche per la determinazione di quella in commento.

15 In giurisprudenza, v. Cass. Pen., Sez. III, 10 luglio 2015, n. 39832, la quale ha ritenuto che la donazione di beni immobili, negozio gratuito per eccellenza, non possa essere considerato di per sé un atto fraudolento rilevante ex art. 11 D. lgs. n. 74/2000, pur se effettuato in pendenza

Vero è che, secondo questa interpretazione, le “alienazioni simulate” finiscono per essere una mera esemplificazione di un *genus* più ampio di “atti fraudolenti”, di cui si potrebbe dubitare l’utilità; ciò non toglie che, secondo attenta dottrina¹⁶, tale riferimento abbia una notevole valenza descrittiva, avente il merito di contribuire alla tipizzazione di cosa significhi, per la fattispecie in commento, commettere un “atto fraudolento”, in modo da delineare meglio i contorni della condotta, conferendole una maggiore tassatività e determinatezza.

Su questo punto torneremo più avanti, in quanto aspetto cruciale nell’ambito della sentenza in commento.

Venendo all’elemento soggettivo, trattasi di fattispecie a dolo specifico, costituito dalla volontà di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto; in quanto tale, l’effettivo conseguimento di questo obiettivo è estraneo al fatto tipico, con la conseguenza che, come si diceva, l’effettivo pagamento del debito o la riscossione del tributo sono essenzialmente irrilevanti¹⁷.

Il dolo deve abbracciare non soltanto la condotta, tanto sotto il profilo della sua capacità ingannatoria, quanto dell’idoneità a frustrare, anche solo in parte, la pretesa fiscale, ma anche il *quantum* di imposta dovuta, comprensiva di sanzioni ed interessi, stante la sua qualificazione di elemento costitutivo della fattispecie, almeno secondo la dottrina maggioritaria¹⁸.

4. I “punti fermi” posti dalla cassazione: a) il concetto di atti fraudolenti.

Svolto questo inquadramento generale della fattispecie, è necessario analizzare la sentenza, che, come si diceva, anche grazie a motivi di ricorso evidentemente esaustivi e ben formulati, pur se disattesi, ha il merito di toccare tutti i punti fondamentali della norma incriminatrice, della quale

di una procedura di riscossione erariale, salvo il ricorso di particolari circostanze di fatto (riscontrate nel caso di specie), che, unitariamente considerate, disvelino la fittizietà dell’operazione (in quel caso: donazione a favore dei figli, spoglio totale del patrimonio immobiliare, mantenimento del possesso da parte del donante). Critico su questa impostazione “restrittiva”, A. PERINI, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte: reato di pericolo e limiti costituzionali*, cit., secondo cui la lettura aprirebbe il fronte a pericolosi “vuoti di tutela facilmente accessibili a chi sia disposto a sottrarsi alla procedura esecutiva pagando il prezzo di beneficiare, con il proprio patrimonio, i figli, il coniuge o qualche parente”.

16 V. NAPOLEONI, *op.cit.*, 203.

17 v. *retro*, nota 6.

18 A. PERINI, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte: reato di pericolo e limiti costituzionali*, cit., §4. L’Autore fa acutamente notare come ciò comporti la necessità di accertare rigorosamente l’effettiva conoscenza dell’importo dovuto al fisco allorchè la condotta sia precedente alla notifica degli atti di accertamento. In tali casi, infatti, il “futuro evasore” difficilmente può conoscere, con esattezza, l’importo dovuto al Fisco, comprensivo di delle sanzioni e degli interessi: ove la pretesa complessiva superi di poco la soglia, potrà aprirsi qualche spiraglio per la mancanza del dolo.

fotografa una nitida istantanea.

Con il primo motivo di ricorso, gli imputati si dolevano dell'inosservanza e l'erronea applicazione del reato in questione da parte dei giudici di merito in riferimento al concetto di "atti fraudolenti": l'aver emesso degli assegni intestati alla stessa società non ha determinato quella falsa rappresentazione della realtà che invece la norma incriminatrice richiede. Peraltro, secondo i ricorrenti, la società non aveva nemmeno manifestato ai creditori una (fittizia) diminuzione patrimoniale, perché la scelta di emettere assegni di importo consistente rendeva tracciabili le somme fuoriuscite dal conto corrente della società. In sintesi, non era stato posto in essere alcun inganno all'Erario.

La corte disattende il primo motivo di ricorso prendendo le mosse dall'adesione all'orientamento dottrinale e giurisprudenziale per cui col termine "atto fraudolento" debba intendersi *"qualsiasi atto che, non diversamente dalla alienazione simulata, sia idoneo a rappresentare ai terzi una realtà (la riduzione del patrimonio del debitore) non corrispondente al vero"*, ciò in linea di continuità con la stessa *ratio* della fattispecie, consistente nella *"necessità di preservare la riscossione del credito erariale da qualsiasi attività volta a depauperare in modo fraudolento tale garanzia"* e nell'ambito della quale *"la natura simulata ovvero fraudolenta, rispettivamente della vendita o dell'atto, qualifica l'azione sotto il profilo della sua offensività"*¹⁹.

In sintesi, la corte riconosce che la condotta è tipica laddove il contribuente riduca fittiziamente la garanzia generica offerta dai propri o altrui beni (art. 2740 c.c.), mediante una simulazione, che, non essendo altro che un inganno, segna l'offensività dell'agire criminoso.

Nel caso che occupa, la Corte ravvisa nello svuotamento del conto corrente con contestuale emissione di assegni a favore della società un depauperamento fittizio, idoneo a trarre in inganno il Fisco; inoltre, la tracciabilità degli assegni (50.000 euro cadauno) non rende meno difficoltoso il recupero del dovuto, in quanto costringe l'agente della riscossione ad una *"defaticante e non sempre possibile e/o fruttuosa opera di ricerca dei titoli"*²⁰.

4.1 b) (segue) l'idoneità della condotta a frustrare la pretesa erariale.

Buona parte delle valutazioni già spese per replicare al primo motivo di doglianza sono state utilizzate dalla Corte per respingere anche i rilievi della difesa sulla idoneità della condotta a rendere maggiormente difficoltoso il recupero forzoso.

Spiega, la Corte, che la "cartolarizzazione" delle giacenze sul conto della società ha reso impossibile il pignoramento immediato dei saldi attivi sul conto, facoltà concessa al creditore pubblico in forza di quanto previsto

19 Punti 6.1. e 6.2. della sentenza in commento.

20 Punto 6.5. della sentenza in commento.

dall'art. 72-*bis* del D.P.R. n. 602 del 1973²¹.

Al contempo, le dichiarazioni del legale rappresentante raccolte dalla Banca ai fini previsti dalla normativa Antiriciclaggio, mediante le quali gli imputati avevano reso manifesta la loro intenzione di svuotare il conto proprio al fine di evitare le procedure esecutive dei creditori, disvelano unicamente il dolo specifico previsto dalla fattispecie, senza nulla togliere all'idoneità della condotta a rendere più difficoltosa la riscossione, in quanto non immediatamente destinate all'agente incaricato alla riscossione, il quale è rimasto all'oscuro delle operazioni²².

Peraltro – e questo elemento conferma l'integrazione della condotta tipica sul piano dell'offensività – la Corte dà atto che i vari tentativi di pignoramento effettuati dall'Erario sui conti correnti della società avevano conseguito il reperimento di fondi "*decisamente irrisori*".

Ciò costituisce, a ben vedere, una controprova della concretezza degli atti posti in essere dagli imputati a mettere a repentaglio la pretesa riscossiva: sebbene, come anticipato, la fattispecie in questione è reato di pericolo, nel caso di cui la Corte si occupa si sarebbe verificata persino l'offesa tipica costituita dall'infruttuosità della riscossione, ossia, in termini penalistici, la concretizzazione dell'offesa del bene giuridico che la norma protegge in via anticipata.

4.2 c) (segue) il dolo richiesto dalla fattispecie.

Disattendendo il primo ed il terzo motivo, la Corte fornisce alcune importanti indicazioni sulla natura del dolo richiesto dal delitto in esame.

Anzitutto, la Corte sottolinea la necessità di tenere distinto il profilo del dolo (specifico) che deve sorreggere l'intera fattispecie, da un lato, e la fraudolenza che deve connotare la condotta, dall'altro: la fraudolenza, nei termini precisati precedentemente, è il predicato della condotta che ne segna il disvalore, mentre la volontà di sottrarsi al pagamento è il fine ultimo perseguito dal contribuente, che, come tale, connota l'interezza del fatto commesso conferendogli una specifica "tensione criminale"²³.

Calata questa prima considerazione nel caso di specie, la Corte ritiene che la

21 Che recita: "*Salvo che per i crediti pensionistici e fermo restando quanto previsto dall'articolo 545, commi quarto, quinto e sesto, del codice di procedura civile, e dall'articolo 72-ter del presente decreto l'atto di pignoramento dei crediti del debitore verso terzi può contenere, in luogo della citazione di cui all'articolo 543, secondo comma, numero 4, dello stesso codice di procedura civile, l'ordine al terzo di pagare il credito direttamente al concessionario, fino a concorrenza del credito per cui si procede.*" Trattasi del c.d. "pignoramento diretto", grazie al quale, in deroga alle disposizioni generali del c.p.c., l'Erario può soddisfarsi sui crediti del debitore senza avvisarlo, e senza che, ai sensi dell'art. 57 del medesimo testo di legge, possano essere proposte opposizioni all'atto esecutivo involgenti la regolarità del titolo e della sua notifica, nonché le eccezioni diverse dall'impignorabilità dei crediti stessi.

22 Punti 6.7. e 6.8. della sentenza in commento.

23 Punto 6.7. della sentenza in commento.

manifestazione di volontà (criminosa), estrinsecatasi nelle dichiarazioni confessorie espresse alla banca dalla Rappresentante Legale della società, costituiscano unicamente prova del dolo richiesto dalla fattispecie, ma non influiscano in alcun modo sulla fraudolenza della condotta, che rimane un dato squisitamente oggettivo, insito nell'operazione di cartolarizzazione delle somme presenti nel conto corrente.

Sotto altro profilo, la Corte ritiene irrilevante, per la sussistenza del dolo specifico, il successivo pagamento integrale del debito da parte degli imputati. Come ricordato, il sopravvenuto pagamento del debito non trova spazio nella fattispecie, e, lungi dall'atteggiarsi da causa (sopravvenuta) di non punibilità, può rilevare unicamente come circostanza attenuante, e come presupposto per l'accesso al patteggiamento²⁴.

Infine, e conclusivamente, non è data alcuna efficacia esimente alle assicurazioni fornite agli imputati dal commercialista sulla liceità dell'operazione contestata: trattasi, evidentemente, di un'ipotesi di errore sul precetto, come tale soggetto al rigido criterio dell'inevitabilità dell'ignoranza della legge penale, di cui all'art. 5 c.p.²⁵

5. Considerazioni conclusive: le molte luci e le residue zone d'ombra della fattispecie.

Come anticipato, la sentenza della Corte offre importanti chiarimenti in ordine agli aspetti più problematici della fattispecie.

Dal punto di vista della verifica dell'idoneità degli atti a frustrare la riscossione del debito erariale, la sentenza aderisce apertamente ad una concezione estensiva, in ossequio alla natura di reato di pericolo concreto della norma: è sufficiente, a tal fine, che la condotta abbia l'attitudine di rendere più difficoltosa la riscossione, mediante una valutazione *ex ante* ed in concreto, a prescindere dal fatto che l'ordinamento appresti comunque un incisivo elemento di tutela per le istanze creditorie. Trattasi di orientamento consolidato e coerente con la *ratio* della norma incriminatrice, idonea a ricomprendere tutte quelle operazioni che rendano la riscossione,

24 Ai sensi dell'art. 13-bis del d. lgs. n. 74/2000 che recita: 1. *Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.* 2. *Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2.*

25 Sul concetto di inevitabilità dell'*ignorantia legis*, v. PALAZZO, *Corso di Diritto Penale, parte generale*, Torino, 2016, 445.

semplicemente, meno agevole²⁶.

Dal punto di vista del dolo, la corte ribadisce l'estraneità del requisito della fraudolenza della condotta rispetto al dolo specifico dell'evasione, in quanto trattasi di piani che *"devono rimanere distinti"*²⁷: la volontà di sottrarre beni o denaro al recupero del Fisco, a ben vedere, preesiste e abbraccia l'operazione elusiva, che a tal scopo è specificamente finalizzata.

Questa importante e pregevole puntualizzazione, per la verità già presente in passate pronunce²⁸, svolge un'importante funzione selettiva, escludendo la tipicità di quelle condotte che, pur non presentando i caratteri tipici della "fraudolenza", così come correttamente interpretata, siano univocamente dirette ad eludere l'obbligazione tributaria.

Quanto appena detto conduce, conclusivamente, all'ultimo punto toccato dalla sentenza, ovvero il concetto di "atti fraudolenti", vero e proprio *punctum pruriens* della fattispecie.

La Corte apre la disamina, come detto, prendendo chiaramente posizione per la – preferibile – portata restrittiva di tale locuzione, salvo poi, ad avviso di chi scrive, in fase applicativa, farne un uso poco preciso.

E infatti, aderendo alla concezione restrittiva di "atto fraudolento", la Corte ritiene che sia tipica la condotta soltanto laddove *simuli* una riduzione dei beni aggredibili dal Fisco, i quali, in realtà, rimangano nella disponibilità del soggetto agente o, comunque, del soggetto passivo d'imposta (la società)²⁹.

26 Vedasi, su questo filone interpretativo, Cass. Pen., sez. III, n. 32504 del 16 luglio 2018, che ha ritenuto *"infondata l'eccezione secondo la quale potendo l'A.F., a norma dell'art. 2929-bis cod. civ., espropriare beni alienati a titolo gratuito successivamente al sorgere del credito erariale e sulla base del solo titolo esecutivo costituito dall'avviso di accertamento, la condotta tenuta nel caso di specie sarebbe inoffensiva perché non pregiudicherebbe la possibilità dell'Amministrazione di pignorare gli immobili ceduti"*.

27 Punto 6.7. della motivazione.

28 Cass. Pen., Sez. III, n. 3011 del 20 gennaio 2017, ampiamente richiamata dalla sentenza in commento. In tale pronuncia, i giudici avvertivano che il rischio di siffatta interpretazione è *"una evidente commistione tra il piano oggettivo della condotta (la natura fraudolenta della alienazione) e quello soggettivo della volontà (il fine di ridurre le garanzie del credito), con conseguente spostamento del giudizio dal disvalore dell'evento (offensività) a quello della volontà (mera disubbidienza). In un terreno "minato" quale quello definito dalla norma in questione (già sotto osservazione proprio sotto il profilo della genericità ed indeterminatezza del concetto di "atti fraudolenti"), interpretazioni che fanno leva sul risultato comunque preso in considerazione dall'agente potrebbero innescare pericolose derive soggettivistiche a detrimento del concetto di "fraudolenza" che qualifica la condotta sul piano oggettivo, prima ancora che su quello soggettivo"*.

29 Tale orientamento è peraltro suffragato dalla Relazione Governativa di accompagnamento al testo di legge, laddove afferma che l'alienazione simulata costituisca l'esempio paradigmatico delle condotte fraudolente (par. 3.2.3.). Secondo la dottrina maggioritaria, è proprio il concetto di simulazione a fare da *trait d'union* tra le condotte: esplicito nell'alienazione, implicito nell'atto fraudolento: sul punto, V. NAPOLEONI, op. cit., 204; sulla stessa linea, M. GIGLIOLI, *I reati esterni alla dichiarazione*, cit., 494, che afferma la necessità *"di interpretare"*. *"la condotta indeterminata (gli altri atti fraudolenti)" alla luce di quella*

La circoscrizione della rilevanza penale alle condotte simulatorie non era affatto scontata: la stessa Terza Sezione – ma in differente composizione – ha recentemente affermato che *“l'attività fraudolenta, che integra il reato previsto dall'art. 11 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, può essere realizzata anche mediante il trasferimento all'estero di somme di denaro, anche se in quantità inferiore alla soglia da dichiarare in occasione dell'espatrio, in quanto la possibilità legale di esportare valuta entro certi limiti non esclude che detto trasferimento possa avvenire per sottrarre i beni alla garanzia patrimoniale dell'Erario”*³⁰. Secondo quest'ultimo orientamento, pertanto, si prescinde dalla sussistenza di una qualsivoglia connotazione simulatoria, essendo bastevole l'artificiosità della condotta, nel senso della sua capacità di sfuggire al controllo dell'amministrazione finanziaria, e il fine di evasione.

Quest'ultimo orientamento, partendo dal presupposto che le alienazioni fraudolente siano soltanto una delle possibili estrinsecazioni della condotta finalizzata alla dispersione delle garanzie, ritiene, conseguentemente, il termine *“atti fraudolenti”*, smaccatamente residuale ed alternativo, purché consistente in *“qualunque stratagemma artificioso del contribuente tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario”*³¹.

La Corte, nella sentenza in commento, aderisce ad altro orientamento, che, maggiormente attento al ruolo svolto dalla componente decettivo-simulatoria in funzione del disvalore della fattispecie, ritiene imprescindibile il riscontro dell'apparente riduzione delle garanzie patrimoniali.

E' peraltro da sottolineare che una simile concezione di atti fraudolenti risulta coerente con le considerazioni spese dalle Sezioni Unite della Cassazione, le quali, intervenute in riferimento all'omonima locuzione presente all'articolo 388 c.p., hanno sottolineato come risulti *“indispensabile, in tale chiave interpretativa, che l'atto si qualifichi per un quid pluris rispetto alla idoneità a rendere inefficaci gli obblighi nascenti dal provvedimento giudiziario, tanto più*

determinata (l'alienazione simulata) garantendo – in tal modo – quella omogeneità di significato tra le due modalità della condotta incriminata, che la costruzione della norma pare proprio imporre”.

30 Cass. Pen., sez. III, Sentenza n. 42569 del 12.3.2019, cit. La Cassazione ha confermato la condanna di un cittadino di origine cinese che, nel corso di un controllo doganale, ed in pendenza di un accertamento tributario, era stato trovato in possesso di alcune somme in contanti, di poco inferiori agli obblighi dichiarativi in sede d'espatrio. Si veda, ancora, Cass. Pen., Sez. III, n. 6798 del 22 febbraio 2016, secondo la quale la costituzione di un *“Trust è atto che di per sé mette in pericolo la garanzia patrimoniale del credito fiscale, potendo in qualsiasi momento essere ceduto a esso e quindi segregato un valore economico rientrante nel patrimonio della società debitrice”*, senza che dal testo della sentenza traspaia alcuna necessità di verificare se la cessione di beni al trust sia stata fittizia ovvero reale. Critica, su questo orientamento, la dottrina maggioritaria: da ultimo, v. S. DELSIGNORE, *I delitti di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, cit., 1020.

31 Cass. Pen., Sez. III, n. 19595 del 18 maggio 2011, Rv. 250471, in Italggiure.it

in quanto solo così potrebbe giungersi, in un'ottica improntata al principio di offensività, a differenziare una condotta solo civilmente illecita (e passibile, nel concorso degli ulteriori requisiti, di azione revocatoria) da una condotta connotata da disvalore penalmente rilevante.³²

La traslazione degli assunti delle Sezioni Unite dalla fattispecie di cui all'art. 388 c.p. a quella in epigrafe ha dunque il pregio di conferire l'uniformità concettuale ad una nozione ("altri atti/fatti fraudolenti") comune a due fattispecie aventi grandi tratti di somiglianza, essendo, la prima, volta reprimere ogni atto di spoliazione fittizia del debitore soccombente all'esito di una controversia civile, la seconda, a tutelare la pretesa dell'erario ad una tempestiva riscossione delle imposte.

Tuttavia, a fronte di queste premesse, la Corte, ad avviso di chi scrive, tradisce le aspettative.

Dopo aver sottolineato che è proprio l'apparente diminuzione del patrimonio del debitore il tratto distintivo della condotta tipica, la Corte ritiene che il mero svuotamento del conto, combinato con l'emissione di assegni complessivamente di pari importo, intestati alla stessa società, abbia ingenerato una situazione di depauperamento apparente. Ciò, a dire della Corte, anche a prescindere dalla tracciabilità degli assegni, i quali rendono comunque più difficoltosa la riscossione coattiva della pretesa erariale.

Ebbene, pare a chi scrive, in questa parte la Cassazione sovrappone il profilo della maggior difficoltà della riscossione con la fraudolenza dell'operazione: la prima, infatti, è il risultato (tipico) della seconda e non una sua caratteristica.

Del pari, le dichiarazioni ampiamente confessorie fatte alla banca dalla legale rappresentante in sede di emissione degli assegni, se, da un lato, indubbiamente forniscono una prova, cristallina, del dolo specifico, dall'altro disvelano chiaramente alla banca e all'U.I.F., cui per legge, sono destinate, che le somme restavano chiaramente nella disponibilità degli imputati.

Merita rilevare, a tal proposito, che, in virtù di quanto previsto dal co. 3-bis del D. lgs. n. 49 del 2014, recante "*Attuazione della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*", così come modificato dal D. lgs. 18 maggio 2018, n. 60 "*Attuazione della direttiva 2016/2258/UE del Consiglio, del 6 dicembre 2016, recante modifica della direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio*", l'Agenzia delle Entrate e alla Guardia di Finanza, al fine di accertare l'effettiva consistenza dei beni dei contribuenti, hanno libero accesso alle informazioni raccolte dagli intermediari bancari finalizzate alla

32 Cass.Pen., S.U., Sentenza n. 12213 del 16 marzo 2018.

normativa antiriciclaggio (art. 18 e ss. D. lgs. n. 231/2007)³³.

Sotto questo profilo, pertanto, la dichiarazione resa alla banca dal contribuente sullo scopo e sulla natura dell'operazione, oltre al dato dell'operazione in sé, possono essere comunicate, a richiesta, dagli organi preposti all'accertamento fiscale.

Dal punto di vista penale, ciò può rilevare dal punto di vista dell'idoneità dell'operazione ad ingenerare, effettivamente, innanzi al creditore pubblico, il simulato depauperamento richiesto dalla norma: l'apparenza (non) inganna³⁴.

Si badi, con ciò non si vuol dire che nel caso di specie l'idoneità decettiva mancasse (l'operazione, nella sua interezza, non poteva certo dirsi trasparente), ma, forse, gli argomenti utilizzati dalla Corte per disattendere i motivi di doglianza della difesa sul punto potevano essere più rigorosi, a pena di "scivolare" nelle conclusioni di quell'orientamento da cui in apertura aveva preso le distanze³⁵.

In conclusione, provando a tirare le fila della linea interpretativa adottata dalla Corte, la fraudolenza della condotta, rilevante ex art. 11, deve sempre consistere in una simulazione. Con l'avvertenza che non è necessaria una simulazione (assoluta o relativa; oggettiva o soggettiva) in senso tecnico-civilistico, potendo essa estrinsecarsi anche in negozi reali, e non simulati, ma i cui effetti, ancorché indirettamente, non privino il contribuente delle utilità proprie del bene dismesso³⁶.

33 "3-bis. Ai fini dell'espletamento delle indagini amministrative di cui al comma 3, nell'ambito dell'esercizio dei poteri previsti dal Titolo IV del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, agli uffici dell'Agenzia delle entrate e del Corpo della Guardia di finanza e' consentito l'accesso ai documenti, ai dati e alle informazioni acquisiti in assolvimento dell'obbligo di adeguata verifica della clientela ai sensi dell'articolo 18 del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, con le modalita' di cui all'articolo 19 del predetto decreto legislativo, e conservati ai sensi dell'articolo 31 con le modalita' di cui all'articolo 32 del medesimo decreto legislativo."

34 Suggestivo, in tale ottica, l'aggancio sistematico proposto da A. PERINI, *il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, cit., 1197, individuato in seno all'art. 4 co.1-bis del D. lgs. n. 74/2000, il quale esclude la rilevanza penale delle valutazioni censurabili in sede tributaria, i cui criteri sono comunque stati resi palesi in bilancio o in altra documentazione tenuta ai fini fiscali. Da ciò, l'Autore ricava questo principio generale: ove l'agire è reso palese all'Amministrazione Finanziaria, non c'è reato, ma soltanto sanzione amministrativa.

35 Il quale ritiene "fraudolento l'atto che risulta idoneo, mentre, a ben vedere, la lettera della norma sembra richiedere all'interprete di ritagliare, nell'alveo degli atti fraudolenti, solo quelli (anche) idonei a frustrare le ragioni dell'erario", così A. PERINI, *Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, cit., 1196.

36 Tale interpretazione risulta coerente con lo spirito di "immane concretezza" (sia consentito prendere a prestito fuori dal suo campo semantico questa espressione di G. FORTI, *l'immane concretezza. Metamorfosi del crimine e controllo penale*, Milano, 2000) che anima le fattispecie penali: al di là delle etichette social-tipiche attribuibili al contratto posto in essere dalle parti, ciò che ha rilevanza in ambito penale è la sostanza del negozio in essere, le effettive



Si pensi al caso in cui il contribuente sottoposto ad accertamento ceda ad un terzo soggetto, a titolo gratuito, o comunque ad un prezzo irrisorio, un determinato immobile, del quale, tuttavia, pur avendo perso la materiale disponibilità, continui a beneficiare degli utili: la cessione è reale e non simulata, ma il patto aggiuntivo (la percezione delle entrate derivanti dall'affitto in capo al cedente) disvela, altresì, che il soggetto passivo d'imposta non abbia mai perso la disponibilità, *latu sensu*, del bene.

Nel caso del denaro, bene fungibile per eccellenza, il metro di giudizio non può e non deve cambiare, a pena di "aprire una falla" nella tipicità della fattispecie: secondo chi scrive, la condotta potrà essere ritenuta tipica solo laddove il denaro venga artificiosamente disperso, pur restando nella disponibilità del soggetto agente, senza che il Fisco sia nella condizione di tracciarne la destinazione³⁷.

attribuzioni economiche e i reali beneficiari dello stesso: ove i beni restino nella disponibilità del soggetto passivo di imposta, poco importa alla "forma legale" data all'operazione. La condotta è fraudolenta. Sulla possibilità di ricomprendere nella condotta non soltanto "atti giuridici", ma anche fatti materiali pregiudizievoli per l'erario, v. M. ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, cit., 1009.

37 E' il caso, richiamato in sentenza, affrontato da Cass. Pen., sez. III, 16 maggio 2012, n. 25677, nel quale il contribuente, per sfuggire all'esecuzione fiscale, aveva "cartolarizzato" le ingenti somme presenti sul conto corrente in ben 713 assegni di piccolo taglio, inferiori al limite di tracciabilità. In termini tecnici, quest'ultima operazione è essenzialmente equivalente, negli esiti finali quanto nel disvalore, di un'alienazione simulata, poiché il soggetto agente mantiene la disponibilità delle somme di cui si è apparentemente privato.