

La consistenza patrimoniale esclude il reato di sottrazione fraudolenta

Alienazioni simulate ed altri atti fraudolenti non sono sufficienti ad integrare la fattispecie se il debito verso l'Erario può comunque essere soddisfatto

/ Maurizio MEOLI

Il compimento di **alienazioni simulate** o di **altri atti fraudolenti**, indipendentemente dalla pendenza o meno di una procedura di riscossione coattiva, potrebbe non essere sufficiente ad integrare la fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, dovendosi guardare anche la consistenza patrimoniale del contribuente, che potrebbe comunque garantire la soddisfazione delle pretese erariali. L'importante precisazione è fornita dalla Cassazione nella sentenza n. 13233 depositata ieri.

Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, di cui all'art. 11 del DLgs. 74/2000, è **reato di pericolo**; esso, infatti, diversamente da quello previgente (di cui all'abrogato art. 97 comma 6 del DPR 602/1973), non richiede che l'Amministrazione finanziaria abbia già compiuto un'attività di verifica, accertamento o iscrizione a ruolo, né la sussistenza di una procedura di riscossione in atto e la effettiva vanificazione della riscossione tributaria coattiva. L'esecuzione esattoriale non configura un presupposto della condotta illecita, essendo prevista solo come evenienza futura che la condotta tende (e deve essere idonea) a neutralizzare. Ai fini dell'integrazione/perfezione della nuova fattispecie, quindi, è sufficiente la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace (anche parzialmente) la procedura di riscossione – idoneità da apprezzare con giudizio "ex ante" – e non anche l'effettiva verifica di tale evento (*cf.*, tra le altre, Cass. nn. [36290/2011](#), [40481/2010](#), [14720/2008](#) e [7916/2007](#)).

A fronte di ciò, l'intervenuto **annullamento dell'avviso di accertamento**, in assenza di passaggio in giudicato della relativa decisione, non può determinare il venir meno del "fumus" del reato, proprio perché da valutarsi in funzione della natura dell'illecito, che non richiede una previa azione di recupero da parte dell'Amministrazione finanziaria e che si caratterizza semplicemente per il detrimento che le ragioni dell'Erario potrebbero subire in conseguenza di **condotte** "insidiose" ed "oblique" rispetto a pretese che, sebbene non ancora manifestatesi, sono comunque esercitabili. Ed infatti il bene giuridico tutelato dalla fattispecie è da individuare nella garanzia generica patrimoniale offerta al Fisco dai beni dell'obbligato, tenuto conto che il debitore, *ex art.* 2740 c.c., risponde delle proprie obbligazioni con tutti i propri beni presenti e futuri (*cf.* Cass. n. [36290/2011](#)).

Peraltro, per evitare dubbi di legittimità costituzionale, sotto il profilo del **principio di offensività**, il legislatore

ha espressamente previsto la necessità che la condotta volta alla "sottrazione" presenti determinate caratteristiche. Devono essere realizzati atti di alienazione simulata o altri atti fraudolenti. Solo attività con tali connotati possono rilevare ai fini della fattispecie, presentandosi come idonee a colpire le legittime aspettative dell'Erario. Al di fuori di tale ambito di rilevanza penale, invece, sono da porre le condotte di mera disponibilità dei beni, altrimenti si lederebbe il diritto di proprietà, costituzionalmente garantito (*cf.* anche Cass. n. [25677/2012](#), che ha escluso il "fumus" del reato in questione nella mera disposizione di propri beni in pendenza di una procedura di riscossione esattoriale; pendenza la cui contestualità rispetto alla condotta descritta dall'art. 11 del DLgs. 74/2000, come evidenziato, non sarebbe neppure necessaria).

E non solo. Per quanto siano stati posti in essere atti di alienazione simulata o altri atti fraudolenti, ci si potrebbe trovare in presenza di attività comunque **non idonee** (sempre sulla base di un giudizio "ex ante") a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Il fatto che il legislatore abbia previsto espressamente tale requisito come elemento costitutivo del reato, pur richiedendo condotte decettive del tipo ricordato, rende evidente che tale "idoneità" non è concetto equivalente alla realizzazione di un'alienazione simulata o di un atto fraudolento.

Vale a dire che l'accertamento della sussistenza del requisito in questione non può prescindere da una **valutazione dell'intero patrimonio** del contribuente da rapportarsi alle pretese dell'Erario, suscettibili di essere ugualmente garantite seppure in presenza di atti potenzialmente rilevanti *ex art.* 11 del DLgs. 74/2000. E, quindi, il rischio che la pretesa tributaria non trovi soddisfazione presuppone che la diminuzione patrimoniale realizzata con l'atto simulato o fraudolento comporti una riduzione significativa delle garanzie, da valutarsi sia in relazione al debito erariale che con riguardo al (residuo) patrimonio del contribuente.

In conclusione, la Suprema Corte afferma che all'anticipazione della soglia di rilevanza penale della condotta – collocata in un momento nel quale l'obbligazione tributaria potrebbe anche non essere ancora sorta – deve necessariamente corrispondere, pena il rischio di violazione di principi costituzionali, una **stretta interpretazione** dei requisiti della condotta, rilevante solo in presenza di vendite simulate o di altri atti fraudolenti idonei, nel contesto del residuo patrimonio del contribuente, a porre in pericolo la pretesa tributaria.