

SCHEMA MONOGRAFICA TMG

SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE

Data aggiornamento scheda	15 novembre 2013
Redattore	Davide David
Ultimi interventi normativi	D.L. 78/2010 (modifica dell'art. 11 del D.Lgs. 74/2000)
Ultimi interventi di prassi	Circ. 25/E del 31.07.2013
Ultimi interventi giurisprudenziali	Cass. Penale 39079 del 23.09.2013

Con la circolare 25/E del 31.07.2013 la Direzione Centrale dell'Agenzia delle entrate ha invitato le Direzioni Provinciali e Regionali ad inoltrare all'Autorità giudiziaria, al ricorrere dei presupposti, le denunce per il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11 del D.Lgs. 74/2000.

Tale reato è punito con la reclusione da 6 mesi a 4 anni (per importi tra 50.000,00 euro a 250.000,00 euro) e da 1 anno a 6 anni (per importi superiori a 250.000,00 euro).

Da evidenziare che il reato in questione è autonomo rispetto agli altri reati tributari, nel senso che il reato di sottrazione fraudolenta dal pagamento delle imposte si viene a perfezionare anche per comportamenti (occultamento di base imponibile o mancato versamento di imposte dichiarate) che non sono di per sé punibili penalmente.

Così, ad esempio, il reato si consuma anche nel caso di alienazione simulata finalizzata a sottrarre dei beni alla riscossione di imposte, sanzioni e interessi per un ammontare complessivo di euro 60.000,00, riconducibile a corrispettivi non dichiarati per euro 300.000,00, nonostante che la violazione, dati gli importi, non rientri tra le fattispecie delittuose previste dagli altri articoli del D.Lgs. 74/2000.

Da evidenziare altresì che il reato si consuma nel momento in cui il contribuente, consapevole di aver occultato della base imponibile o di aver omesso il pagamento di imposte, pone in essere degli atti per sottrarre dei beni ad una eventuale e successiva azione coattiva di riscossione.

Il reato può quindi venire a perfezionarsi anche prima che venga iniziata una attività di verifica o di riscossione e permane anche nel caso di un successivo pagamento spontaneo delle imposte dovute (a seguito, ad esempio, di un ravvedimento operoso o di una definizione in adesione degli avvisi di accertamento).

Una particolare attenzione deve essere posta dai professionisti che seguono i contribuenti, dato che potrebbero trovarsi coinvolti, loro malgrado, nel procedimento a carico del cliente perché a conoscenza sia dell'occultamento di base imponibile o dell'omesso pagamento di imposte che della effettuazione di operazioni di natura potenzialmente sottrattiva (quale potrebbe essere anche la normale costituzione di un fondo patrimoniale).

Con la presente scheda si vuole fornire un quadro di sintesi della normativa e degli orientamenti giurisprudenziali sugli aspetti più controversi e delicati, considerato anche che la Cassazione tende ad estendere la casistica delle operazioni che possono formare uno dei presupposti del reato, financo a comprendervi la **costituzione di fondi patrimoniali** e l'effettuazione di normali operazioni societarie (**conferimenti di azienda, scissioni, ecc.**).

La norma

Il comma 1 dell'art. 11 del D.Lgs. 74/2000 recita: *"E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relative a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro 50.000,00, 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 250.000,00 si applica la reclusione da un anno a sei anni"*.

Il reato ha quindi quali presupposti:

- il compimento di atti con il fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o dell'IVA (o dei relativi interessi e sanzioni)
- il superamento della soglia di 50.000,00 euro dell'ammontare di imposte, interessi o sanzioni da pagare (per occultamento di base imponibile o per mancato versamento di imposte regolarmente dichiarate)

Il momento consumativo del reato

Una questione fondamentale riguarda l'individuazione del momento in cui il reato si da per consumato.

In buona sostanza, è da capire in che termini si pone il momento in cui un soggetto effettua determinate operazioni su beni propri o di terzi con il momento della verifica fiscale, dell'accertamento e della riscossione delle imposte.

Precedentemente all'entrata in vigore del D.Lgs. 74 del 2000 il delitto in esame era normato dall'art. 97 del DPR 602 del 1973, ai sensi del quale era punito con la reclusione fino a tre anni *"il contribuente che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte, interessi, soprattasse e pene pecuniarie **dovuti**, ha compiuto, **dopo che sono iniziati** accessi, ispezioni e verifiche o sono stati notificati gli inviti e le richieste previsti dalle singole leggi d'imposta ovvero sono stati notificati atti di accertamento o iscrizioni a ruolo, atti fraudolenti sui propri o su altrui beni, che hanno reso in tutto o in parte inefficace la relativa esecuzione esattoriale"*.

L'art. 11 del D.Lgs. 74/2000 non contiene più uno specifico richiamo a importi dovuti né prevede un termine (inizio delle attività di verifica e/o notifica degli atti di accertamento e di riscossione) anteriormente al quale il reato non viene dato per consumato, con la conseguenza che **la sussistenza del presupposto del reato (alienazione simulata o altri atti fraudolenti) può venire a manifestarsi anche prima che l'Amministrazione finanziaria venga a conoscenza della fattispecie evasiva o omissiva.**

Ciò in quanto, secondo anche il costante orientamento della Cassazione, il reato di cui trattasi è un reato di pericolo concreto e non di danno, poiché il bene giuridico protetto è

l'interesse dello Stato a mantenere integra la garanzia patrimoniale generica offerta dai beni del contribuente (evitando il pericolo di un depauperamento della consistenza patrimoniale) e non l'effettiva percezione dei tributi (danno effettivo).

L'evento giuridico "tipico" del reato, ossia l'evento che, tramite l'incriminazione delle condotte fraudolente, la norma mira direttamente ed in via immediata ad evitare, è quindi il depauperamento patrimoniale idoneo a generare il rischio che la pretesa tributaria rimanga, anche in un momento successivo, in tutto o in parte inadempita.

Da ciò consegue che il presupposto del reato viene a manifestarsi nel momento in cui il contribuente, consapevole di aver posto in atto una evasione di imposta (o di avere omesso il pagamento di imposte dichiarate), compie delle azioni per sottrarre fraudolentemente dei beni alla **eventuale** riscossione coattiva delle imposte stesse (e delle relative sanzioni e interessi).

Quindi il momento consumativo del reato coincide con quello di compimento degli atti fraudolenti e non con quello eventuale e solitamente successivo di accertamento delle imposte e/o di riscontro della totale o parziale inefficacia della procedura di riscossione.

Pertanto, perché il reato si venga a perfezionare è richiesto soltanto che l'atto simulato di alienazione, o gli altri atti fraudolenti sui beni, siano potenzialmente idonei, nel momento della loro attuazione, ad impedire o ad ostacolare, in una eventuale fase successiva, il soddisfacimento totale o parziale del Fisco, non essendo necessario che nel momento dell'attuazione degli atti sia già in corso una procedura di accertamento delle imposte e/o di riscossione delle stesse.

In altri termini per la punibilità della condotta sottrattiva è sufficiente che nel momento del compimento degli atti fraudolenti sui beni il contribuente fosse consapevole:

- ➔ di avere occultato della base imponibile in misura tale da comportare un possibile accertamento per imposte, sanzioni e interessi superiore alla soglia di euro 50.000,00 (ovvero di non aver versato imposte regolarmente dichiarate per importi superiori a detta soglia)
- ➔ e che gli atti fraudolenti posti in essere fossero idonei a impedire od ostacolare una eventuale attività di riscossione coattiva delle imposte evase per l'occultamento della base imponibile (o delle imposte dichiarate ma non versate)

La rilevanza penale delle condotte sottrattive viene quindi valutata dagli organi giudicanti con il criterio della c.d. prognosi postuma e cioè giudicando *ex ante* se al momento della loro realizzazione, sulla base delle circostanze verosimilmente allora esistenti, gli atti fraudolenti risultavano dotati dell'attitudine a compromettere, anche parzialmente, la garanzia patrimoniale strumentale alla efficace riscossione dei tributi.

Inoltre, secondo il costante orientamento della giurisprudenza, non rileva, per il perfezionarsi del reato, né che gli atti fraudolenti posti in essere dal contribuente abbiano poi raggiunto lo scopo di impedire od ostacolare l'attività di riscossione, né che l'obbligazione tributaria sia poi stata adempiuta spontaneamente o comunque estinta.

Quanto sopra ha quale prima implicazione che l'inesistenza della pretesa tributaria nel momento del compimento degli atti fraudolenti esclude la punibilità degli stessi.

Da ciò dovrebbe conseguire, come rilevato in dottrina, la non punibilità degli atti compiuti in un momento in cui l'Amministrazione Finanziaria era già decaduta dal potere di accertare l'evasione di imposta e/o di riscuotere le imposte (per decorrenza dei termini di legge).

Per contro dovrebbero rimanere punibili gli atti compiuti prima del termine di decadenza del potere di accertamento e/o di riscossione, anche qualora l'Amministrazione Finanziaria non sia intervenuta entro tale termine (notificando l'avviso di accertamento e/o la cartella di pagamento).

La natura di reato di pericolo concreto comporta altresì che il reato di sottrazione fraudolenta si viene a perfezionare anche qualora il contribuente provveda, in un momento successivo, ad adempiere spontaneamente all'obbligazione tributaria (ad esempio, **avvalendosi del ravvedimento operoso o pagando le somme definite in adesione**).

Eventuali ravvedimenti spontanei (o altre forme di pagamento spontaneo delle imposte accertate o accertabili) assumono rilevanza esclusivamente come circostanza attenuante in sede di applicazione della pena, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 74/2000, a norma del quale le pene previste per i delitti tributari sono diminuite fino ad un terzo e non si applicano le pene accessorie qualora i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi previsti dal medesimo decreto 74/2000 siano stati estinti mediante pagamento.

Il che ha trovato conferma in diverse sentenze della Cassazione.

Vedasi, per tutte, la sentenza n. 34798 del 2009 con la quale la Cassazione ha confermato la condanna di un contribuente che aveva alienato simulatamente degli immobili per sottrarsi al pagamento di imposte, sanzioni e interessi.

E ciò nonostante che il contribuente avesse poi definito in adesione la vertenza tributaria con il pagamento di tutto quanto dovuto a seguito dell'adesione.

Un altro aspetto da considerare è che il reato di cui trattasi può venirsi a realizzare anche a seguito di una pluralità di atti, nel qual caso il reato verrà a perfezionarsi nel momento in cui gli atti, considerati complessivamente, raggiungano la richiesta idoneità a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.

Così, ad esempio, il contribuente che, dopo aver ricevuto una cartella di pagamento superiore a 50.000,00 euro vende un immobile con regolare incasso del prezzo non commette il reato di cui trattasi.

Il reato si verrà però a perfezionare se e quando il contribuente distrarrà il prezzo percepito in misura tale da rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva (ad esempio, prelevando, anche in modo frazionato, dal proprio conto corrente il prezzo incassato per impiegarlo in attività difficilmente eseguibili o per occultarlo).

Esempio

Per cercare di schematizzare quanto sopra argomentato si propone il seguente esempio:

- ➔ nel 2012 un imprenditore ha consapevolmente omesso di fatturare dei ricavi per euro 200.000,00 di imponibile ed euro 42.000,00 di IVA
- ➔ la mancata fatturazione dei ricavi ha comportato, in sede di dichiarazione dei redditi, una evasione di imposte sui redditi di complessivi euro 70.000,00
- ➔ a novembre 2013 l'imprenditore simula l'alienazione dell'unico bene di sua proprietà, un immobile del valore di euro 200.000,00, al fine di sottrarlo ad una eventuale azione di riscossione coattiva delle imposte evase
- ➔ nel 2015 l'Agenzia delle entrate accerta l'evasione con recupero dell'IVA e delle imposte sui redditi per complessivi euro 112.000,00, oltre a sanzioni e interessi che si ipotizzano ammontare a complessivi euro 100.000,00

- ⇒ l'imprenditore definisce in adesione l'accertamento con riduzione della base imponibile, pagando imposte, sanzioni e interessi per complessivi euro 150.000,00

In questa ipotesi il reato di sottrazione fraudolenta si è venuto a perfezionare a novembre del 2013, in quanto nel momento di simulare l'alienazione dell'immobile l'imprenditore era consapevole dell'evasione perpetuata e del superamento della soglia dei 50.000,00 euro.

A ciò non osta né il fatto che nel momento dell'alienazione simulata non era ancora iniziata alcuna attività di verifica né il fatto che successivamente l'imprenditore ha pienamente assolto l'obbligazione tributaria pagando tutto quanto concordato in sede di adesione.

Da ciò consegue che l'imprenditore potrà comunque vedersi condannato per la commissione del reato di sottrazione fraudolenta, beneficiando soltanto della riduzione della pena prevista dall'art. 13 del D.Lgs. 74/2000 per aver pagato i propri debiti.

Casistiche

Come detto l'art. 11 del D.Lgs. 74/2000 punisce *“chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relative a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro 50.000,00, 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”*.

Sulla base del dato normativo il reato si dovrebbe compiere solo in presenza di alienazioni simulate o altri atti fraudolenti, laddove:

- ⇒ per **alienazione simulata** è da intendersi qualsiasi negozio giuridici di trasferimento fittizio della proprietà, tanto a titolo oneroso quanto a titolo gratuito (vendita, permuta, donazione, ecc.)
- ⇒ gli **altri atti fraudolenti** sono invece gli atti dispositivi, diversi dal trasferimento della proprietà, che hanno comunque l'effetto di determinare un decremento patrimoniale solo apparente. Essi possono essere tanto dei negozi giuridici quanto degli atti materiali (ad esempio, occultamento di beni o di denaro)

La giurisprudenza, sia dei Tribunali che della Cassazione, ha però **esteso l'ambito degli atti “presupposto”, fino a comprendervi operazioni di per sé legittime (dal punto di vista oggettivo)** ma considerate comunque “fraudolente” (dal punto di vista soggettivo) quando poste in atto con la specifica intenzione di perseguire finalità sottrattive al pagamento delle imposte.

Si propongono di seguito alcune casistiche di operazioni oggettivamente legittime con riferimento alle quali la Cassazione ha ritenuto configurarsi il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

Fondo patrimoniale

Per la Cassazione la costituzione di un fondo patrimoniale, ancorché sia una operazione oggettivamente legittima, configura comunque il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte quando posta in atto con la specifica intenzione di perseguire tale finalità (vedasi, tra le altre, le sentenze n. 38925 del 2009 e nn. 21013, 25677 e 40561 del 2012).

Da segnalare che quanto affermato dalla Cassazione per il fondo patrimoniale potrebbe valere anche per la **costituzione di un trust**, laddove fosse poi dimostrato che la costituzione del trust è stata fatta al fine specifico di vanificare la riscossione coattiva di imposte, sanzioni e interessi.

Frazionamento delle disponibilità liquide

Per la Cassazione rappresenta un atto fraudolento anche il frazionamento delle disponibilità liquide quando posto in atto con la specifica intenzione di ostacolare la riscossione coattiva delle imposte.

Così, ad esempio, la Cassazione (sentenza n. 25677 del 2012) ha confermato la condanna di un contribuente che dopo aver venduto un immobile per euro 1.745.300, si era fatto cambiare dalla banca il ricavato in 713 assegni circolari da euro 2.400 ciascuno (che al tempo rappresentava un importo inferiore al minimo previsto dalle norme sulla tracciabilità del contante) evidentemente funzionali ad una immediata disposizione (se non anche occultamento) della somma.

Nella fattispecie è stata ritenuta regolare la cessione dell'immobile mentre è stata considerata "fraudolenta" la richiesta del frazionamento del ricavato in assegni di importo inferiore al limite di tracciabilità.

Operazioni societarie

In alcuni casi delle "normali" operazioni societarie di cessione o di conferimento di azienda o di scissione sono state considerate poste in atto solo apparentemente allo scopo di effettuare delle ristrutturazioni aziendali, ma, in realtà, al solo fine di sottrarsi fraudolentemente al pagamento delle imposte, con conseguente commissione del relativo reato.

Così, ad esempio, la Cassazione ha considerato commesso il reato in un caso di operazioni multiple (cessioni di aziende, conferimenti di immobili e scissioni societarie) poste in essere sulle società amministrate dal contribuente, da suo fratello e da suo padre al solo scopo di un fittizio depauperamento del patrimonio (sentenza n. 19595 del 2011).

In sintesi il contribuente aveva "svuotato" delle società gravate da debiti consistenti verso il Fisco tramite le suddette operazioni con le quali aveva trasferito alle società beneficiarie i soli asset attivi, senza che vi fosse un rientro patrimoniale per le società debentrici (anche a seguito del mancato pagamento dei corrispettivi di cessione delle aziende ovvero con pagamenti avvenuti tramite compensazioni finanziarie e quindi con movimenti di denaro solo formali, se non anche fittizi).

Con altra sentenza la Cassazione ha considerato commesso il reato in una ipotesi di conferimento di beni (tra cui la casa di abitazione) in una società con successiva cessione alla convivente delle quote della società conferitaria (sentenza n. 39079 del 2013).