ORRICK

Tax Law Alert

OTTOBRE 2013

A cura del Dipartimento italiano Tax

Alessandro Mainardi
amainardi@orrick.com
Simone Arecco
sarecco@orrick.com

Il presente documento è una nota di studio. Quanto nello stesso riportato non potrà pertanto essere utilizzato o interpretato quale parere legale né utilizzato a base di operazioni straordinarie né preso a riferimento da un qualsiasi soggetto o dai suoi consulenti legali per qualsiasi scopo che non sia un'analisi generale delle questioni in esso affrontate.
La riproduzione del presente documento è consentita purché ne venga citato il titolo e la data accanto all'indicazione: Orrick, Herrington & Sutcliffe, Newsletter.

NASCONDERE I BENI ALL'AZIONE ESECUTIVA DEL FISCO E' REATO

L'art. 11, comma 1, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, dispone: "*E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni* ***chiunque****, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila,* ***aliena simulatamente o compie atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte la procedura di riscossione coattiva***".

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 39079 del 23 settembre scorso, prosegue nell'affermare che la configurabilità del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte non è subordinata al preventivo esperimento di procedure esecutive (cartelle di pagamento) da parte dell'Amministrazione finanziaria, ma all'idoneità dell'atto (simulato o fraudolento) a porre in pericolo l'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Con un orientamento che può oramai definirsi consolidato, la Corte ribadisce che, con la disposizione *ex* art. 11, d.lgs. 74 del 2000, la fattispecie incriminante ivi contenuta si è trasformata da reato di danno in reato di pericolo (cfr. Cass. 17071 del 2006; Cass. 14720 del 2008).

IL FATTO:

Il Gip del Tribunale di Udine adottava un provvedimento di sequestro preventivo nei confronti del contribuente (nel caso specifico si tratta di un commercialista), contestando a quest'ultimo di aver compiuto atti fraudolenti al fine di sottrarsi al pagamento delle maggiori imposte accertate per gli anni 2005 - 2010. Le operazioni in esame che, secondo il giudice di prime cure, integrano la fattispecie *ex* art. 11, d.lgs. 74/2000, erano costituite da una cessione di alcuni immobili a favore di una S.r.l., di cui il contribuente era il rappresentante legale, e la successiva cessione delle quote della stessa alla convivente.

Il ricorrente impugnava il provvedimento di sequestro preventivo avanti il Tribunale del riesame che ne respingeva *in toto* la richiesta di annullamento.

LA DECISIONE DELLA CASSAZIONE:

Preliminarmente la Corte di Cassazione identifica i requisiti di configurabilità del reato di sottrazione fraudolenta nei seguenti termini:

a) sotto il profilo psicologico è necessario il **dolo specifico** "*ovvero il fine di sottrarsi al pagamento del proprio debito tributario*"; mentre
b) sotto il profilo materiale deve essere presente "*una* ***condotta fraudolenta*** *atta a vanificare l'esito dell'esecuzione tributaria coattiva la quale* ***non*** *configura un presupposto della condotta, in quanto è prevista dalla legge solo come evenienza futura che la condotta, idonea, tende a neutralizzare*". La Suprema Corte, a questo punto, specifica che "*non solo non è necessario che la procedura di riscossione coattiva abbia avuto avvio, ma anche che i prodromi di essa, ossia l'accertamento tributario sia già stato posto in essere attraverso le verifiche e le successive contestazioni*".

A seguito di questa premessa, la Corte di Cassazione rigetta il ricorso, sostenendo che le complesse operazioni poste in essere dal contribuente sono atte a "*ridurre la capacità patrimoniale del contribuente stesso, riduzione da ritenersi, con un giudizio* ***ex ante****, idonea … a vanificare in tutto o in parte … una eventuale procedura esecutiva*".

La Corte ritiene altresì integrato l'elemento psicologico del reato (dolo specifico) dallo **status professionale** del contribuente: "*il protagonista di tale complessa operazione è un dottore commercialista, ossia di un professionista ben consapevole del significato dell'obbligazione tributaria … e dell'eventualità del suo accertamento successivo*".

CONCLUSIONI:

La Corte di Cassazione, richiamando la *voluntas legis* presente nella relazione governativa al decreto legislativo n. 74, afferma che il bene giuridico protetto dall'art. 11 del d.lgs. citato non è più l'effettivo danno che subirebbe l'erario per gli atti posti in essere dal contribuente (come disposto dall'abrogato art. 97, comma 6, D.p.r. n. 602/73), ma il **mero rischio** per l'erario di non poter realizzare la pretesa tributaria: questo anche se non è stato eseguito alcun accertamento fiscale.

Si badi bene che la Corte non prende in esame "l'antieconomicità" delle operazioni poste effettivamente in essere dal contribuente, ma le esamina, tramite un giudizio "**ex ante**", solamente per verificare se le stesse possono ledere la garanzia patrimoniale rappresentata dai beni dell'obbligato e vanificare così la riscossione del tributo.

Inoltre, solo il fatto di essere commercialista, comporta per la Corte una consapevolezza maggiore, rispetto al "contribuente medio", delle operazioni effettuate e in questo modo viene integrato implicitamente e senza necessità di prova da parte dell'Amministrazione il dolo specifico del reato.

Nonostante la Corte non si pronunci a riguardo, si può sostenere che il debito tributario debba preesistere alla condotta criminosa tenuta dal contribuente: questo in quanto l'inesistenza di un debito tributario non sembra conciliabile con la disposizione normativa, la quale prevede la volontà di sottrarsi al pagamento delle imposte (di questo parere, *ex plurimis*, il consiglio nazionale del notariato, con lo studio n. 149-2012/C, approvato il 15 marzo 2012).