



CAMMINO DIRITTO

Rivista di informazione giuridica
<https://rivista.camminodiritto.it>



IL CONCORSO DEL CONSULENTE LEGALE QUALE EXTRANEUS NEL REATO DI SOTTRAZIONE FRAUDOLENTE AL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE

Il presente contributo intende esporre, dopo aver esaminato gli aspetti principali del reato, la configurabilità del concorso dell'estraneo nel delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte così come statuito dalla Terza Sezione Penale della Corte di Cassazione con la Sentenza n. 6164/2020.

di Mario Marco Tetta
IUS/17 - DIRITTO PENALE
Articolo divulgativo - ISSN 2421-7123

Direttore responsabile
Raffaele Giaquinto

Publicato, Mercoledì 21 Aprile 2021

 Abstract ENG

This contribution intends to expose, after examining the main aspects of the crime, the configurability of the concurrence of the extraneus in the offense of fraudulent abstraction of the payment of taxes, as established by the Third Section of the Italian Supreme Court with the Sentence n. 6164/2020.

Sommario: 1. Premessa; 2. Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte; 2.1. La disposizione, la condotta richiesta e il regime sanzionatorio; 2.2. La condotta fraudolenta; 2.3. Il tentativo, il momento consumativo e la soglia di punibilità; 2.4. I soggetti e l'elemento soggettivo; 3. Il concorso dell'extraneus: l'adeguato apporto motivazionale e probatorio richiesto dalla Giurisprudenza di merito; 4. Conclusioni.

1. Premessa

Con la sentenza 20 ottobre 2020 n. 6164 la Terza Sezione della Corte di Cassazione ha avuto il pregio di esplicitare l'attività probatoria e motiva necessaria al fine di ritenere sussistente il concorso dell'extraneus nel reato di cui all'art. 11, co. I, del D.lgs n. 74/2000, nella specie in qualità di consulente legale aziendale.

Preliminarmente, occorre argomentare circa la configurabilità dal punto di vista oggettivo e soggettivo del reato in esame e del possibile concorso ex art. 110 c.p. dell'extraneus.

2. Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

2.1. La disposizione, la condotta richiesta e il regime sanzionatorio

Ai sensi dell'art. 11, comma I, del D.lgs. n. 74/2000 risponde del delitto in esame chiunque simuli l'alienazione dei propri o altrui beni, ovvero compia altri atti fraudolenti sugli stessi, tali da risultare idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva dell'erario. Il fine di tale condotta simulatoria o fraudolenta corrisponde al sottrarsi, congiuntamente o alternativamente, al pagamento di quanto dovuto in materia di imposte sul reddito o sul valore aggiunto ovvero al corrispondere gli interessi o le sanzioni amministrative relativi a tali imposte. Il delitto oggetto di analisi è integrato qualora l'ammontare delle imposte, dei debiti o delle sanzioni di cui sopra superi la soglia dei 50.000,00 Euro.

La norma prevede, altresì, un'ipotesi aggravata qualora tale ammontare superi i 200.000,00 Euro¹.

Con l'introduzione di tale fattispecie il legislatore si è posto l'obiettivo di tutelare in via anticipata la riscossione delle imposte da parte dell'erario, reprimendo qualsivoglia attività idonea ad ostacolare l'attività di riscossione coattiva.

Si tratta di una tutela anticipata inquadrabile in un reato di pericolo, dato che è sufficiente per l'integrazione del reato in esame la mera idoneità della condotta a vanificare la corretta procedura esattoriale².

La condotta commissiva richiesta dalla norma consiste nell'idoneità al vanificare l'efficacia della procedura di riscossione coattiva, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sui relativi interessi o sulle sanzioni amministrative; il tutto tramite l'alienazione simulata o il compimento di altri fatti fraudolenti su beni mobili o immobili propri o altrui.

Per la configurazione del reato oggetto di analisi non è richiesta la presenza di una procedura di riscossione in atto, dato che l'idoneità della condotta deve essere valutata ex ante senza il necessario verificarsi dell'evento dannoso³.

Il regime sanzionatorio prevede una forbice edittale da sei mesi a quattro anni di reclusione, mentre nella forma aggravata è comminata la pena della reclusione da un anno a sei anni. Sono, inoltre, previste le pene accessorie di cui all'art. 12 del decreto.

Ai sensi dell'art. 444 c.p.p., il patteggiamento può essere richiesto solo nel caso in cui ricorra la circostanza attenuante dell'intervenuto pagamento del debito tributario ex art. 13bis, comma 1 del decreto ovvero il ravvedimento operoso.

Infine, ai sensi dell'art. 12bis, è sempre ordinata la confisca - anche per equivalente - in caso di condanna o patteggiamento. Detta confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro.

2.2. La condotta fraudolenta

Innanzitutto, la disposizione in esame prevede che una modalità della condotta sia rappresentata dall'alienazione simulata. Si tratta del trasferimento simulato del diritto di proprietà di un bene a titolo oneroso o gratuito, che ha come caratteristica l'asimmetria tra

quanto dichiarato e quanto realmente inteso tra i dichiaranti⁴.

A tale simulazione consegue un'apparente diminuzione del patrimonio del contribuente, che sia essa di natura traslativa o costitutiva⁵.

In secondo luogo, la norma indica come ulteriore modalità di condotta gli altri atti fraudolenti. Si tratta di qualsiasi atto, giuridico o materiale, caratterizzato da frode e idoneo a rendere inefficace la riscossione coattiva dell'erario. Più in particolare, la disposizione si riferisce agli atti che, seppur legittimi dal punto di vista negoziale, comportano una fittizia riduzione del patrimonio del contribuente volto alla sottrazione del pagamento delle imposte dovute⁶.

2.3. Il tentativo, il momento consumativo e la soglia di punibilità

Il reato in esame ha natura di reato di pericolo istantaneo, come già anticipato precedentemente. Di conseguenza, in relazione allo stesso non è configurabile il tentativo di reato. Infatti, l'idoneità degli atti posti in essere integra già la consumazione del reato. Detta consumazione si verifica laddove sia compiuto un atto fraudolento⁷.

Al fine di limitare il ricorso alla sanzione penale, in linea con l'essenza di extrema ratio della stessa, il legislatore ha introdotto una soglia di punibilità consistente nel superamento di Euro 50.000,00 a cui complessivamente il contribuente intende sottrarsi.

2.4. I soggetti e l'elemento soggettivo

La norma utilizza come espressione la parola chiunque. Un'analisi più approfondita della stessa rileva che i soggetti a cui è riferibile sono i contribuenti tenuti al pagamento di imposte sui redditi o dell'imposta sul valore aggiunto. Si tratta, quindi, di un reato proprio del contribuente.

Riguardo all'elemento soggettivo del reato esaminato, esso viene identificato con il dolo specifico, rappresentato dal fine di sottrarsi all'adempimento del pagamento di quanto previsto nella disposizione in esame.

Al fine della configurazione di tale dolo il contribuente deve rappresentarsi e avere coscienza di diversi elementi. Innanzitutto, deve prefigurarsi l'esistenza del debito, degli interessi o della sanzione così come maturati.

Inoltre, deve voler volontariamente disporre simulatamente o fraudolentemente di determinati beni espropriabili dall'erario, con la consapevolezza dell'idoneità di tale condotta al rendere inefficace - anche solo in parte - l'ipotetica e futura procedura di riscossione coattiva, in modo tale da sottrarsi al pagamento di quanto dovuto all'erario⁸.

Alla luce della lettera della disposizione in esame, la vanificazione della procedura di riscossione è da intendersi solo quale evenienza futura dettata dall'idoneità della condotta all'uopo preposta. Dunque è da escludersi la necessità che il contribuente debba essersi prospettato la sottrazione fraudolenta solo a seguito di avviamento della procedura di riscossione coatta o di atti ad essa prodromica. Quindi, sarà sufficiente, per integrare la fattispecie, che il soggetto agente abbia predisposto la condotta volta al fine ultimo, anche qualora non vi sia stato alcun accertamento tributario in capo allo stesso⁹.

Si ritiene, inoltre, l'irrelevanza del successivo pagamento del debito da parte del contribuente al fine di attenuare o escludere la sussistenza del dolo specifico. Infatti, tale adempimento può essere preso in considerazione come circostanza attenuante o al fine di usufruire dell'applicazione della pena ai sensi dell'art 444 c.p.p., ma non può essere considerato come causa di non punibilità¹⁰.

3. Il concorso dell'extraneus: l'adeguato apporto motivazionale e probatorio richiesto dalla Giurisprudenza di merito

Ai sensi dell'art. 110 c.p. il concorso nel reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte è senz'altro possibile qualora un terzo, consapevole del fine ultimo delittuoso, abbia aiutato il contribuente alla commissione della condotta fraudolenta in questione.

Sull'idoneità probatoria e motiva della condotta commissiva del terzo extraneus è intervenuta la Terza Sezione della Corte di Cassazione con la Sentenza oggetto di analisi del presente contributo.

Infatti, la Suprema Corte ha censurato la vaghezza con la quale l'Autorità Giudicante (nel caso di specie, il G.I.P.) ha ritenuto integrato il concorso di un Avvocato, in qualità di consulente legale aziendale, statuendo l'incompiutezza della descrizione degli atti fraudolenti posti in essere da tale soggetto.

Secondo gli Ermellini, il generico ruolo di consulente legale non può ritenersi di per sé idoneo all'addebito di attività funzionali alla sottrazione fraudolenta di beni. Infatti, è necessario specificare in che misura lo stesso abbia contribuito a tali condotte.

Tale specificazione riguarda l'epoca, la tipologia e la destinazione illecita.

Infatti, la Corte sottolinea come non sia sufficiente ricondurre qualsivoglia operazione negoziale, che sia suscettibile di gravare sull'astratta possibilità di riscossione coattiva dell'erario, alla responsabilità del consulente legale solo ed esclusivamente alla luce della sua qualifica di Avvocato civilista e, quindi, esperto in materia.

Nel provvedimento in esame, la Suprema Corte sottolinea l'inidoneità del richiamo generale a talune attività negoziali in assenza di adeguati riferimenti circa il ruolo assunto dal terzo nella stipulazione degli atti considerati simulati o fraudolenti. Inoltre, aggiunge che l'autorità giudicante è tenuta a fornire un'adeguata motivazione in relazione all'effettivo contributo fornito dal consulente legale rispetto a tali operazioni.

4. Conclusioni

Alla luce di quanto esposto dalla Suprema Corte, è possibile concludere circa il dovuto apporto motivato e probatorio al quale l'Autorità Giudicante è necessariamente vincolata nel ritenere integrato il concorso nel reato di cui all'art. 11, comma I, del D.lgs. 74/2000.

La sola circostanza che un soggetto gestisca gli interessi legali e, quindi, negoziali del contribuente, che si macchia del reato in esame, non comporta di per sé l'addebito del medesimo reato a tale consulente in qualità di concorrente.

Infatti, risulta necessario motivare e compiutamente provare l'effettivo apporto materiale e la presenza del dolo specifico richiesto dalla norma in capo all'esperto, non essendo sufficiente ed adeguato il ricorso a mere presunzioni volte all'addebito di frodolenza a qualsivoglia atto negoziale nella persona del consulente legale aziendale.

Note e riferimenti bibliografici

1. Art. 11, co. I, D.lgs. n. 74/2000: «È 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 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 duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni».
2. Corte di Cassazione, III Sezione Penale, Sent. n. 13233 del 24 febbraio 2016
3. Corte di Cassazione, IV Sezione Penale, Sent. n. 13878 del 24 febbraio 2015
4. Corte di Cassazione, III Sezione Penale, Sent. n. 30497 del 12 maggio 2016
5. A. TREVISANI, S. GENNAI, "Diritto penale commerciale", Terza edizione, Cedam scienze giuridiche, Wolters Kluwer Italia, 2017, pp. 255 e ss.
6. A. TREVISANI, S. GENNAI, Op. cit., pp. 255 e ss.
7. Corte di Cassazione, III Sezione Penale, Sent. n. 40481 del 27 ottobre 2010
8. F. DI VIZIO, Il delitto di sottrazione fraudolenta del pagamento delle imposte ed i rapporti con i reati di bancarotta fraudolenta per distrazione e di riciclaggio, in www.discrimen.it.
9. Corte di Cassazione, III Sezione Penale, Sent. n. 14720/2008.
10. F. M. MAGNELLI, "Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte: con la sentenza "Corona" la Cassazione marca i confini della fattispecie", in *Giurisprudenza Penale Web* n.6, 2020.

* Il simbolo {https/URL} sostituisce i link visualizzabili sulla pagina:
<https://rivista.camminodiritto.it/articolo.asp?id=6892>