Sentenza del 11/05/2020 n. 14217 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Reati tributari - Sottrazione al pagamento delle imposte - Prelievi dal conto corrente - Realtà non veritiera.

Massima:

Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte non è integrato da chi, pur in pendenza della procedura esattoriale, si limiti a disporre dei propri beni prelevando integralmente dal conto corrente bancario le somme in precedenza depositate. Difatti, la fattispecie potrà considerarsi realizzata solo quando la condotta connotata dalla fraudolenza, oltre a produrre l'effetto della sottrazione, rappresenti una realtà non corrispondente al vero ai terzi. Oggetto della immediata tutela della incriminazione della condotta non è il patrimonio in sé del contribuente, che costituisce garanzia generica del debito erariale contratto, quanto la necessità di preservare la riscossione del credito erariale da qualsiasi attività volta a depauperare in modo fraudolento tale garanzia in modo da ostacolare l'attività di riscossione coattiva del credito. Pertanto, non rilevano i fisiologici atti di disposizione del proprio patrimonio che il contribuente può liberamente compiere perché rileva unicamente la disposizione fraudolenta, quella oggettivamente idonea a ingannare il terzo sulla reale consistenza del patrimonio stesso. Nel caso di specie, il contribuente, socio di una società a lui intestata, veniva indagato per sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte in quanto aveva autorizzato l'emissione di una serie di assegni circolari in favore del legale rappresentante, giustificati da presunti pagamenti di prestazioni a terzi tali da rendere incapiente il conto corrente al momento della notifica del pignoramento.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Ritenuto in fatto

1.I sigg.ri P.F. e C.F.M. ricorrono per l'annullamento della sentenza del 21/09/2018 della Corte di appello di Milano che, per quanto qui rileva, ha ribadito la affermazione della loro penale responsabilità per il reato di cui all'art. 110 c.p., art. 61 c.p., n. 11-quater e D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, commesso in (------), con recidiva specifica, reiterata ed infraquinquennale per il C..

2. C.F.M. propone tre motivi.

2.1.Con il primo motivo deduce l'inosservanza e l'erronea applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11. Sostiene, al riguardo, la mancanza di fraudolenza nella condotta consistita nella cartolarizzazione delle giacenze di conto corrente mediante emissione di assegni circolari. Premessa la natura di pericolo concreto del reato in questione, condivisibilmente affermata anche dalla sentenza impugnata, la Corte di appello erra nell'applicazione del concetto perchè nella sua concreta applicazione la fattispecie viene trasformata in reato di pericolo astratto attesa la immodificata consistenza della garanzia patrimoniale ed il fatto che non v'è nulla di fraudolento nell'effettuare prelievi dal conto corrente con modalità trasparenti e tracciabili. La fraudolenza costituisce un criterio selettivo delle condotte incriminate che lascia indenni gli atti palesi e trasparenti che non alterano la rappresentazione della realtà pur se in ipotesi idonei a rallentare od ostacolare la riscossione coattiva del credito erariale. La Corte di appello, invece, confonde (e identifica) il piano della fraudolenza con quello della idoneità dell'azione ad ostacolare la riscossione del credito. Si tratta di piani diversi; la condotta ascritta al ricorrente: a) è stata posta in essere da lui ovvero da soggetto titolato; b) è stata descritta in tutti i suoi movimenti sopra-soglia; c) non ha alterato l'integrità del patrimonio del debitore essendovi piena identità tra il titolare del conto corrente ed il beneficiario degli assegni circolari.

2.2.Con il secondo motivo deduce la contraddittorietà della motivazione con le prove riassunte alle pagg. 108 e 109 della sentenza di primo grado che ha viziato la concreta applicazione della fattispecie di reato in relazione alla ritenuta idoneità della condotta ad ostacolare la procedura di riscossione coattiva. Si tratta, in particolare, della messe di segnalazioni sospette inviate, sin da due anni prima, dall'istituto di credito alla amministrazione finanziaria e che riguardavano proprio i prelievi dal conto corrente.

La mancanza di idoneità della condotta a ostacolare la riscossione coattiva del credito è testimoniata dal fatto che a seguito di perquisizione della sede societaria sono stati rivenuti gli assegni circolari.

2.3.Con il terzo motivo deduce l'inosservanza e l'erronea applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11 sotto il profilo della mancanza del dolo specifico e vizio di motivazione sul punto.

Afferma che il pagamento del debito erariale non è stato solo successivo alle condotte contestate, ma anche precedente e concomitante per un importo complessivo di Euro 62.000,00 giusta relazione di consulenza del prof. Pe. del tutto negletta dalla Corte di appello. Difetta, inoltre, il dolo generico, come si evince dalla conversazione intercorsa tra il C. ed il proprio commercialista nel corso della quale quest'ultimo espressamente rassicurava il proprio interlocutore circa la liceità della propria condotta.

3. P.F. propone due motivi.

3.1.Con il primo deduce l'erronea applicazione della fattispecie incriminatrice sotto il profilo della non idoneità della condotta a mettere a repentaglio il bene tutelato. Sostiene, a tal fine, che il bene giuridico del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, non è l'interesse alla percezione dei tributi bensì alla conservazione della garanzia del credito costituito dal patrimonio del

debitore che, nel caso di specie, è rimasto intatto. Da ciò deriva che la condotta incriminata non ha nemmeno messo in pericolo il bene giuridico perchè gli assegni circolari non sono mai usciti dalla disponibilità della debitrice.

3.2.Con il secondo motivo deduce, con argomenti simili a quelli sviluppati nel primo motivo del ricorso del C., l'erronea applicazione della fattispecie incriminatrice sotto il profilo della mancanza della fraudolenza.

Considerato in diritto

4. I ricorsi sono infondati.

5.Gli imputati rispondono del residuo reato di cui all'art. 110 c.p., art. 61 c.p., n. 11-quater e D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11 "perchè, agendo in concorso fra loro, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto ed interessi e sanzioni relative alle suddette imposte e in particolare al fine di rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva relativa alla cartella di pagamento notificata il 09/02/2016 a carico della società "La Fenice S.r.l." derivante da liquidazione unico società di capitali per un debito di Euro 123.770,40, "svuotavano" il conto corrente intestato alla società suddetta". Il fatto è contestato come commesso in Milano nel corso dell'anno 2016, con l'aggravante, per il solo C., di averlo commesso mentre era sottoposto alla misura dell'affidamento in prova al servizio sociale e con la recidiva specifica, reiterata e infraquinquennale.

5.1.Dalla lettura della motivazione della sentenza impugnata risulta che: 5.1.1.11 09/06/2012 era stata notificata alla società "La Fenice S.r.l." una cartella di pagamento dell'importo di Euro 123.770,40;

5.1.2.al 2016 erano state notificate alla società altre cartelle esattoriali per un importo totale di Euro 1.982.829,55;

5.1.3. Il conto corrente intestato alla società aveva registrato una normale operatività fino al mese di novembre dell'anno 2013 ma tra il mese di settembre dell'anno 2015 ed il mese di settembre dell'anno successivo era stato interessato dal susseguirsi di emissioni di assegni circolari tratti a favore della società e riversati dopo qualche giorno per eseguire specifici pagamenti in favore di soggetti terzi, in modo tale da mantenere il saldo in termini sempre prossimi allo zero;

5.1.4.alla data della notifica del pignoramento il conto era incapiente;

5.1.5.la materialità dei fatti non è mai stata contestata dagli imputati i quali hanno sempre addotto, a giustificazione della liceità della condotta, la necessità di tenere indenne la società da possibili azioni esecutive che ne avrebbero pregiudicato l'operatività.

5.2.Nel disattendere i rilievi difensivi, la Corte di appello, richiamata la giurisprudenza di legittimità, ha osservato, in buona sintesi, come non sia revocabile in dubbio l'ostacolo frapposto all'Erario dalle condotte poste in essere dagli imputati, le cui modalità esecutive erano tali da soddisfare il requisito della fraudolenza, a nulla rilevando che gli assegni circolari fossero

intestati alla società stessa, fossero rimasti nella sua disponibilità di fatto e di diritto e potessero essere astrattamente aggredibili. Ciò sul rilievo che la garanzia era "rimasta intatta sul versante interno della società" ma non poteva essere colta all'esterno "ove la rappresentazione delle consistenze patrimoniali deponeva per la incapienza, rivelandosi infine come tale a seguito della conclusione delle procedure coattive".

6.La sentenza impugnata richiama, in buona parte trascrivendola, la sentenza di questa Corte, Sez. 3, n. 3011 del 05/07/2016, Rv. 268798, secondo cui l'atto fraudolento è quello idoneo a rappresentare una realtà non corrispondente al vero e a mettere a repentaglio o comunque ostacolare l'azione di recupero del bene da parte dell'Erario.

6.1.Buona parte della motivazione della suddetta sentenza è stata utilizzata dalla Corte di appello per disattendere, sul piano giuridico, la tesi difensiva della mancanza di fraudolenza della condotta, sicchè non è necessario riportarne il contenuto, quantomeno nella sua interezza, anche in questa sede. Giova soltanto ricordare che "in conformità alla "ratio" della norma, per "atto fraudolento" deve 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, mettendo a repentaglio o comunque rendendo più difficoltosa l'azione di recupero del bene in tal modo sottratto alle ragioni dell'Erario. Si è così affermato che integra la condotta, rilevante come sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte dovute da società, la messa in atto, da parte degli amministratori, di più operazioni di cessioni di aziende e di scissioni societarie simulate finalizzate a conferire ai nuovi soggetti societari immobili, dal momento che nella fattispecie criminosa indicata rientra qualsiasi stratagemma artificioso del contribuente tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario (Sez. 3, n. 19595 del 09/02/2011, Vichi, Rv. 250471), la costituzione di un fondo patrimoniale (Sez. 3, n. 5824 del 18/12/2007, Soldera, Rv. 238821; si veda però Sez. 3, n. 9154 del 2015, infra), la vendita simulata mediante stipula di un apparente contratto di "sale and lease back" (Sez. 3, n. 14720 del 06/03/2008, Ghiglia, Rv. 239972); ma anche la costituzione fittizia di servitù, di diritti reali di godimento, la concessione di locazione, la ricognizione di debito, insomma ogni atto di disposizione del patrimonio che abbia la sua causa nel pregiudizio alle ragioni creditorie dell'Erario".

6.2.E' piuttosto importante precisare (e ribadire) che oggetto di immediata tutela dell'incriminazione della condotta non è il patrimonio in sè del contribuente, che costituisce garanzia (generica) del debito erariale contratto, quanto, piuttosto, la necessità di preservare la riscossione del credito erariale da qualsiasi attività volta a depauperare in modo fraudolento tale garanzia così da ostacolare l'attività di riscossione coattiva del credito. L'interpretazione della norma non dà adito a dubbi posto che la natura simulata ovvero fraudolenta, rispettivamente della vendita o dell'atto, qualifica l'azione sotto il profilo della sua offensività. Occorre, cioè, che per effetto della condotta si determini una situazione tale per la quale il bene simulatamente alienato o in relazione al quale sono stati compiuti atti fraudolenti appaia all'Erario effettivamente uscito dal patrimonio del debitore sì da rendere impossibile o comunque più difficile il recupero. Non rilevano, dunque, i fisiologici atti di disposizione del proprio patrimonio che il contribuente può liberamente compiere (si veda, sul punto, Sez. 3, n. 25677 del 2012, di cui

oltre si dirà); rileva la disposizione fraudolenta, quella cioè oggettivamente idonea a ingannare il terzo sulla reale consistenza del patrimonio stesso.

6.3.Sotto questo profilo, le deduzioni difensive che fanno leva sulla immutata consistenza patrimoniale della società non colgono nel segno perchè la fattispecie di reato presuppone proprio tale immutata consistenza che solo ai terzi non appare più tale.

6.4.Non giova alla difesa dei ricorrenti la citazione di Sez. 3, n. 25677 del 16/05/2012, Rv. 252996, dalla quale è stato tratto il principio di diritto così massimato: "non integra il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte colui che, pur nella pendenza della procedura esattoriale, si limiti a disporre dei propri beni prelevando integralmente dal conto corrente bancario le somme in precedenza ivi depositate". Questo il caso: il contribuente dapprima aveva chiesto al proprio istituto di credito di smobilitare una consistente disponibilità giacente presso un deposito fiduciario con trasformazione del valore di Euro 1.745.300,00 in dieci assegni circolari, in parte intestati a se stesso e in parte alla moglie, quindi, dopo un anno e mezzo circa, aveva richiesto la conversione di detti dieci assegni, del valore di Euro 174.530,00 ciascuno, in 713 assegni circolari del valore di Euro 2.400,00 ciascuno. Nel motivare il rigetto del ricorso avverso l'ordinanza del tribunale del riesame che aveva confermato la validità del sequestro degli assegni, la Corte ha osservato che la illiceità della condotta è stata correttamente individuata non già nella richiesta di potere integralmente disporre della somma di denaro in pendenza di una procedura di riscossione esattoriale, ma nell'avere richiesto (ed ottenuto) che tale somma fosse frazionata in 713 assegni il cui importo si situava, significativamente, al di sotto del limite di tracciabilità previsto dalla normativa con conseguente esenzione da ogni possibilità di controllo, di per sè "idonea" a rendere inefficace la procedura di riscossione.

6.5.Le diversità rispetto al caso di specie sono costituite dal fatto che: a) gli assegni oggetto di confisca disposta nell'ambito di questo processo sono di importo superiore ai limiti previsti per la loro "tracciabilità", nel resto le condotte sono sostanzialmente identiche; b) tutti gli assegni sono intestati alla stessa società titolare del conto dal quale sono stati tratti.

6.6.Si tratta di considerazioni non decisive per i seguenti motivi: a) l'intestazione degli assegni alla stessa società prova che le relative consistenze non sono uscite dal patrimonio societario e, tuttavia, come già detto, quel che rileva, ai fini della fraudolenza dell'atto, è l'apparenza della diminuzione della consistenza patrimoniale resa palese dallo svuotamento del conto, non l'effettiva diminuzione; b) la "tracciabilità" degli assegni non vale a rendere meno difficoltosa la riscossione coattiva della pretesa erariale perchè comunque costringe l'agente della riscossione a una defatigante e non sempre possibile e/o fruttuosa opera di ricerca dei titoli (ammesso che sia a conoscenza della loro esistenza e ne sia possibile il materiale recupero) con evidente frustrazione della facoltà, eccezionalmente attribuitagli, di procedere direttamente al pignoramento dei saldi attivi di conto corrente al momento della notifica del pignoramento secondo quanto dispone il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 72-bis; c) la "cartolarizzazione" dei saldi attivi di conto corrente comporta la "materializzazione" delle disponibilità monetarie trasformate in res, gli assegni circolari, più facilmente occultabili.

6.7.La fraudolenza deve qualificare l'atto sul piano oggettivo, senza che sia necessario attingere a fatti o comportamenti ad esso estrinseci per escluderne la natura (nel caso di specie i comportamenti indicati dal C. nel secondo motivo del suo ricorso). Inoltre, poichè la fraudolenza qualifica l'atto sul piano oggettivo, essa preesiste al dolo specifico dell'azione e non ne può essere contaminato a fini qualificatori; il fine di sottrazione qualifica il dolo specifico non la natura fraudolenta dell'atto mediante il quale l'agente persegue lo scopo, sicchè non è corretto qualificare la natura fraudolenta dell'atto in considerazione (e a causa) dello scopo perseguito dal suo autore. I piani devono rimanere distinti se si vuole evitare che il disvalore dall'azione si tramuti in disvalore della volontà e, sopratutto, se si vuole evitare l'allargamento della fattispecie a condotte non tipiche.

6.8.Nel caso di specie è accaduto che il 02/12/2013 la allora legale rappresentante della società "La Fenice", Pr.Ma.Ga., accompagnata dalla P., quale delegata ad operare sul conto, aveva chiesto l'emissione a proprio favore di diciotto assegni circolari dell'importo di Euro 50.000,00 ciascuno, per un valore totale di Euro 900.000,00. A fronte di spiegazioni da parte della banca la Pr. aveva risposto di "voler prelevare tale somma per renderla indisponibile, evitando in questo modo eventuali pignoramenti o disposizioni di sequestro da parte dell'AG". Tale informazione fu girata dalla banca all'UIF con segnalazione del gennaio 2014. Ora, a parte il fatto che tali dichiarazioni furono rese alla banca, non di certo all'agente della riscossione (rimasto all'oscuro di tali movimenti e, come si vedrà, nemmeno destinatario istituzionale di tali notizie), esse devono e possono essere apprezzate quale confessione extragiudiziale del movente della condotta che nulla aggiungono e nulla tolgono, sul piano oggettivo, alla fraudolenza dell'operazione complessivamente considerata. Tali dichiarazioni (che escludono la fisiologica disposizione del proprio patrimonio, dedotta dalla P. con il secondo motivo) sono state rese nell'ambito delle procedure volte a prevenire fenomeni di riciclaggio ed in quel contesto avrebbero dovuto essere valutate e avrebbero dovuto rimanere senza alcuna possibilità di circolazione esterna (D.Lgs. n. 231 del 2007, artt. 41 e 46). In nessun caso, dunque, l'informazione avrebbe potuto essere trasmessa all'agente incaricato della riscossione. Si è trattato, sotto questo profilo, di un'operazione niente affatto trasparente. E' un dato di fatto che i vari pignoramenti posti in essere proprio nell'anno 2014 hanno sempre riguardato saldi positivi decisamente irrisori.

6.9.Ne consegue che sono infondati il primo ed il secondo motivo di entrambi i ricorsi.

7.Per le ragioni già indicate, è infondato anche il terzo motivo del ricorso del C..

7.1.Premessa la natura confessoria delle dichiarazioni rese dalla P. allorquando fu interpellata sulle ragioni delle anomale operazioni bancarie (supra p. 6.8), il pagamento integrale del debito successivamente all'infruttuoso pignoramento del conto corrente non prova la mancanza del dolo specifico del reato. Si è già detto che scopo dichiarato della condotta era quello di impedire il pignoramento delle disponibilità liquide giacenti sul conto corrente intestato alla società al fine di consentire ampi margini di operatività dell'attività di impresa. Il ricorrente ha operato una scelta consapevolmente orientata al sacrificio degli interessi erariali a vantaggio di quelli della società e a beneficio degli interessi dei fornitori. La tesi difensiva (il pagamento integrale delle imposte prova la originaria mancanza del dolo specifico) è smentita dallo stesso legislatore che individua nell'integrale soddisfacimento del debito tributario un fatto produttivo di conseguenze

in punto di attenuazione della pena e di esclusione delle pene accessorie. A ragionare diversamente, tale valorizzazione del pagamento successivo sarebbe logicamente e giuridicamente inconcepibile. Nè rileva, ovviamente, il pagamento di una parte del dovuto evidentemente ritenuto compatibile con la gestione economica dell'impresa ma in ogni caso configgente con gli interessi tutelati dalla norma. Il pagamento parziale è e resta un inadempimento dolosamente perseguito dal ricorrente con modalità fraudolente.

7.2.Infine, non può davvero riconoscersi rilevanza alle rassicurazioni fornite all'imputato dal proprio commercialista sulla liceità della propria condotta, nè al dubbio nutrito dall'imputato sul punto, non potendo nè le une, nè l'altro costituire causa di giustificazione dell'ignoranza della rilevanza penale della propria condotta.

7.3.La "buona fede" dedotta dal ricorrente si traduce in una vera e propria allegazione della propria ignoranza della legge penale, sotto il profilo dell'errore di diritto.

7.4.Come noto, la Corte costituzionale, con sentenza n. 364 del 1988 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 5 c.p. nella parte in cui non esclude dall'inescusabilità dell'ignoranza della legge penale l'ignoranza inevitabile. Nella declinazione applicativa di tale pronuncia, questa Corte ha autorevolmente affermato il principio secondo il quale "l'ignoranza della legge penale, se incolpevole a cagione della sua inevitabilità, scusa l'autore dell'illecito, vanno stabiliti i limiti di tale inevitabilità. Per il comune cittadino tale condizione è sussistente, ogni qualvolta egli abbia assolto, con il criterio dell'ordinaria diligenza, al cosiddetto "dovere di informazione", attraverso l'espletamento di qualsiasi utile accertamento, per conseguire la conoscenza della legislazione vigente in materia. Tale obbligo è particolarmente rigoroso per tutti coloro che svolgono professionalmente una determinata attività, i quali rispondono dell'illecito anche in virtù di una "culpa levis" nello svolgimento dell'indagine giuridica. Per l'affermazione della scusabilità dell'ignoranza, occorre, cioè, che da un comportamento positivo degli organi amministrativi o da un complessivo pacifico orientamento giurisprudenziale, l'agente abbia tratto il convincimento della correttezza dell'interpretazione normativa e, conseguentemente, della liceità del comportamento tenuto" (Sez. U, n. 8154 del 10/06/1994, Calzetta, Rv. 197885; Sez. 3, n. 35314 del 20/05/2016, Rv. 268000).

Nel caso di specie mancano completamente, nè sono allegati, i fattori esterni (un comportamento positivo degli organi amministrativi o da un complessivo pacifico orientamento giurisprudenziale) in grado di giustificare l'ignoranza.

7.5.In ogni caso, il dubbio sulla liceità del proprio agire non può mai giustificare l'ignoranza della legge penale per il semplice fatto che non essendo equiparabile allo stato d'inevitabile ed invincibile ignoranza, è inidoneo ad escludere la consapevolezza dell'illiceità dell'ipotesi scartata; sicchè, in caso di dubbio, è dovere dell'agente astenersi dall'azione.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, il 15 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 11 maggio 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza