

## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***Sottrazione fraudolenta per le quote sociali cedute in presenza di un debito erariale***

di Angelo Ginex



La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte è disciplinata dall'[articolo 11 D.Lgs. 74/2000](#). Si tratta di una **fattispecie non nuova nel sistema tributario**, in quanto, pur non essendo regolata dalla previgente disciplina contenuta nella L. 516/1982, la fase della riscossione trovava già tutela penale nell'abrogato [articolo 97 D.P.R. 602/1973](#).

Tuttavia, a differenza di quest'ultima, la **nuova formulazione** non configura più un reato di danno, ma un **reato di pericolo concreto**, per la cui consumazione è sufficiente, con un giudizio *ex ante*, che la condotta di sottrazione abbia messo in pericolo l'efficacia di questa procedura.

In tale contesto, allora, il **bene giuridico** oggetto di tutela viene individuato nell'**interesse a rendere possibile la riscossione coattiva da parte dell'erario attraverso l'intangibilità della garanzia patrimoniale** rappresentata dai beni dell'obbligato, al fine di evitare che il contribuente si sottragga al proprio dovere di concorrere alla spesa pubblica (cfr. **Cassazione, sentenza n. 3011 del 20.01.2017**).

Nonostante l'uso del pronome indefinito "chiunque", il reato in esame è un **reato proprio**, atteso che esso può essere commesso esclusivamente dal **contribuente**, in relazione ai tributi dovuti in materia di imposte dirette e Iva. Ciò non esclude, però, che questo reato possa essere commesso, in **concorso con l'intraneus**, anche con la partecipazione di un soggetto che non ha la qualifica di contribuente.

Con specifico riferimento all'elemento oggettivo, è d'uopo evidenziare che la **condotta punita** dal reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte consiste nell'**alienazione simulata o nel compimento di altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni**, sia mobili che immobili, idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva attivata in relazione a crediti dell'erario per le imposte sui redditi o sull'Iva (e/o i relativi

interessi e sanzioni amministrative).

Quindi, si tratta di una condotta che ha esclusivamente un **contenuto commissivo**, in quanto nella norma si fa **riferimento unicamente ad atti**, e che può avvenire **in ogni momento**, eventualmente anche prima dello svolgimento di qualsivoglia attività di verifica fiscale e, a maggior ragione, di qualsivoglia procedura esecutiva (cfr. **Cassazione, sentenza n. 14720 del 09.04.2008**).

Passando all'individuazione delle **diverse condotte sanzionate**, la prima è data da chi compie un'**alienazione simulata dei propri beni**, avente quindi ad oggetto il **trasferimento ad altri**, a vario titolo (compravendita, donazione, ecc.), della **proprietà** di un bene; questa può essere **assoluta** (quando la volontà delle parti è quella di non costituire alcun rapporto contrattuale e, quindi, di non operare alcun trasferimento del bene) o **relativa** (quando le parti effettivamente concludono un contratto, che è tuttavia diverso da quello apparente).

Per quanto concerne poi la seconda condotta sanzionata, ovvero il **compimento di altri atti fraudolenti**, si rileva che vi rientrano unicamente quegli atti che, pur se effettuati attraverso **negozi giuridici legittimi**, comportano un **fittizio depauperamento del patrimonio del contribuente**, finalizzato alla sottrazione al pagamento delle imposte.

In tale contesto, si è recentemente affermato che integra il reato di **sottrazione fraudolenta** al pagamento delle imposte la realizzazione, da parte del socio e amministratore di una società, di un'operazione di **cessione** delle relative **quote sociali** in presenza di **debiti tributari** gravanti sulla stessa, in quanto operazione diretta a privare fraudolentemente tale società di ogni suo avere al fine di poter continuare ad esercitare la precedente attività sotto altre spoglie (cfr. **Cassazione, sentenza n. 19989 del 03.07.2020**).

Nella specie, veniva **contestata l'alienazione simulata e l'acquisto delle quote della società Alfa da parte di altro ente ad esso riconducibile**, nonché il compimento di altri atti fraudolenti sui propri beni idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva. In considerazione di ciò, veniva emesso **decreto di sequestro** delle **quote** e del complesso dei **beni aziendali** di detta società, che, a seguito di richiesta di riesame, veniva confermato dal competente Tribunale con ordinanza, poi impugnata in Cassazione.

In particolare, i ricorrenti sostenevano che **non** fosse **necessario** procedere al **sequestro** di tali quote, poiché essi disponevano di un **ingente patrimonio immobiliare** e, quindi, non vi fosse il rischio che la pretesa tributaria non trovasse capienza nelle loro disponibilità, **non** essendoci una **riduzione significativa** della **garanzia patrimoniale**, tale da rendere la cessione delle quote atto idoneo a rendere in tutto o in parte la procedura di riscossione coattiva.

Ebbene, i Giudici di vertice, evidenziato che nel caso di specie **il debito tributario era della società**, la quale era stata fraudolentemente privata di ogni suo avere, hanno concluso che il possesso, da parte dei contribuenti persone fisiche, di un **patrimonio immobiliare** tale da

garantire ampiamente i debiti contratti dalla società **non** assumesse alcuna **rilevanza**.

Da ultimo, la Suprema Corte ha osservato che, pur trattandosi di **società di capitali a ristretta base societaria**, per la quale i **soci** possono essere **chiamati a rispondere** dell'obbligazione contratta dall'ente quando si presume che all'evasione dell'imposta corrisponda la distribuzione degli **utili non contabilizzati**, non vi fosse **prova contraria** che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti (cfr. **Cassazione, ordinanza n. 18032 del 24.07.2013**).