

**Penale Sent. Sez. 3 Num. 13233 Anno 2016**

**Presidente: AMORESANO SILVIO**

**Relatore: ANDREAZZA GASTONE**

**Data Udiienza: 24/02/2016**

### **SENTENZA**

Sul ricorso proposto da : Pass Brigitte, n. in Germania il 09/07/1941;

avverso la ordinanza del Tribunale di Bolzano in data 15/06/2015;

udita la relazione svolta dal consigliere Gastone Andrezza;

udite le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale C. Angelillis, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso;

### **RITENUTO IN FATTO**

**1.** Pass Brigitte ha proposto ricorso nei confronti dell'ordinanza con cui il Tribunale del riesame di Bolzano ha rigettato la richiesta di riesame presentata avverso il decreto di sequestro preventivo di valori e beni ed altresì di una particella immobiliare (coincidente con quella oggetto di vendita di cui subito oltre) sino ad un ammontare massimo di euro 2.424.592,75 in relazione al reato di cui all'art. 11 del d. lgs. n. 74 del 2000, per avere posto in essere una serie di operazioni immobiliari ed in particolare la vendita una "particella edificiale" a società svizzera con soci non identificabili per un prezzo di euro 650.000 al solo

fine di sottrarre il bene alla procedura esecutiva promossa dall'Agenzia delle Entrate con riferimento alle imposte sui redditi per gli anni dal 2007 al 2010.

**2.** Con un primo motivo lamenta l'inosservanza dell'art. 11 cit. nonché contraddittorietà, mancanza e manifesta illogicità della motivazione; deduce in particolare che il Tribunale ha ommesso ogni indagine volta ad accertare l'esistenza di un debito tributario nei confronti dello Stato italiano, accertato invece come inesistente in forza della sentenza della Commissione Tributaria di Bolzano con sentenza dell' ottobre 2014 che ha dichiarato l'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato; conseguentemente, la misura cautelare sarebbe stata applicata in assenza del presupposto necessario per la configurabilità del reato, ovvero la sussistenza della omessa presentazione della dichiarazione (come tale insussistente, essendo le imposte state regolarmente pagate all'estero) tanto che sul punto il P.M. ha richiesto la archiviazione. Aggiunge di avere, con riferimento all'avviso di accertamento nonché all'atto di contestazione per le annualità del 2007, 2008, 2009, 2010, presentato il 13/02/2014 istanza di accertamento con adesione senza tuttavia alcun esito e che dallo stesso processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza sarebbe risultata l'insussistenza di alcun debito fiscale, semmai derivando un versamento di imposta all'estero in eccedenza rispetto alle imposte da corrispondere in Italia. Aggiunge che ai sensi del combinato disposto degli artt. 10 e 24 della convenzione stipulata tra Italia e Germania i dividendi percepiti costituiscono elementi di reddito tassabili dallo Stato italiano che tuttavia deve detrarre dall'imposta complessivamente dovuta quella già corrisposta in Germania; né risulterebbe applicabile l'articolo 165 del T.u.i.r. in quanto contrastante rispetto alle disposizioni contenute nella suddetta convenzione; contesta inoltre il mancato riconoscimento dell'imposta estera versata da parte della Agenzia delle Entrate, conseguentemente pervenuta a conclusioni erronee. Evidenzia altresì che la stessa commissione tributaria di Bolzano ha rigettato la richiesta di misura cautelare di sequestro conservativo per assenza del *periculum*, attesa comunque la disponibilità di un ingente patrimonio in Germania.

**3.** Con un secondo motivo lamenta la nullità dell'ordinanza per inosservanza degli artt. 321 c.p.p. e 11 citato nonché per mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione; in particolare prospetta la totale assenza di qualsivoglia intento elusivo per mancanza dell'elemento psicologico del reato essendo la condotta tenuta stata legittimata dalla convenzione sulla doppia

imposizione tra Italia e Germania già menzionata sopra a fronte della sussistenza del diritto di scomputare dalle imposte presuntivamente dovute in Italia quelle già versate in Germania; ribadisce come il giudice del riesame abbia omesso completamente di valutare le ragioni dell'annullamento dell'avviso di accertamento da parte della Commissione tributaria nonché del rigetto sempre da parte della stessa della domanda cautelare. Rileva altresì come il Tribunale abbia omesso di valutare la circostanza che l'immobile è stato venduto sì al prezzo di euro 650.000 benché in nessun documento si rilevi un valore commerciale diverso, elemento questo, centrale, al fine di individuare la presunta simulazione della alienazione. Né dovrebbe rilevare il fatto che il prezzo sia stato pagato estero su estero, essendo collocato in Germania il centro degli interessi economici della ricorrente benché quest'ultima formalmente residente in Ortisei.

4. Con un terzo motivo lamenta la nullità dell'ordinanza<sup>ex</sup> violazione degli artt. 321 c.p.p. e 322 ter c.p. nonché dell'art. 11 cit. e manifesta illogicità, mancanza e contraddittorietà della motivazione deducendo in particolare l'illegittima applicazione retroattiva, in relazione alla quota proporzionale di imposta relativa alla annualità del 2007, del sequestro finalizzato alla confisca per equivalente.

#### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

5. Il ricorso appare fondato nei limiti di cui oltre.

Va anzitutto premesso che la doglianza, formulata con il terzo motivo, relativa alla pretesa illegittima applicazione retroattiva, con riferimento all'anno di imposta 2007, del sequestro finalizzato alla confisca per equivalente, la cui possibilità è stata, per i reati tributari, normativamente introdotta solo con l'art.1, comma 143, della l. n. 244 del 2007 a decorrere dal 12/01/2008, è manifestamente infondata : invero, il momento consumativo del reato di cui all'art.11 cit. coincide non già con la data della pretesa evasione delle imposte al cui conseguimento mirano le condotte di alienazione simulata o di compimento di altri atti fraudolenti bensì con il momento in cui queste ultime siano state poste in essere; ne consegue allora che, nella specie, la data rilevante nella specie non può che essere quella del 30/07/2014 quale data dell'atto di vendita di cui sopra.



6. Ciò posto, le argomentazioni svolte dalla ricorrente in ordine al fatto che il debito tributario (per sottrarsi al cui pagamento sarebbe stata appunto posta in essere l'operazione di vendita della particella edificiale di cui sopra) sarebbe insussistente tanto che l'avviso di accertamento relativo sarebbe stato annullato dalla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, non appaiono idonee a rendere per ciò solo illegittimo il provvedimento del Tribunale del riesame (peraltro impugnabile avanti a questa Corte solo per violazione di legge).

Deve infatti rammentarsi che il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte di cui all'art.11 del d.lgs. n. 74 del 2000 è, come in più occasioni precisato, reato di pericolo nel senso che, a differenza di quanto era invece contemplato dall'omologa fattispecie, oggi abrogata, di cui all'art. 97, comma 6, del d.P.R. n. 602 del 1973 (come modificato dall'art. 15, comma 4, della l. n. 413 del 1991), lo stesso non richiede che l'amministrazione tributaria abbia già compiuto un'attività di verifica, accertamento o iscrizione a ruolo né richiede, quanto all'evento (che, nella previgente previsione, era essenziale ai fini della configurabilità del reato) la sussistenza di una procedura di riscossione in atto e la effettiva vanificazione della riscossione tributaria coattiva.

Sicché l'esecuzione esattoriale non configura un presupposto della condotta illecita, ma è prevista solo come evenienza futura che la condotta tende (e deve essere idonea) a neutralizzare. Ai fini della perfezione del delitto, è dunque sufficiente la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace (anche solo parzialmente) la procedura di riscossione - idoneità da apprezzare con giudizio ex ante - e non anche l'effettiva verifica di tale evento (tra le tante, Sez.3, n. 36290 del 18/05/2011, Cualbu, Rv. 251076; Sez. 3, n. 14720 del 09/04/2008, P.M. in proc. Ghiglia, Rv. 239970; Sez. 5, n. 7916 del 26/02/2007, Cutillo, Rv. 236053, e Sez. 3, n. 17071 del 18/05/2006, De Nicola, Rv. 234322).

Ne discende che il fatto che, nella specie, sia intervenuto annullamento dell'avviso di accertamento (peraltro significativamente limitato all'anno di imposta 2007, sì che resterebbero comunque pienamente valide allo stato le pretese relative ai restanti anni), tanto più in quanto non si afferma in ricorso essere tale sentenza passata in giudicato, non può significare il venir meno del *fumus* del reato proprio perché da valutare, quest'ultimo, in funzione alla natura dell'illecito, che non richiede neppure una previa azione di recupero da parte dell'amministrazione finanziaria (da ultimo, tra le altre, Sez. 3, n. 39079 del 09/04/2013, Barei e altro, Rv. 256376), comunque nella specie intervenuta nel 2013 con avviso di accertamento, e che si caratterizza semplicemente per il detrimento che le ragioni dell'Erario possono subire per effetto di condotte insidiose ed "oblique" rispetto a pretese, pur se ancora *in nuce*, esercitabili

dall'Amministrazione. Ed infatti il bene giuridico protetto dalla norma va individuato nella garanzia generica patrimoniale offerta al fisco dai beni dell'obbligato, tenuto conto che il debitore, ex art. 2740 c.c., risponde dell'adempimento delle proprie obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri. Del resto, a ben vedere, la "tenuta" anche costituzionale (in particolare sotto il profilo del principio di offensività) della configurabilità in chiave di pericolo dell'illecito (altrimenti davvero fragile) appare garantita dalla necessità che la condotta volta alla sottrazione del bene si caratterizzi per la natura simulata dell'alienazione del bene o per la natura fraudolenta degli atti compiuti sui propri o sugli altrui beni : in altre parole, solo un atto di disposizione del patrimonio che si caratterizzi per tali modalità, strettamente tipizzate dalla norma, può essere idoneo a vulnerare le legittime aspettative dell'Erario posto che, diversamente, verrebbe sanzionata, in contrasto con il diritto di proprietà, costituzionalmente garantito, ogni possibile condotta di disponibilità dei beni, allo stesso diritto di proprietà strettamente connaturata (ed è dunque per tale ragione che questa Corte ha già espressamente affermato che non integra il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte colui che, pur nella pendenza della procedura esattoriale, si limiti a disporre appunto dei propri beni : cfr. Sez.3, n. 25677 del 16/05/2012, Caneva e altro, Rv. 252996).

Va aggiunto che non necessariamente, poi, le condotte che siano caratterizzate dalle modalità simulatorie o fraudolente ricordate sono per ciò solo, *ipso iure*, idonee a "a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva"; il fatto che il legislatore abbia aggiunto espressamente un tale requisito come elemento costitutivo del reato, pur in presenza di condotte decettive del tipo ricordato, rende evidente che l'idoneità non è concetto equivalente alla realizzazione di un'alienazione simulata o di un atto fraudolento, non potendo l'accertamento della sussistenza del requisito prescindere da una valutazione dell'intero patrimonio del contribuente da rapportarsi alle pretese dell'Erario, ben suscettibili di essere infatti ugualmente garantite pur in presenza della realizzazione di atti simili.

Il rischio che la pretesa tributaria non trovi capienza nel patrimonio del debitore presuppone infatti che la diminuzione causata dall'atto realizzato comporti una riduzione significativa della garanzia, da valutare sia in relazione al credito sia in relazione al patrimonio del contribuente. A ragionare diversamente, del resto, diverrebbe impossibile, se non integrando reato, per qualunque soggetto che fosse debitore verso l'Erario di una somma superiore ad euro 50.000, e pur titolare di un patrimonio di gran lunga più consistente, compiere atti di disposizione del proprio patrimonio.

In definitiva, dunque, deve affermarsi che all'anticipazione della soglia di rilevanza penale della condotta, collocata in un momento nel quale l'obbligazione tributaria può non essere ancora sorta, deve necessariamente corrispondere, pena il possibile *vulnus* di principi di carattere costituzionale, una stretta interpretazione dei requisiti della condotta, configurante reato unicamente laddove si sia in presenza di vendita simulata o di altri atti fraudolenti idonei, nel senso appena rammentato, a porre in pericolo la pretesa tributaria.

7. Sicché, se, per quanto detto, l'assunto in ordine alla illegittimità del provvedimento per non debenza delle imposte richieste è infondato, è invece proprio sotto tale ultimo, complessivo, profilo della caratterizzazione della condotta, che l'ordinanza impugnata appare chiaramente deficitaria.

L'ordinanza impugnata, infatti, quanto alla vendita della "particella edificiale", effettuata con atto pubblico del 31/07/2014, dopo avere ricordato che il legale rappresentante della società svizzera acquirente non ebbe ad indicare in sede di rogito il titolare effettivo della società, attesa la possibilità che, secondo la normativa elvetica, il capitale azionario sia integralmente rappresentato da azioni al portatore, si è limitata ad affermare che si verserebbe in presenza di un'operazione "effettuata con una certa urgenza e comunque con una trasparenza dubbia", quali elementi che parrebbero poco compatibili con l'affermata volontà della ricorrente di dare una sistemazione complessiva al proprio patrimonio immobiliare.

Ma, in tal modo, quanto alla necessaria natura simulata dell'operazione, componente essenziale nella valutazione del *fumus* richiesta al Tribunale, l'ordinanza non ha a ben vedere in alcun modo motivato, sì da rendere evidente la violazione, qui sindacabile, dell'art. 125 c.p.p. (cfr., da ultimo, Sez.3, n. 28241 del 18/02/2015, P.M. in proc. Baronio e altro, Rv. 264011).

Ancor prima, peraltro, si sarebbe dovuta rendere una specifica motivazione in ordine in ogni caso, alla idoneità dell'operazione, ove in effetti simulata, a rendere totalmente o parzialmente inefficace la procedura di riscossione, secondo i criteri interpretativi della norma appena sopra esposti.

Va infatti premesso che, come ripetutamente precisato da questa Corte, il profitto del reato ex art. 11 cit. deve essere individuato non già nell'importo delle imposte non pagate, essendo quest'ultimo, semmai, il profitto delle ben diverse condotte di evasione, eventualmente commesse in precedenza ed integranti illecito penale in presenza dei requisiti di legge, bensì nel valore del bene o dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'amministrazione finanziaria che agisca per il recupero delle somme evase ed oggetto delle condotte

artificiose considerate dalla norma (da ultimo, Sez. 3, n. 10214 del 22/01/2015, Chiarolanza ed altro, Rv. 262754; Sez. 3, n. 40534 del 06/05/2015, Trust e altro, Rv. 265036).

Sicché, oltre a doversi rilevare che, nella specie, il profitto dovrebbe essere circoscritto al valore del bene in tesi accusatoria sottratto alla garanzia in favore dell'Erario, mentre pare essere stato erroneamente individuato, anche dal Tribunale, proprio nel risparmio derivato dal mancato pagamento delle imposte contestate in sede tributaria, l'ordinanza avrebbe dovuto spiegare, proprio alla luce della corretta identificazione del profitto relativo al reato in oggetto perché, anche a volere considerare simulata l'operazione in oggetto, il patrimonio complessivo della indagata, una volta sottratto il valore del bene *de quo* pari ad euro 650.000, non fosse comunque sufficiente a garantire le pretese dell'Amministrazione finanziaria.

**8.** Ne consegue l'annullamento con rinvio dell'ordinanza impugnata per nuovo esame che tenga conto dei rilievi di cui sopra.

**P.Q.M.**

Annulla l'ordinanza impugnata con rinvio al Tribunale di Bolzano.

Così deciso in Roma, il 24 febbraio 2016

Il Consigliere estensore

Il Presidente