

Studio n. 149-2012/C

Atti simulati o fraudolenti finalizzati alla sottrazione di beni alla riscossione di imposte

Approvato dalla Commissione Studi Civilistici del 15 marzo 2012

Sommario: 1. La norma - Rilevanza notarile della fattispecie di “sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte”; 2. Qualificazione soggettiva del reato; 3. Atti simulati e fraudolenti; 4. La finalità di sottrarsi al pagamento delle imposte; 4.1 La soglia fissata dalla norma per la rilevanza penale. condizione obiettiva di punibilità o elemento della fattispecie; 5. Il bene giuridico protetto; 6. Idoneità della condotta; 6.1. Idoneità dell’atto costitutivo di un fondo patrimoniale ad integrare il reato di sottrazione fraudolenta di beni alla riscossione; 7. Incertezza sulla portata delle norme tributarie. Elusione; 8. Conclusioni

1. La norma – Rilevanza notarile della fattispecie di “sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte”

L’art. 11, comma 1°, del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come novellato dal d.l. 31 maggio 2010, n. 78 (conv. in l. 30 luglio 2010, n. 122), dispone:

1. 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 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.⁽¹⁾

La fattispecie presenta aspetti di particolare interesse per il notaio in quanto uno degli elementi costitutivi del reato è rappresentato dal compimento di atti simulati ovvero fraudolenti, finalizzati a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva ed il perfezionamento di taluno di questi atti può avvenire mediante la stipulazione di un atto notarile. In quest’ottica, in via astratta e di prima approssimazione, il ricevimento dell’atto notarile

potrebbe configurare un contributo causale alla realizzazione dell'evento delittuoso che integra la previsione dell'art. 110 c.p. in tema di concorso di persone nel reato.

Tuttavia, posto che è possibile che il notaio non sia consapevole della simulazione dell'atto che sta ricevendo ovvero che non sia consapevole della finalità fraudolenta dell'atto posto in essere tra le parti, così come è ugualmente possibile che il notaio abbia il sospetto che l'atto posto in essere possa astrattamente avere finalità simulatorie o fraudolente, ci si deve interrogare su quali siano quegli elementi ulteriori che rendono la fattispecie penalmente rilevante secondo il paradigma della norma *de qua*.

E' opportuno, pertanto, esaminare la fattispecie in tutti gli elementi materiali che la compongono, determinare la qualificazione soggettiva del reato, verificare gli aspetti attinenti l'elemento psicologico del reato, precisare il bene giuridico protetto e, quindi, individuare quali siano le condotte che la predetta norma intende punire. All'esito dell'esame si potrà dare una risposta all'interrogativo principale, nel caso in cui un notaio riceva un atto simulato o potenzialmente fraudolento, su quale sia la linea di discriminazione nella prestazione notarile tra condotta lecita e condotta antiggiuridica penalmente rilevante. Tutto ciò nel presupposto che non qualunque attività simulata o fraudolenta è penalmente rilevante, ma esclusivamente quella finalizzata a conseguire determinati effetti individuati dalla norma stessa. Peraltro, essendo il reato *de quo* per definizione, reato doloso è essenziale determinare quali siano gli elementi della fattispecie sui quali deve proiettarsi l'intendimento ed il volere del professionista per integrare la condotta antiggiuridica punita dalla norma.

Va aggiunto che non deve trarre in inganno e far giungere a conclusioni affrettate l'esistenza dell'obbligo a carico del notaio di indagare la volontà delle parti prescritto dall'art. 47, comma 3°, della legge notarile (16 febbraio 1913, n. 89) sia perché l'indagine del notaio riguarda la volontà dichiarata dalle parti e, quindi, la norma non può far presumere che il notaio sia a conoscenza anche di eventuali fatti e circostanze sui quali i clienti siano stati reticenti, volutamente o per negligenza e sia perché un'eventuale negligenza da parte del notaio nell'accertamento del reale scopo effettivamente perseguito dalle parti contraenti sebbene possa essere stigmatizzabile da un punto di vista deontologico non può tradursi automaticamente in illecito penale che, nel nostro caso richiede la sussistenza dell'intendimento e della volontà di contribuire con la propria condotta alla realizzazione di un fine illecito.

2. Qualificazione soggettiva del reato

Sebbene l'*incipit* della norma utilizzi il pronome indefinito "chiunque", il reato in oggetto non può considerarsi "comune" ma va qualificato "reato proprio" in quanto consumabile

esclusivamente da chi rivesta la qualifica di “contribuente” che intende sottrarsi al pagamento di determinate imposte secondo il paradigma descritto nella norma stessa.

Pertanto, i soggetti diversi dal contribuente che partecipano all’ideazione ovvero offrono un contributo causale alla commissione del reato saranno punibili non in quanto pongono in essere la condotta tipica prevista dalla norma ma, ai sensi dell’art. 110 c.p., secondo le norme sul concorso nel reato, formale o materiale ⁽²⁾.

In quest’ottica, secondo una parte della dottrina ⁽³⁾, nel caso in cui il reato si perfezioni mediante un’alienazione simulata o un contratto fraudolento, il partecipante all’atto, diverso dal contribuente, sarebbe addirittura esente da responsabilità per implicita scelta di politica criminale da parte del legislatore che ha inteso punire il solo contribuente e non anche il partecipante/concorrente. In buona sostanza, si ritiene che perfezionandosi il contratto con la partecipazione di almeno due soggetti (almeno nei casi in cui la fattispecie si realizzi mediante il perfezionamento di atti simulati), la punibilità del solo contribuente corrisponderebbe implicitamente ad una precisa scelta di politica criminale di disinteresse alla punibilità del terzo *extraneus*. Se così fosse, la soluzione proposta eliminerebbe in radice la possibilità di coinvolgere, a titolo di concorso, soggetti diversi dal contribuente disattendendo le normali regole in tema di concorso nel reato ⁽⁴⁾. In realtà, la necessaria partecipazione di più soggetti all’atto simulato o fraudolento non si traduce necessariamente in necessaria partecipazione di più soggetti alla commissione del reato, in quanto l’atto simulato o fraudolento non integra esso solo la fattispecie criminosa ma costituisce un singolo elemento di una più articolata fattispecie penale che considera punibile non, *sic et simpliciter*, chi aliena simulatamente o compie atti fraudolenti ma chi compie questi atti per determinati scopi e nella consapevolezza dell’esistenza di un debito erariale superiore a determinati importi, dacché l’*extraneus* pur nella piena consapevolezza di concorrere al perfezionamento di un atto simulato o fraudolento potrebbe essere del tutto inconsapevole degli scopi per cui l’atto viene posto in essere ovvero potrebbe, ad esempio, non essere a conoscenza che le somme dovute all’erario siano superiori alle soglie fissate dalla norma ovvero potrebbe, sempre per esemplificare, ritenere che gli scopi ulteriori per cui l’atto viene posto in essere siano altri e non abbiano le finalità che integrano la fattispecie prevista dalla norma incriminatrice.

E’ evidente che, in concreto in tutti questi casi, sarà il giudice a dover valutare, nel merito, la condotta dell’*extraneus* e, quindi, verificare la sussistenza o meno del dolo che caratterizza la fattispecie *de qua* che essendo “dolo specifico” dovrà pur sempre tradursi in consapevolezza di tutti gli elementi richiesti dalla fattispecie stessa e nell’intenzionalità dell’azione ⁽⁵⁾. In quest’ottica, il reato in oggetto è qualificato nelle ipotesi testé esaminate plurisoggettivo “improprio” in quanto

sebbene presupponga la partecipazione di più persone alla commissione del fatto è punito il solo contribuente; gli altri partecipanti *“potrebbero rispondere a titolo di concorso per aver posto in essere una condotta atipica, diversa ed ulteriore rispetto a quella di concorrente necessario (ad esempio, di istigazione o di agevolazione) volta a permettere al contribuente di sottrarre simulatamente dei beni dal proprio patrimonio”* ⁽⁶⁾.

Nell'individuazione di coloro che rientrano nella categoria di “contribuenti” vanno inclusi, in caso di società o enti, i legali rappresentanti nella misura in cui sia a questi riferibile la titolarità del rapporto d'imposta.

3. Atti simulati e fraudolenti

Per quanto riguarda l'elemento materiale del reato, va precisato che le categorie di “atti simulati” e di “atti fraudolenti” non possono non evocare le corrispondenti nozioni di natura civilistica.

La simulazione, come è noto, si può presentare nella forma di simulazione assoluta, quando le parti non vogliono che l'atto apparentemente posto in essere produca effetti e nella forma di simulazione relativa, quando le parti vogliono effetti diversi da quelli prodotti dall'atto apparentemente posto in essere, nella forma dell'interposizione fittizia di persona, quando il destinatario effettivo degli effetti dell'atto è soggetto diverso da quello che appare nell'atto simulato ⁽⁷⁾, nella forma di simulazione parziale, qualora la simulazione riguardi esclusivamente un elemento del contratto, quale ad esempio il prezzo ovvero un'altra clausola. Peraltro, la simulazione, può riguardare sia un contratto che un atto unilaterale, in questo secondo caso è necessario un accordo tra il destinatario degli effetti dell'atto unilaterale ed il dichiarante.

Ciò che accomuna tutte le ipotesi sopra descritte è l'apparenza che l'atto simulato intende creare nel mondo giuridico: gli effetti prodotti dall'atto non sono quelli realmente voluti dai contraenti.

La simulazione costituisce, in via generale, esplicitazione dell'autonomia privata con rilevanza meramente civilistica ed il codice si limita a regolamentare:

- i) gli effetti che derivano dalla simulazione;
- ii) i rapporti tra le parti e nei confronti dei terzi;
- iii) i limiti alla prova dell'atto simulato (artt. 1414 e segg. c. c.).

Può avere rilevanza penale o amministrativa nei limiti in cui determinate norme penali, amministrative o tributarie sanzionano espressamente l'attività simulata in quanto finalizzata a

ledere o mettere in pericolo determinati beni giuridici di volta in volta individuati e, quindi in quanto posta in essere per la realizzazione di finalità ritenute illecite, ovvero qualora l'attività simulata integri una condotta penalmente o amministrativamente rilevante all'interno di categorie più generali (artifici, raggiri, etc.) ⁽⁸⁾.

Va ricordato che, sebbene l'accertamento della simulazione sia fisiologicamente di natura civilistica, qualora funga da elemento di una fattispecie penale sarà effettuato direttamente dal giudice penale sulla base dell'art. 2 del c.p.p. il quale demanda al giudice penale la risoluzione di ogni questione da cui dipende la decisione, salvo che sia diversamente stabilito. Dunque, in sede penale, l'accertamento della natura simulata di un atto non richiederà la sospensione del procedimento e la sua rimessione al giudice civile, salvo i casi di "particolare complessità" della controversia civile od amministrativa "pregiudicante" ovvero che l'altro procedimento sia già in corso e che, nel suo ambito, non siano previste "limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa" (in quest'ultimo caso, per evitare che il giudice penale possa subire l'efficacia vincolante di una sentenza resa da un giudice privo di poteri probatori pari ai suoi).

Nel codice civile l'atto fraudolento non è definito, quale categoria generale, ma è previsto dall'art. 1344 per sanzionare di illiceità la causa quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa (contratto in frode alla legge) ed è presupposto dagli art. 2901 e segg. in tema di azione revocatoria a garanzia della tutela del credito contro atti posti in essere allo scopo di pregiudicare le ragioni creditorie di terzi e, principalmente, a tutela della conservazione della generica garanzia patrimoniale sui beni del debitore.

La rilevanza civilistica dell'atto fraudolento è limitata alle ipotesi espressamente previste, invero, come affermato dalla S.C. nella recente sentenza del 20 marzo 2008, n. 7485, *"nell'ordinamento vigente non esiste alcuna norma che sancisca la nullità del contratto in frode ai terzi, essendo prevista espressamente la sola nullità del contratto in frode alla legge (art. 1344 c.c.). Qualora, pertanto, debba escludersi che il contratto costituisca un mezzo per eludere una norma imperativa, i diritti dei terzi sono tutelati da specifiche norme in relazione a specifiche situazioni, le quali consentono loro di reagire contro l'apparenza contrattuale e farne valere la nullità (per simulazione o contrasto con norme imperative) o di far dichiarare l'inefficacia del negozio a loro danno (azioni revocatorie o pauliane) (conf. Cass. 16 giugno 1981, n. 3905)."*

Queste prime indicazioni ci consentono, pertanto, di escludere la rilevanza penale o amministrativa di qualunque atto che astrattamente appaia simulato o in frode ai terzi, salvo le fattispecie penali esattamente individuate in cui gli atti simulati o fraudolenti costituiscono elemento costitutivo della condotta antigiuridica (oltre alla fattispecie in esame, si pensi, ad esempio, alla bancarotta, artt. 216 e segg. l.f.). Il notaio, in base all'art. 27 della legge 16 febbraio 1913 n. 89, non potrà rifiutare di prestare il suo ministero per il sol fatto che l'atto possa potenzialmente pregiudicare le ragioni di terzi ovvero perché sussistono elementi che possano far supporre che l'atto sia simulato. Peraltro, anche in relazione agli obblighi di adeguata verifica della clientela, previsti dal d.lgs. 21 novembre 2007, n. 231, in materia antiriciclaggio, il notaio sarà obbligato a segnalare un'operazione simulata o in frode ai terzi nei soli casi in cui sussistano sospetti che l'atto sia strumentale alla realizzazione di finalità di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo. Non può, inoltre, trascurarsi che l'obbligo di prestare il ministero notarile è ritenuto un valore così fondamentale nel sistema della circolazione dei beni che il legislatore ha disposto, ai sensi dell'art. 23 del *cit.* d.lgs. 231/2007, che il notaio pur in presenza di un sospetto di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo ovvero in caso di incompleta adeguata verifica del cliente ha l'obbligo di ricevere l'atto notarile, salvo valutare se effettuare segnalazione all'UIF ⁽⁹⁾.

Tornando all'esame degli elementi qualificanti gli atti simulati e fraudolenti, può affermarsi, in via di prima approssimazione, che con gli atti fraudolenti, diversamente dagli atti simulati, le parti intendono effettivamente conseguire gli effetti prodotti dall'atto stesso e, questi effetti, sono voluti per eludere precetti imperativi ovvero per ledere diritti o aspettative o, più in generale, posizioni soggettive di terzi soggetti. Da altro angolo prospettico, tecnicamente più adeguato, l'atto fraudolento rispetto all'atto simulato appare qualitativamente diverso: l'atto simulato è neutro rispetto alle finalità perseguite dalle parti, potendo perseguire finalità lecite o illecite, l'atto fraudolento persegue per definizione finalità contrarie alla legge o pregiudizievoli per i terzi, tuttavia, come osservato, nell'uno e nell'altro caso gli strumenti che l'ordinamento, in via generale, mette a disposizione del terzo pregiudicato per reagire rispetto ad un atto simulato o ad un atto fraudolento sono diversi (azione diretta all'accertamento della simulazione, azione revocatoria, azione di nullità per contrarietà alla legge); nell'art. 11 del d.lgs. 74/2000 il legislatore ha ritenuto di sussumere sotto la medesima fattispecie penale le alienazioni simulate e gli atti fraudolenti ponendo l'accento sulle finalità perseguite dal contribuente, ciò tuttavia non ci consente di non distinguere gli uni dagli altri ai fini dell'accertamento della responsabilità penale. Richiedendo la norma che la finalità illecita sia il prodotto di un'alienazione simulata o di un atto

fraudolento andrà dimostrato, di volta in volta, se l'atto posto in essere appartenga all'una o all'altra categoria.

Sviluppando quest'ultima considerazione è necessario interrogarsi se, nell'atto fraudolento, l'elemento caratterizzante risieda nella mera intenzione di cagionare un depauperamento del proprio patrimonio mettendo a rischio il buon esito della pretesa tributaria ovvero se l'atto posto in essere debba presentare un *quid* ulteriore rispetto allo "schema legale tipico" che, in qualche modo, gli dia una connotazione "fraudolenta".

E' preferibile ritenere che non sia sufficiente a tipizzare la fattispecie la mera intenzione "inespressa" del contribuente e ciò perché la finalità perseguita dal contribuente stesso, come si evince dalla lettura della norma, si aggiunge quale elemento ulteriore all'atto fraudolento, sicché la finalità perseguita è conseguenza e non elemento dell'atto stesso che, pertanto, per essere qualificato fraudolento dovrà avere al suo interno elementi in grado di qualificarlo oggettivamente come tale ⁽¹⁰⁾.

Tale conclusione, oltre che dalla chiara lettera della norma, ci sembra confortata anche dai risultati cui sono pervenuti dottrina e giurisprudenza in tema di causa concreta del contratto tendente a valorizzare gli interessi oggettivamente emergenti e non l'astratto schema legale tipico adottato dalle parti, interessi che, tuttavia, devono essere dedotti in modo oggettivo dal regolamento contrattuale posto in essere ovvero dal collegamento di più atti posti in essere per la realizzazione di scopi ulteriori rispetto a quelli più limitati realizzabili da un singolo atto ⁽¹¹⁾.

Anche nei casi concreti, passati al vaglio della giurisprudenza, tale *quid* ulteriore risulta sempre emergente dalle sentenze quale elemento essenziale a sostegno della ricorrenza del reato *de quo*, non limitandosi i giudici alla mera verifica del depauperamento del patrimonio derivante dall'atto.

Invero, la S.C. nella recente sentenza in data 17 giugno 2009, n. 25147 riteneva congrua la motivazione dei giudici di merito in ordine alla fraudolenza degli atti posti in essere in quanto questi avevano evidenziato che il prezzo di vendita dell'immobile era stato, immediatamente dopo la stipula del contratto traslativo, restituito alla società acquirente ed il relativo pagamento era stato annotato nelle scritture contabili societarie come "finanziamento da socio", sebbene l'imputato non facesse più parte della società.

Ugualmente nella sentenza in data 7 ottobre 2009, n. 38925, la S.C., in tema di costituzione di un fondo patrimoniale, riteneva lo stesso sospetto non in quanto tale ma perché nell'atto di costituzione *“non erano state indicate le ragioni della costituzione del fondo patrimoniale”*. La motivazione addotta sebbene non sia convincente sul piano dell'argomentazione, in quanto gli atti di costituzione non riportano in nessun caso le ragioni della loro costituzione in quanto queste sono espressamente previste dalla legge (art. 167 c.c. *“per far fronte ai bisogni della famiglia”*) e non possono essere modificate dall'autonomia privata, è interessante sotto il profilo della ricerca da parte dei giudici di un *quid* ulteriore rispetto ad un *“normale”* atto di costituzione del fondo patrimoniale a giustificazione della sua qualifica come *“fraudolento”*.

Per la verità, in più occasioni, la S.C. confonde, all'interno della motivazione la fraudolenza con la finzione, sebbene le due fattispecie, sul piano effettuale si distinguono nettamente, nel primo caso gli effetti sono **realmente** voluti per conseguire una determinata finalità, nel secondo caso gli effetti sono voluti solo **apparentemente** per conseguire determinate finalità ⁽¹²⁾. Così nella sentenza in data 6 marzo 2008, 14720, la S.C. ha ravvisato in un contratto di *“sale and lease back”* una simulata interposizione soggettiva di persona, laddove più verosimilmente gli atti posti in essere, per la dinamica giuridica in cui si sono realizzati, hanno dato luogo ad una vicenda negoziale in cui gli effetti prodotti sono stati realmente voluti dalle parti sebbene lo scopo pratico perseguito fosse quello di interporre fraudolentemente (e non apparentemente) un soggetto ad un altro. In modo analogo la S.C. nella sentenza in data 9 febbraio 2011, n. 19595 ha ritenuto che l'insieme di più operazioni di cessioni di azienda e di scissioni societarie hanno integrato la fattispecie in esame perché simulate nell'intento di sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario. Anche in questo caso si confonde la presenza di *“stratagemmi artificiosi”* all'interno del complesso di atti negoziali posti in essere, con la simulazione degli atti stessi.

In buona sostanza, nella convinzione che l'intenzione del legislatore sia stata quella di non tipizzare specifici atti integranti la fattispecie ma di includere nella fattispecie qualunque atto *“apparente o reale”* che sia idoneo a ledere il bene giuridico protetto dalla norma stessa (purché *“simulato”* o *“fraudolento”*) si trascura, da parte della giurisprudenza penale, una precisa qualificazione dell'atto posto in essere, sebbene la netta distinzione fra le due fattispecie dovrebbe avere concreta rilevanza, sul piano probatorio, in quanto gli elementi materiali da

individuare a dimostrazione di una condotta simulata saranno assolutamente diversi dagli elementi da individuare a dimostrazione della diversa condotta fraudolenta.

Il *quid* ulteriore necessario per qualificare l'atto "fraudolento" non potrà essere presunto dall'effetto pregiudizievole per i terzi ma dovrà essere ricavato dagli elementi oggettivi presenti nel regolamento contrattuale, nella ricerca della causa concreta del negozio posto in essere, cosicché dovrà emergere in modo oggettivo dall'atto stesso che l'unico apprezzabile interesse perseguito dalle parti è la frode delle ragioni dell'Erario.

In questa direzione può essere utile evidenziare il principio espresso dalla S.C. nella sentenza in data 17 ottobre 2008, n.25374, in tema di abuso del diritto, in cui si afferma il principio che "l'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica incombe all'amministrazione finanziaria, la quale non potrà certamente limitarsi ad una mera e generica affermazione, ma dovrà individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta"; *mutatis mutandis*, nel nostro caso la dimostrazione, da parte del giudice penale dovrà essere rivolta ad individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione posta in essere al solo scopo di sottrarsi al pagamento delle imposte in assenza di qualunque altro apprezzabile interesse perseguito dalle parti ⁽¹³⁾.

Peraltro, sebbene il tema esuli dall'economia del presente scritto, può discutersi se tra le condotte punite rientri qualunque "fatto" idoneo a ledere il bene protetto e, quindi, anche la distruzione o la soppressione di un bene o solo gli "atti giuridici"; in ossequio al principio di legalità, che deve rigorosamente accompagnare le norme penali, è preferibile ritenere che siano inclusi nella fattispecie solo i secondi e non qualunque fatto, tuttavia il circoscritto ambito di indagine che ci siamo proposti con il presente scritto non ci consente l'approfondimento di questo ulteriore tema ⁽¹⁴⁾.

4. La finalità di sottrarsi al pagamento delle imposte

Tornando all'esame degli elementi costitutivi della fattispecie in esame, va evidenziato che ciò che rende gli atti simulati o fraudolenti penalmente rilevanti sono le finalità per cui gli atti stessi sono posti in essere e, precisamente l'intento del contribuente 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*" ⁽¹⁵⁾.

La soglia di rilevanza è stata abbassata da euro 51.645,69 (somma così risultante dalla conversione in euro dell'originario importo di lire 100.000.00) ad euro 50.000,00 in forza del d.l. 31 maggio 2010, n. 78 (conv. in l. 30 luglio 2010, n. 122), di cui si è fatto cenno in precedenza, e fa riferimento esclusivamente alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto nonché agli interessi e sanzioni amministrative per dette imposte, cosicché la finalità sottrattiva di rilevanza penale non riguarderà genericamente qualunque rapporto debitorio nei confronti dello Stato o di altro ente pubblico, ma esclusivamente i rapporti debitori con l'Amministrazione finanziaria relativi alle imposte sul reddito (ad es., l'IRPEF, l'IRES, l'IRAP) o sull'IVA, ma non anche quelli che riguardano altre tipologie di obblighi tributari (ad es., le imposte di registro, la TARSU, le sanzioni amministrative, i debiti previdenziali, etc).

Peraltro, come accennato in precedenza, la giurisprudenza della Cassazione Penale ⁽¹⁶⁾, ritiene necessario, perché si integri la fattispecie criminosa, che, sotto il profilo psicologico, concorra **il dolo specifico** del soggetto agente (ovvero l'intenzione specifica di sottrarsi al pagamento del proprio debito tributario) ⁽¹⁷⁾.

Il dolo, proprio perché 'specifico', esige che l'intenzione in cui si materializza l'atto fraudolento deve riguardare una peculiare situazione debitoria tributaria del soggetto stesso e non qualsiasi solo ipotetico stato di soggezione tributaria. E' indicativo in tal senso quanto si legge nella sentenza n.5824/2008 della Cass. Penale laddove si evidenzia, nella ricerca dell'elemento psicologico che giustifica la condotta antigiuridica, che erano stati svolti rilievi in ordine alla ritenuta consapevolezza da parte dell'indagato delle conseguenze sul piano tributario degli accertamenti cui era stato sottoposto, e cioè a talune verifiche fiscali, cui erano seguite procedure contenziose sia pure con annullamento da parte delle commissioni tributarie dei primi atti di accertamento da parte del Fisco.

In buona sostanza, il dolo, quale elemento essenziale per l'integrazione della fattispecie penalmente rilevante, deve in qualche modo emergere con evidenza e non solo per presunzione, dovendo altrimenti ritenersi applicabile la fattispecie *de qua* ad ipotesi del tutto fisiologiche e non patologiche, quali, ad esempio, quella del soggetto che pur dispone di altri beni sui quali poter affermare le pretese creditorie del Fisco senza aggredire i beni 'sottratti' o del soggetto che, solo dopo alcuni anni dalla stipula dell'atto sottrattivo, e per cause sopravvenute ed imprevedibili al momento della stipula stessa, si trovasse nella materiale impossibilità di adempire ad un'obbligazione tributaria. Un'applicazione così ampia della norma penale in questione sarebbe in aperto contrasto con il principio costituzionale di ragionevolezza e comporterebbe una inaccettabile dilatazione delle ipotesi di punibilità, nonché di compressione del principio di determinatezza della fattispecie penale ⁽¹⁸⁾.

4.1 La soglia fissata dalla norma per la rilevanza penale. Condizione obiettiva di punibilità o elemento della fattispecie

In relazione alla detta soglia di rilevanza, è di non secondaria importanza chiarire se tale soglia costituisca una “condizione obiettiva di punibilità” ovvero se sia elemento che integra la fattispecie penale e ciò in quanto l’inclusione o meno in una o nell’altra categoria giuridica rileva ai fini del legame che deve sussistere tra l’elemento psicologico (dolo, generico o specifico) ed il fatto dedotto. In buona sostanza, se la soglia prevista dalla norma si considera una condizione obiettiva di punibilità, la fattispecie criminosa si perfezionerà a prescindere dalla superamento o meno di detta soglia, che fungerebbe quindi da elemento esterno al fatto criminoso rilevante ai soli fini della punibilità del soggetto. Il contribuente, di conseguenza, sarebbe punibile anche se avesse agito nella convinzione che il debito nei confronti dell’erario fosse notevolmente più basso di euro 50.000; diversamente, se si ritiene che la soglia prevista dalla norma sia elemento che integra la fattispecie criminosa, chi commette il reato dovrà avere la consapevolezza che l’azione è finalizzata alla sottrazione di beni alla riscossione di imposte che superino la soglia fissata dalla norma stessa, quanto meno *sub specie* del dolo eventuale.

Sul punto sussiste ampio dibattito in dottrina, riferito non solo alla disposizione in esame ma più in generale a tutte le norme incriminatrici contenute nel *cit.* d.lgs. 74/2010 che prevedono il superamento di determinate soglie di imposta ai fini della punibilità.

L’interpretazione preferibile, perché valorizza all’interno della fattispecie l’elemento intenzionale e, quindi, meglio si allinea ai valori espressi nell’art. 27 della cost., è senza dubbio quella che ritiene la soglia *de qua* elemento della fattispecie e non condizione obiettiva di punibilità, evitando così una sorta di responsabilità oggettiva del contribuente in tutti i casi in cui essendo assente l’intendimento di essere debitore nei confronti dell’Erario di somme superiori ad euro 50.000 mancherebbe la volontà di realizzare quella condotta che integra la lesione del bene giuridico protetto.

Peraltro, come affermato in dottrina ⁽¹⁹⁾, questa interpretazione è confortata anche dalla costruzione semantica della norma: *“la condotta deve infatti essere finalizzata a sottrarsi al pagamento di imposte ... interessi o sanzioni amministrative ... di ammontare complessivo superiore a lire cento milioni (oggi euro 50.000), dove il limite quantitativo è strettamente collegato (ed inscindibile) all’obbligazione che si cerca di non pagare: il soggetto intanto pone in essere atti fraudolenti in quanto si propone di non pagare un ben individuato debito tributario di entità superiore a lire cento milioni (oggi euro 50.000).”*

Anche il commento alle norme d.lgs. 74/2000 contenuto nella relazione governativa di accompagnamento conforta questa lettura della norma, laddove si afferma la necessità di inserire nell'elemento psicologico la coscienza e volontà di superare determinate soglie.

Le SS.UU. della Cassazione con la sentenza del 13 dicembre 2000 n. 35 hanno riconosciuto la qualifica di elemento costitutivo del reato alle soglie fissate nell'art. 3 del d.lgs. 74/2000 superando un orientamento contenuto in alcune sentenze della S.C. ⁽²⁰⁾ che, al contrario, riconosceva a dette soglie la natura di condizione obiettiva di punibilità; il principio, attualmente può ritenersi consolidato nelle ulteriori pronunce della Suprema Corte e può ritenersi applicabile per *aedem ratio* anche alla fattispecie in esame ⁽²¹⁾.

Ai fini di una corretta risposta all'interrogativo che ci siamo posti all'inizio del presente scritto in ordine alla possibilità che il notaio possa rispondere a titolo di concorso nel reato in oggetto, questo aspetto assume un rilievo significativo in quanto, per ritenere la condotta del notaio antiggiuridica dovrà sussistere da parte sua non solo l'intendimento e la consapevolezza di concorrere al perfezionamento di atti simulati o fraudolenti, ma anche la consapevolezza dell'esistenza di un'obbligazione tributaria (IVA o imposte sui redditi) superiore alla soglia fissata dalla norma.

5. Il bene giuridico protetto

Il riferimento alla finalità di sottrarsi al pagamento delle imposte richiede una riflessione ulteriore su quale sia il bene giuridico tutelato dalla norma, potendo in astratto ritenersi oggetto di tutela:

- l'obbligazione tributaria;
- la generica garanzia patrimoniale a tutela della riscossione dei tributi *de quibus*;
- la procedura di riscossione coattiva.

L'esatta individuazione del bene giuridico tutelato è essenziale al fine di delimitare l'estensione più o meno ampia della fattispecie criminosa e l'inclusione o l'esclusione di determinate condotte nel perimetro applicativo della norma. Invero, uno dei principi cardine del diritto penale è quello della necessaria lesività o offensività: la condotta per essere considerata antiggiuridica deve ledere o mettere in pericolo beni giuridici penalmente protetti.

Vigente l'art. 97, comma 6°, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (come modificato dall'art. 15, comma 4°, della legge 30 dicembre 1991, n. 413) - che rappresenta l'immediato precedente della disposizione in esame -, non vi era alcun dubbio che l'interesse protetto dalla norma era **l'esecuzione esattoriale** e la punibilità del contribuente presupponeva, per espressa previsione normativa, che l'amministrazione tributaria avesse già compiuto:

- i) accessi, ispezioni e verifiche;
- ii) avesse notificati gli inviti e le richieste previsti dalle singole leggi di imposta;
- iii) avesse notificati atti di accertamento o iscrizioni a ruolo;

quale ulteriore elemento essenziale, ai fini della configurabilità del reato, richiedeva la sussistenza di una procedura di riscossione in atto e la effettiva vanificazione, per effetto dell'atto posto in essere, della riscossione tributaria coattiva. Un quadro complesso che dava rilevanza penale esclusivamente a quelle condotte che, in una fase avanzata della procedura di riscossione, erano idonee a vanificare la effettiva realizzazione del credito tributario da parte dell'Erario: dunque, un reato di danno e non di pericolo

La nuova disposizione, diversamente, non richiede che siano iniziate o siano in corso attività di verifica o di accertamento, né tanto meno che sia pendente una procedura di riscossione, ma concentra l'antigiuridicità della condotta nell'idoneità degli atti simulati o fraudolenti a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.

La disposizione attualmente vigente, pertanto, fissa una tutela avanzata delle potenziali ragioni dell'Erario, dacché la fattispecie incriminante si è trasformata da reato di danno in reato di pericolo; il bene giuridico protetto non è più l'effettivo danno che subirebbe l'Erario per gli atti posti in essere dal contribuente, ma il mero rischio per l'Erario di non poter realizzare la pretesa tributaria per effetto di alienazioni simulate o altri atti fraudolenti poste in essere dal contribuente stesso e, quindi, in buona sostanza oggetto di tutela è *l'interesse dello Stato a mantenere integra la garanzia patrimoniale generica del contribuente*, di cui fa menzione l'art. 2740 c.c. Cosicché mentre, in via ordinaria, ai creditori il titolo III, capo V del codice civile attribuisce mezzi di tutela della garanzia patrimoniale di tipo civilistico (azione revocatoria, sequestro conservativo) escludendo la rilevanza penale di eventuali atti potenzialmente pregiudizievoli posti in essere dal debitore, nel caso in cui:

- i) creditore sia l'Erario;
- ii) il debito tributario riguardi le imposte dei redditi o l'IVA;
- iii) il loro ammontare superi determinate soglie, la condotta del debitore che ponga in essere atti simulati o fraudolenti entra in un'area di rilevanza penale.

L'idoneità della condotta, non implicando lesione effettiva, presuppone un giudizio *ex ante*, previsionale dell'effetto che può produrre rispetto alla riscossione del tributo.

La prospettata individuazione del bene giuridico protetto è allineata con il costante orientamento della S.C. che anche recentemente ⁽²²⁾ ha affermato che l'interesse oggetto di tutela diretta da parte della fattispecie incriminatrice in questione non è il diritto di credito del fisco; infatti, pur costituendo questo il fine ultimo perseguito dal legislatore, la sua lesione non

costituisce elemento necessario della fattispecie, potendo configurarsi il reato anche qualora, in concreto, dopo il compimento degli atti fraudolenti richiesti dalla norma, avvenga il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori.

6. Idoneità della condotta

Richiedendo espressamente la norma incriminatrice che gli atti posti in essere siano idonei a mettere in pericolo la pretesa tributaria, secondo il paradigma sopra precisato, vanno considerate eventuali "variabili" che in astratto possono prospettarsi e che possono incidere sul giudizio di idoneità degli atti in relazione alla lesione del bene giuridico protetto; ciò al fine di meglio palettare i confini operativi della norma in oggetto.

Dubbio è, innanzitutto, se un'obbligazione tributaria debba esistere o se sia incriminabile anche il comportamento di colui che compie atti simulati o fraudolenti prima che l'obbligazione tributaria sia sorta, ma in previsione del suo sorgere.

La Suprema Corte in una sua pronuncia ⁽²³⁾, esasperando il concetto di tutela della generica garanzia patrimoniale dovuta dal contribuente all'Erario, ha affermato che è penalmente rilevante *«qualsiasi atto che possa porre in concreto pericolo l'adempimento di un'obbligazione tributaria, indipendentemente dalla attualità della stessa»*, trascurando che la norma prevede quale elemento integrativo della fattispecie la volontà di sottrarsi al pagamento di determinate imposte che superino un determinato ammontare. L'inesistenza di un debito tributario non sembra conciliabile con la necessità che sussista tale dolo specifico.

Peraltro, come osservato in dottrina ⁽²⁴⁾ l'anticipazione dell'antigiuridicità della condotta in un momento in cui ancora non sussiste l'obbligo tributario evocherebbe il modello del cd. reato prodromico che attestava la linea d'intervento repressivo ad una fase meramente "preparatoria" dell'evasione d'imposta, in un momento, quindi, in cui non sussiste, in concreto, alcuna offesa degli interessi dell'erario ⁽²⁵⁾.

Sotto altro aspetto, trattandosi, come si è detto, di reato di pericolo e non di danno è difficilmente configurabile il reato tentato, salvo immaginare ipotesi del tutto marginali ⁽²⁶⁾; la consumazione del reato, invero, si perfeziona in un momento anticipato rispetto alla realizzazione della pretesa tributaria proprio perché la norma mira a reprimere quelle condotte che possono mettere a rischio la "conservazione della generica garanzia patrimoniale riservata all'erario"; la fattispecie, tuttavia, per essere penalmente rilevante richiede, come detto, che gli atti posti in essere siano **idonei** a ledere il bene stesso, secondo un giudizio *ex ante*.

Il giudizio di idoneità degli atti rispetto alla finalità illecita ci porta ad escludere, dall'ambito applicativo della norma, una serie di fattispecie che non sono né in astratto né in concreto in grado

di ledere il bene così individuato per carenza oggettiva del requisito dell'idoneità, secondo un giudizio prognostico dell'atto posto in essere.

Innanzitutto, il rischio che la pretesa tributaria non trovi capienza nel patrimonio del debitore presuppone che il depauperamento causato dall'atto posto in essere comporti una riduzione significativa della generica garanzia, da valutare in relazione al credito stesso ed al patrimonio del contribuente; dacché se il patrimonio del debitore è comunque oggettivamente sufficiente a soddisfare il debito tributario, non è prospettabile alcuna lesione del bene giuridico protetto. Se così non fosse, qualunque soggetto, per il sol fatto di essere debitore nei confronti dell'erario di una somma superiore ad euro 50.000, pur titolare di un patrimonio di valore di gran lunga superiore, non potrebbe compiere atti di disposizione del proprio patrimonio se non con il rischio di vedersi contestata la fattispecie in oggetto, con ricadute fortemente negative soprattutto nello svolgimento dei normali rapporti d'impresa e, più in generale, nella circolazione dei beni. A ciò si aggiunga che, poiché la norma parla di riscossione coattiva, non è rilevante solo la capienza del patrimonio in termini quantitativi, ma lo è anche la sua composizione in termini qualitativi, con riguardo alla possibilità di successo della esecuzione coattiva da parte della pubblica amministrazione.

In secondo luogo, l'idoneità dell'atto a ledere la conservazione della generica garanzia patrimoniale implica che non rientrano nel perimetro applicativo della norma gli atti aventi ad oggetto beni sui quali l'erario ha un diritto di prelazione ovvero che sono stati assoggettati a misure cautelari preventive da parte dell'Erario ovvero sono già oggetto di procedura esecutiva da parte dell'erario stesso. Il riferimento è alle ipotesi in cui l'ente riscossore abbia trascritto un pignoramento ovvero al caso in cui sia iscritta sul bene un'ipoteca, ovvero al caso in cui il bene sia soggetto a sequestro conservativo ovvero al caso in cui il bene sia gravato da privilegio speciale ovvero in ogni altro caso in cui la legge preveda l'inopponibilità degli atti posti in essere al creditore.

In caso di pignoramento, mi sembra che ci siano pochi dubbi sull'inidoneità dell'atto in quanto l'art. 2913 c.c. espressamente dispone: *"Non hanno effetto in pregiudizio del creditore pignorante e dei creditori che intervengono nell'esecuzione gli atti di alienazione dei beni sottoposti a pignoramento."* Gli art. 2914 e segg. c.c. completano il quadro delle inopponibilità di eventuali atti compiuti dal debitore in danno del creditore pignorante rendendo, pertanto, ininfluenti e, quindi, inidonei gli eventuali atti posti in essere, siano essi simulati o fraudolenti.

Analogamente deve argomentarsi per quanto riguarda un'eventuale iscrizione di ipoteca a garanzia del credito erariale da parte dell'ente riscossore ovvero la sussistenza di un privilegio speciale (ad es. art. 2780 n.1 c.c.) ovvero la trascrizione di una misura cautelare idonea a rendere inefficaci gli atti compiuti. Anche in questi casi le regole codicistiche previste per le ipoteche (artt.

2858 c.c. e segg.), per i privilegi (artt. 2777 c.c. e segg.) ovvero relative alla trascrizione delle misure cautelari rendono eventuali atti posti in essere dal debitore inidonei a pregiudicare il buon esito della riscossione ⁽²⁷⁾.

Peraltro, dovendo l'idoneità essere valutata secondo un giudizio *ex ante*, eventuali vicende successive non dovrebbero influire nel giudizio sulla liceità o illiceità della condotta.

Queste conclusioni, peraltro, possono ritenersi contenute implicitamente nelle numerose pronunce della Suprema Corte ⁽²⁸⁾ che individuando il bene protetto dalla norma, come più volte detto, nella *"tutela della generica garanzia patrimoniale offerta al fisco dai beni dell'obbligato"*, escludono dall'area applicativa della norma tutti i casi in cui le ragioni dell'erario trovano la loro tutela non genericamente *"in tutti i beni presenti e futuri del debitore"*, secondo il paradigma dell'art. 2740 c.c, ma sono concentrate su determinati beni e gli atti posti in essere dal debitore su questi beni siano **per legge inidonei** a ledere la pretesa tributaria.

Ciò è confermato, argomentando *a contrario*, anche da quanto affermato dalla S.C. nella sentenza della III sez. penale del 7 ottobre 2009, n.38925 in tema di costituzione di fondo patrimoniale finalizzato alla sottrazione di beni alla riscossione di imposte. Nella suddetta sentenza si afferma che con la costituzione del fondo patrimoniale *"alcuni beni immobili o mobili iscritti in pubblici registri vengono destinati a soddisfare i bisogni della famiglia e quindi sono parzialmente sottratti all'espropriabilità. Invero, a norma dell'articolo 170 c.c., l'esecuzione sui beni del fondo sui frutti non può avere luogo per debiti che il creditore conosceva essere stati contratti per scopi estranei alla famiglia; il credito fiscale non ha alcuna attinenza con i bisogni della famiglia ma sorge automaticamente quando si verificano i presupposti che determinano la nascita dell'obbligazione tributaria."* Orbene, se il fulcro del ragionamento sull'idoneità della condotta poggia sull'astratta opponibilità dell'atto all'erario può ritenersi confermato, *a contrario*, che laddove gli atti non siano opponibili, per una precedente trascrizione di un pignoramento o di un'iscrizione di un'ipoteca o per la sussistenza di un privilegio la condotta non sarebbe idonea ad integrare la fattispecie criminosa.

L'esistenza di una speciale garanzia su determinati beni, consente di distinguere le ipotesi sopra descritte con le altre ipotesi in cui l'ordinamento assegna al creditore azioni a tutela del suo credito (ad es. art. 2901 c.c.); in questi ultimi casi, la possibilità per il creditore di agire a tutela del suo credito per conservare la generica garanzia patrimoniale sui beni del debitore non fa venir meno la pericolosità dell'atto simulato o fraudolento in quanto l'atto posto in essere comporta un immediato depauperamento del patrimonio del debitore la cui originaria consistenza può esser ripristinata solo a seguito di un'eventuale esperimento vittorioso dell'azione revocatoria da parte del creditore. La pericolosità della condotta, quindi, è valutata *ex ante* in relazione alla possibilità

che il creditore non si attivi ovvero non riesca a dimostrare le sue ragioni traducendosi l'esperimento dell'azione revocatoria in un onere del creditore. Diversamente, nei casi di preesistenza di un pignoramento, di un'ipoteca o di un privilegio (o delle altre analoghe misure) gli effetti di inopponibilità e, quindi, di inoffensività dell'atto, nei confronti dei terzi aventi causa e creditori discendono direttamente dalla legge.

Non sembra che contrasti con questo ragionamento la recente sentenza della S.C. in data 9 febbraio 2011, n. 19595 che ha affermato la responsabilità del contribuente per aver stipulato un fondo patrimoniale anche se questo non era stato annotato a margine dell'atto di matrimonio e, quindi, non era opponibile ai terzi. Correttamente la S.C. ha ritenuto che il reato *de quo* si è consumato con il mero perfezionamento dell'atto costitutivo del fondo, *"in quanto l'annotazione sull'atto matrimoniale esulava dalla potestà di controllo perché costituisce un atto dovuto che grava sul notaio che ha redatto il contratto; essa, ai fini civili, determina il momento di opponibilità del fondo ai terzi, mentre ai fini penali si traduce,...., in un post factum non punibile"* ⁽²⁹⁾ .

Restando in tema di rilevanza, ai fini dell'idoneità della condotta, dell'esatta individuazione del bene giuridico protetto, va osservato che essendo il reato *de quo* reato di pericolo a nulla rileva che l'obbligazione tributaria sia in seguito onorata o estinta ⁽³⁰⁾. Il reato previsto nella disposizione contenuta nell'art. 11 del d.lgs. 74/2000, rispetto all'analogo norma contenuta nell'art. 97, comma 6°, del D.P.R. 602/73, si consuma con il perfezionamento dell'alienazione simulata o dell'atto fraudolento ed a nulla rileva se, in concreto, tale atto abbia realizzato o meno la finalità programmata dal debitore; eventuali ravvedimenti e/o ripensamenti hanno una loro rilevanza come circostanze attenuanti e, quindi, in sede di applicazione della pena, ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. 74/2000.

Diversa è invece, l'ipotesi in cui la pretesa tributaria sia inesistente o illegittima. In quest'ultimo caso l'accertamento dell'inesistenza della pretesa tributaria farebbe venir meno uno dei presupposti del reato stesso rendendo lo stesso "impossibile" ai sensi dell'art. 49 comma 2°, c.p. che, come noto, esclude la punibilità quando, per la inidoneità dell'azione o per l'inesistenza dell'oggetto di essa, è impossibile l'evento dannoso o pericoloso. Ciò appare confermato, *a contrario*, dalla sentenza della S. Corte n. 36290/2011 che, in relazione ad un'assunta inesistenza del reato per inesistenza del debito tributario, afferma che non emergendo dal ricorso e dal provvedimento impugnato le cause e le ragioni della disposta ablazione del titolo esecutivo non può deterministicamente dedursi l'inesistenza del credito vantato dall'erario per mancato pagamento di imposte, di interessi e di sanzioni amministrative; l'argomentazione riportata nella sentenza si basa, dunque, non sull'infondatezza dell'argomentazione (inesistenza del debito) ma sulla sua carenza probatoria.

6.1. Idoneità dell'atto costitutivo di un fondo patrimoniale ad integrare il reato di sottrazione fraudolenta di beni alla riscossione

Particolare attenzione meritano gli atti di costituzione del fondo patrimoniale ⁽³¹⁾ perché in più occasioni sono stati ritenuti dalla giurisprudenza penale atti idonei ad integrare la fattispecie penale *de qua* ⁽³²⁾.

Il *quid* che integrerebbe la "fraudolenza", secondo quanto argomentato dalla S.C. nella sentenza datata 7 ottobre 2009, n. 38925, sarebbe rappresentato dalla circostanza che nell'atto di costituzione "*non erano state indicate le ragioni della costituzione del fondo patrimoniale*".

La finalità sottrattiva invece sarebbe ravvisabile, secondo la medesima giurisprudenza, quale conseguenza dell'effetto segregativo derivante dal fondo patrimoniale, opponibile all'Amministrazione finanziaria, in forza dell'art. 170 c.c.

Entrambi gli aspetti meritano qualche riflessione.

Sul primo punto, relativo all'omessa rappresentazione delle ragioni per le quali i coniugi intendono costituire un fondo patrimoniale, va evidenziato che non si rinviene all'interno del sistema normativo che disciplina il fondo patrimoniale alcun dato positivo da cui far derivare un siffatto onere a carico dei coniugi, ai quali, in caso contrario, verrebbe negata la possibilità di perfezionare un valido fondo patrimoniale laddove non abbiano interessi ulteriori rispetto all'interesse normativamente individuato dall'art. 169 c.c. "di far fronte ai bisogni della famiglia".

Sviluppando l'argomentazione della S.C. si dovrebbe ritenere che l'interesse individuato dalla norma sia insufficiente a sorreggere la causa della convenzione che di volta in volta andrebbe integrata da ulteriori elementi a sostegno della scelta effettuata dai coniugi. Al contrario, sembra più aderente al dato positivo ritenere che la scelta dei coniugi di costituire determinati beni in fondo patrimoniale sia un mero atto di attuazione dell'indirizzo familiare, all'interno dell'autonomia contrattuale loro riconosciuta (art 144 c.c.) e lo strumento per rimediare ad eventuali usi fraudolenti in pregiudizio alle ragioni creditorie è dato dalla generale azione revocatoria ovvero dagli strumenti, di volta in volta, previsti dal legislatore in un ragionevole bilanciamento dei diversi interessi coinvolti.

D'altronde, non può trascurarsi la costante prassi operativa di oltre trentacinque anni di vigenza dell'istituto *de quo* durante i quali non sono noti casi nei quali i coniugi hanno ritenuto di premettere a giustificazione della costituzione di un fondo patrimoniale motivi specifici che riguardassero situazioni personali o economiche della famiglia o di componenti della famiglia ad integrazione o sostegno della finalità normativamente prevista di "*far fronte ai bisogni della famiglia*" ⁽³³⁾. Peraltro, se l'interesse a far fronte ai bisogni della famiglia non fosse di per sé

sufficiente a sorreggere la costituzione di un fondo patrimoniale ma richiedesse l'integrazione ed evidenziazione di ulteriori specifici interessi meritevoli di tutela, di volta in volta individuati dai coniugi, ci si dovrebbe chiedere quale autonomia avrebbe questo istituto rispetto al vincolo di destinazione previsto dall'art. 2645 ter c.c.; né sembra ragionevole ritenere che i coniugi sarebbero tenuti a giustificare un interesse ulteriore nei soli casi in cui è potenzialmente presente un contrapposto interesse dei terzi alla costituzione del fondo patrimoniale. Il bilanciamento tra interessi della famiglia ed interessi dei terzi trova la sua soluzione in una precisa scelta di politica legislativa che si è tradotta sia nell'art. 170 c.c. che ha selezionato i creditori che possono giovare dell'effetto segregativo del fondo patrimoniale, sia nei rimedi generali a disposizione dei terzi creditori (azioni pauliane e revocatorie) ⁽³⁴⁾.

Non sembra, quindi, che la fraudolenza possa *tout court* argomentarsi dalla mancata esplicazione delle ragioni giustificative a sostegno della costituzione del fondo patrimoniale, ma dovrà dedursi dalla presenza di ulteriori elementi atti a qualificare l'atto "fraudolento". Ragionando diversamente si perverrebbe ad una presunzione di equivalenza tra effetto segregativo e finalità fraudolenta con un'inversione dell'onere della prova a carico dei coniugi (o del coniuge-contribuente) che dovrebbero dimostrare l'esistenza di interessi ulteriori a giustificazione della costituzione del fondo ogni qual volta ci sia un potenziale terzo controinteressato all'effetto segregativo prodotto dal fondo. Nella logica del sistema, al contrario, la presunzione dovrebbe essere a favore della liceità dell'atto in assenza di elementi oggettivi che facciano presumere il contrario e la dimostrazione dell'eventuale illiceità o fraudolenza dovrebbe essere dimostrata da chi intende giovare e la invoca, attraverso circostanze, cronologie di eventi, fatti e condotte, anche esterne all'atto, che in modo univoco e concordante siano utili a riqualificare la convenzione in termini di "fraudolenza".

L'esame del secondo aspetto che emerge dalle citate pronunce della S.C. penale riguarda l'opponibilità del fondo patrimoniale all'Amministrazione finanziaria. La sussistenza o meno di tale elemento riveste una rilevanza decisiva in ordine al giudizio di idoneità di un atto di costituzione di fondo patrimoniale ad integrare la fattispecie di cui all'art. 11 *de quo*; invero, se il vincolo fosse inopponibile all'Erario l'atto di costituzione sarebbe neutro e, quindi inidoneo, rispetto alla procedura di riscossione.

Il presupposto argomentativo da cui sono partite entrambe le sentenze della S.C. è costituito dalla seguente affermazione: *"Con tale fondo alcuni beni immobili o mobili iscritti in pubblici registri vengono destinati a soddisfare i bisogni della famiglia e quindi sono parzialmente sottratti all'espropriabilità. Invero, a norma dell'articolo 170 c.c., l'esecuzione sui beni del fondo sui frutti non può avere luogo per debiti che il creditore conosceva essere stati contratti per scopi estranei*

alla famiglia; il credito fiscale non ha alcuna attinenza con i bisogni della famiglia ma sorge automaticamente quando si verificano i presupposti che determinano la nascita dell'obbligazione tributaria" (Cass. 38925/2009) ⁽³⁵⁾. Dunque, seguendo questo ragionamento, in tanto sussiste l'idoneità ad integrare la condotta antiggiuridica in quanto i beni del fondo patrimoniale non possono essere aggrediti dall'Erario per la riscossione di crediti tributari perché estranei a soddisfare i bisogni della famiglia.

Tale assunto non sembra condivisibile. Secondo l'orientamento che può definirsi consolidato della Cassazione civile ⁽³⁶⁾ *"sono ricompresi nei bisogni della famiglia anche le esigenze volte al pieno mantenimento ed all'armonico sviluppo della famiglia nonché al potenziamento della sua capacità lavorativa, con esclusione solo delle esigenze di natura voluttuaria o caratterizzate da interessi meramente speculativi. (...) Coerentemente all'opinione dominante in dottrina si ritiene che spetta al debitore provare che il creditore conosceva l'estraneità del credito ai bisogni della famiglia; ciò perché i fatti negativi (in questo caso l'ignoranza) non possono formare oggetto di prova ed ancora perché esiste una presunzione di inerenza dei debiti ai detti bisogni."*

In buona sostanza, la giurisprudenza civile è orientata, in modo costante, a ritenere ricompresi tra i "debiti destinati a soddisfare i bisogni della famiglia", per esclusione, tutti i debiti ad eccezione di quelli voluttuari o determinati da interessi speculativi e ad applicare il principio che l'esclusione dall'esecuzione forzata, a norma dell'art. 170 c.c., vale soltanto se concorra l'elemento psicologico e soggettivo della conoscenza, da parte del creditore, circa l'estraneità del debito ai bisogni della famiglia ⁽³⁷⁾ con onere della prova, relativamente alla "conoscenza dell'interesse voluttuario" o speculativo" da parte del creditore, a carico del debitore. Muovendo da tale premessa, non può che dedursi un'oggettiva impossibilità, di fatto e di diritto, da parte del debitore di opporre la costituzione del fondo patrimoniale all'Amministrazione Finanziaria per sottrarsi al pagamento dei debiti tributari, dovendosi escludere, in termini assoluti, sia che l'obbligazione tributaria possa essere considerata "voluttuaria" o "speculativa" sia, a maggior ragione, che l'Amministrazione finanziaria possa essere a conoscenza di tale caratteristica dell'obbligo.

Non è, peraltro, condivisibile la posizione di chi ritiene *tout court* il debito tributario inidoneo a soddisfare interessi della famiglia nel presupposto che *i debiti fiscali incidono negativamente sui bisogni della famiglia e dunque sono assolutamente confliggenti con questi, perché il relativo pagamento comporta la riduzione della ricchezza disponibile per le necessità familiari e pregiudica le disponibilità finanziarie che il singolo contribuente impiega per i suoi bisogni, ivi compresi quelli familiari* ⁽³⁸⁾. Invero, questa tesi trascura che l'obbligazione tributaria è priva di una sua valenza

autonoma essendo strettamente collegata al presupposto impositivo: pertanto, l'indagine circa la rispondenza del debito tributario agli interessi familiari deve investire non il risultato "contabile" negativo che si ottiene all'esito del pagamento ma il fatto che ha dato luogo all'imposizione. Così come non può condividersi l'ulteriore obiezione, riguardante gli illeciti tributari, che ritiene gli stessi per definizione contrari agli interessi della famiglia perché "*contra legem*", in quanto essa trascura di considerare che l'inadempimento di obblighi tributari (si pensi all'evasione fiscale) si traduce comunque in arricchimento per il nucleo familiare e la valutazione della sussistenza di un "interesse della famiglia" non può essere condotto in termini etici ma va esclusivamente rispetto alla convenienza economica ⁽³⁹⁾.

In questa direzione appare anche la recente sentenza della S.C. civ. 16 dicembre 2011 dep. Il 30 gennaio 2012 n. 1295/2012 dove a fronte della richiesta dei ricorrenti di affermare l'estraneità *tout court* del debito tributario alla soddisfazione dei bisogni della famiglia, la S.C. ribadisce che l'opponibilità del vincolo può derivare esclusivamente dalla dimostrazione da parte del debitore dell'estraneità del debito ai bisogni familiari e della conoscenza di tale estraneità in capo al creditore ⁽⁴⁰⁾.

7. Incertezza sulla portata delle norme tributarie. Elusione

Affine alla tematica del reato impossibile è la disposizione contenuta nell'art. 15 del cit. d.lgs. 74/2000 che dispone: "al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'art. 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione".

La disposizione in oggetto va ad integrarsi con la disposizione contenuta nel cit. 3° comma dell'art. 47 c.p. che già esclude la punibilità in caso di errore su una legge diversa dalla legge penale quando ha cagionato un errore sul fatto che costituisce reato ⁽⁴¹⁾. La *ratio* della disposizione è da ricercarsi nella particolare complessità della normativa tributaria che spesso rende l'applicazione delle stesse controversa; l'obiettiva incertezza funge da elemento di esclusione della colpevolezza coerentemente al principio di personalità della responsabilità penale contenuto nell'art. 27 della Cost. ⁽⁴²⁾.

Sotto altro profilo, non va confusa la fattispecie in esame con le ipotesi di atti posti in essere con l'intento di eludere le norme fiscali. Elusione ed evasione si pongono su due piani nettamente distinti; la prima consiste in un comportamento del contribuente teso ad evitare il pagamento di tributi senza violare la legge e senza, quindi, incorrere in alcuna sanzione da parte dell'Autorità, la frode fiscale, al contrario, è un vero illecito ed una reale violazione della norma tributaria ⁽⁴³⁾.

A ciò si aggiunga che la fattispecie in esame è caratterizzata dalla presenza di atti fraudolenti o alienazioni simulate, mentre l'elusione è un fenomeno di rilevanza esclusivamente tributaria, per il quale non è prevista la punibilità in quanto non è una fattispecie di reato.

8. Conclusioni

Alla luce di quanto fin qui esposto può concludersi che se è vero che il concorso del notaio nella commissione del reato è astrattamente configurabile, è altrettanto vero che la condotta antiggiuridica non può essere ascritta al sol fatto che il notaio abbia ricevuto un atto simulato o fraudolento. La fattispecie criminosa prevede infatti ai fini della punibilità che il notaio "sappia e voglia" (art. 43 c.p.) e quindi che abbia:

1) la consapevolezza:

- che l'atto sia simulato o sia fraudolento
- che sussista un debito tributario a carico del soggetto che aliena simulatamente o dispone fraudolentemente dei propri beni;

- che il debito tributario sia riferibile al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte;

- che l'ammontare complessivo del debito tributario sia di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila;

2) la volontà:

- di contribuire con la propria condotta alla realizzazione dell'evento antiggiuridico e, quindi, far proprio il fine illecito dell'autore.

Affinché il notaio risponda ai sensi dell'art. 110 c.p. si esige che il medesimo dia un "contributo causale" alla realizzazione dell'evento. Verosimilmente, per il notaio che "sa" il volere ed il contributo causale può ritenersi "*in re ipsa*" nella stipulazione dell'atto notarile, salvo eventuali casi di coercizione (fisica o morale) della volontà del professionista da parte dell'autore ovvero di induzione in errore del professionista da parte dell'agente ex artt. 48 c.p.

Peraltro, l'antigiuridicità della condotta va valutata anche in relazione all'idoneità dell'atto posto in essere, secondo un giudizio *ex ante*, a mettere in pericolo la pretesa tributaria e, quindi, saranno esclusi dal perimetro applicativo della norma tutti quegli atti che, per effetto della legge, non siano idonei a mettere in pericolo la pretesa creditoria alla conservazione della generica garanzia patrimoniale sul patrimonio del debitore, in quanto riferibili a beni oggetto di garanzie speciali a favore dell'erario (ipoteca, privilegio speciale) ovvero già assoggettati a misure cautelari o di esecuzione forzata (sequestro, pignoramento). Gli atti relativi a questi beni, anche se simulati o fraudolenti, di fatto, non comportano nessun rischio per la conservazione della garanzia generica

del patrimonio del debitore (bene giuridico protetto dalla norma in esame) in quanto inopponibili al creditore.

L' idoneità dell'atto simulato o fraudolento a ledere la pretesa dell'erario, inoltre, presupponendo, come detto, una valutazione *ex ante* della capacità patrimoniale del debitore implica che il depauperamento per essere penalmente rilevante deve essere valutato in relazione alla consistenza complessiva del patrimonio del contribuente, in quanto conservazione della generica garanzia patrimoniale non può *tout court* tradursi in una generica indisponibilità del proprio patrimonio a carico del contribuente che abbia un debito relativo all'IVA o alle imposte dei redditi superiore a 50.000 euro, ma vale ad attribuire rilevanza penale a quegli atti, posti in essere dal contribuente, idonei a ridurre il proprio patrimonio in misura tale da **mettere in pericolo** la realizzazione del credito tributario, secondo il paradigma contenuto nella norma *de qua*.

Il debito tributario, inoltre, dovrà essere preesistente all'atto posto in essere e dovrà essere esente da vizi di nullità o inesistenza, sebbene non sia necessario che l'amministrazione tributaria abbia già compiuto un'attività di verifica, accertamento o iscrizione a ruolo; né, ai fini della configurabilità del reato, è richiesta la sussistenza di una procedura di riscossione in atto e la effettiva vanificazione della riscossione tributaria coattiva. Trattandosi di reato di pericolo, il successivo adempimento del debito tributario non costituirà causa scriminante, ma sarà valutata come circostanza attenuante ad effetti speciali, ai sensi degli artt. 13 e 14 del cit. d.lgs. 74/2000.

In ogni caso il dolo, che nella fattispecie in esame è specifico, costituisce elemento essenziale per l'integrazione della fattispecie penalmente rilevante e deve in qualche modo emergere con evidenza e non solo per presunzione; l'intenzione in cui si materializza l'atto fraudolento deve riguardare una peculiare situazione debitoria tributaria del soggetto stesso e non qualsiasi solo ipotetico stato di soggezione tributaria.

Va aggiunto che il notaio non può scegliere discrezionalmente se ricevere o rifiutare l'atto notarile ma laddove non siano presenti aspetti oggettivi che rendano l'atto notarile "espressamente proibito" ha l'obbligo di prestare il suo ministero in forza del disposto del combinato disposto degli art. 27 e 28 della legge notarile (l. 89/1913).

Quale considerazione finale, pur in presenza di tutti i distinguo sopra esposti, all'interno di un quadro normativo particolarmente complesso in cui sono presenti aspetti di natura tributaria, civilistica e penale, tenuto conto che:

i) da parte della giurisprudenza penale non è data particolare importanza ai concetti civilistici presenti nella norma nel presupposto che l'endiadi alienazioni simulate ed atti fraudolenti rientri qualunque attività negoziale idonea a realizzare l'evento delittuoso;

ii) dell'assenza di condotte antigiuridiche tipizzate;

sarà opportuno evitare di rilasciare pareri e consulenze che in qualche modo possano essere interpretati, in modo più o meno legittimo, dall'Autorità Giudiziaria come un possibile contributo alla realizzazione della fattispecie criminosa ovvero quale ipotesi di reato degna di approfondimento quanto meno in una fase preliminare del procedimento giudiziario.

Marco Krogh

-
- 1) La precedente stesura della disposizione era la seguente: "*1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a tre 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 51.645,69, 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.*". L'attuale disposizione è stata introdotta dal comma 4 dell'art. 29, D.L. 31 maggio 2010, n. 78. La norma che, invece, ha costituito l'antefatto della fattispecie in esame era contenuta nell'art. 97, comma 6°, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 che disponeva: "Il contribuente che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte, interessi, soprattasse e pene pecuniarie dovuti, ha compiuto, dopo che sono iniziati accessi, ispezioni e verifiche o sono stati notificati gli inviti e le richieste previsti dalle singole leggi di imposta ovvero sono stati notificati atti di accertamento o iscrizioni a ruolo, atti fraudolenti sui propri o su altrui beni che hanno reso in tutto o in parte inefficace la relativa esecuzione esattoriale, è punito con la reclusione fino a tre anni. La disposizione non si applica se l'ammontare delle somme non corrisposte non è superiore a lire 10 milioni." Sulle novità introdotte dal d.l. 78/2010, cfr. S. GENNAI – A. TRAVERSI, *I delitti tributari*, Giuffré, 2011, pag. 171 e segg.
 - 2) Cfr. S. GENNAI – A. TRAVERSI, *I delitti tributari*, Giuffré, 2011, pag. 173.; E. Mastrogiacomo, *La frode nella riscossione: limiti e criticità*, Riv. Dir. trib., 06, 661.
 - 3) Cfr. C. SANTORIELLO, *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte e falso in transazione fiscale*, in Fisco, 2011, 16, 2529.
 - 4) Cfr. E. MASTROGIACOMO, *La frode nella riscossione cit.*, Riv. Dir. trib., 06, 661.
 - 5) Va tenuto presente che nella fattispecie in esame non è ammissibile il "dolo eventuale" in quanto trattasi di specie di reato caratterizzato dal dolo specifico. Il dolo eventuale può aversi solo in fattispecie di reato contraddistinte dal dolo generico. la necessità di un dolo specifico è resa evidente dal tenore della norma, nella parte in cui fa riferimento "al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative" per un certo ammontare minimo. Cfr. Cassazione penale 22 dicembre 2010, n. 44937 secondo cui la finalità oggetto del dolo specifico deve essere certamente rappresentata e voluta dall'agente come conseguenza della sua condotta, e, pertanto, il dolo specifico in sé e per sé è incompatibile con il dolo eventuale. In tema di rapporti tra dolo specifico e dolo eventuale cfr. Cassazione, Sezioni Unite Penali, 30 marzo 2010, n. 12433. In dottrina, da ultimo R. MAZZON, "*Dolo eventuale e dolo specifico nel concorso*", in *Persona e Danno*, a cura di Paolo Cendon://www.personaedanno.it/index.php?option=com_content&view=article&id=37241&catid=206&Itemid=456&contentid=0&mese=12&anno=2011
 - 6) Così E. MASTROGIACOMO, *La frode nella riscossione cit.*, Riv. Dir. trib., 06, 661.
 - 7) Cassazione Penale, Sezione III, Sentenza del 6 marzo 2008 n. 14720: "*In tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11, D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74) commesso mediante simulazione contrattuale, è idonea a configurare gli "atti fraudolenti" richiesti dalla norma non solo la simulazione oggettiva sotto forma della veridicità e congruità del prezzo pattuito, ma anche la simulazione soggettiva intesa quale interposizione fittizia di persona. (Fattispecie di vendita simulata mediante stipula di un apparente contratto di "sale and lease back").*"
 - 8) Come osserva C. SANTORIELLO, *Sottrazione fraudolenta op. e loc. cit...* "In questo quadro piuttosto articolato della disciplina in tema di esercizio e godimento dei diritti di proprietà (...) il diritto penale interviene allorché la ricorrenza di determinate circostanze normativamente prefissate viene a privare il singolo proprietario della esclusiva disponibilità della cosa, subordinando l'utilizzo della stessa a determinate condizioni o al raggiungimento di specifici obiettivi."
 - 9) Sul piano delle conseguenze civilistiche derivanti dal contratto simulato o in frode alla legge in violazione della fattispecie in esame, cfr. il materiale di studio distribuito dal Consiglio Superiore della Magistratura, Nona Commissione – Tirocinio e Formazione Professionale – coordinatore Dr.ssa ROSSANA ZAPPASODI,

Incontro di studio sul tema: "Simulazione e pagamento traslativo" Roma, 18 – 19 febbraio 2010, reperibile al sito <http://astra.csm.it/incontri/relaz/18875.pdf>, di cui si riportano alcuni passi: se la stipulazione del contratto dissimulato integra in sé un reato è pacifico che la valutazione sia di riprovazione tale che impedisce qualsiasi tutela civilistica (es. Cass. 6.5.1977 n. 1728 in tema di turbativa della libertà degli incanti oppure di mercato di voto punito dall'art. 233 L.F.); - se invece la sanzione penale è prevista a carico di uno solo dei contraenti, non è contrario alla legge il contratto, ma il comportamento della parte, così che la nullità potrebbe essere una sanzione non conforme agli interessi della parte tutelata/offesa, che ha comunque il rimedio risarcitorio e/o di annullamento del contratto. Per questo motivo si preferisce applicare la specifica disciplina prevista per la rilevanza di tale comportamento (es. dolo nella truffa contrattuale) - Cass. n. 14234/2003 e Cass. SU n. 26725/2007 -, ma non mancano voci discordi (isolate e aspramente criticate in dottrina): ad es. Cass. n. 4824/1979 ove in caso di circonvenzione di incapace accertata con sentenza irrevocabile, il contratto sarebbe nullo e non solo annullabile (cfr. anche Cass. n. 1427/2004).

- 10) In questo senso, anche C. SANTORIELLO, *Sottrazione fraudolenta op. e loc. cit...*, il quale ritiene che osserva che non si può qualificare come fraudolento – facendo solo riferimento all'atteggiamento soggettivo del soggetto agente – ogni atto che comporti un indebolimento delle garanzie patrimoniali del contribuente, essendo necessario che l'operazione negoziale apparentemente posta in essere occulto la reale sostanza economica della vicenda, come accade – ad esempio – allorché si proceda ad un'accensione di un'ipoteca su un immobile a garanzia di un credito fittizio ovvero nel caso – oggetto di una decisione della Cassazione – di alienazione dei beni da parte del contribuente ad una società di leasing con l'obbligo di cederli in locazione ad una società di persone in cui sono soci i figli del medesimo contribuente.
- 11) Cfr. : Cass. III sez. civ., 8 maggio 2006, n. 10490, est. G. TRAVAGLINO, laddove afferma che "causa del contratto è la sintesi degli interessi reali che esso, al di là del modello anche tipico utilizzato, è diretto a realizzare".
- 12) Non ricorre il falso ideologico nella redazione da parte del notaio di un atto simulato, anche se il notaio ne è a conoscenza, poiché l'atto oltre ad essere genuino, è anche veridico (Cass. 18.6.1980, Vico): ed infatti la volontà delle parti che il notaio deve indagare ex art. 47 L. n. 89/1913 ed art. 67 Reg. , è quella della dichiarazione, non essendo peraltro il contratto simulato collocabile tra gli atti espressamente proibiti dalla legge e manifestatamente contrari al buon costume ed all'ordine pubblico, vietati dall'art. 28 della legge citata (Cass. 13.5.1983) così: G. IADECOLA, relazione al Convegno "Attività professionali e reati di falso", organizzato dall'associazione "Ciceroassogiu", con il Patrocinio dell'Università di Cassino e in collaborazione con l'Ordine degli Avvocati di Frosinone. Frosinone il 9 novembre 2007. Isolata appare la pronuncia della Cass. Pen., V sez. 06.06.2008, n. 38338 che ravvisa la sussistenza del reato di falso ideologico a carico del notaio che aveva attestato nel relativo rogito, la volontà delle parti di permutare un terreno agricolo con alcuni quadri d'autore e con separata scrittura privata redatta dallo stesso notaio, risultava la reale volontà delle parti di stipulare una compravendita del terreno menzionato in luogo della permuta. In detta sentenza sembra che la S.C. abbia erroneamente confuso tra falsa volontà e falsa dichiarazione imputando il reato di falso ideologico dando rilevanza alla prima e non alla seconda. Al notaio potrebbe essere imputato il fatto di aver riportato in modo falso una dichiarazione ma non di aver riportato in modo corretto una dichiarazione seppur resa con una riserva di volontà.
- 13) Sulle problematiche dell'abuso del diritto si rinvia a G. PERLINGIERI, *Profili civilistici dell'abuso tributario*, studio della Commissione civilistica del CNN, in corso di pubblicazione.
- 14) S. GENNAI – A. TRAVERSI, *I delitti tributari*, Giuffrè, 2011, pag. 175. La dottrina e la giurisprudenza penale non sempre distingue tra atto simulato e fraudolento, spesso considerando gli stessi "come un'endiadi indicante ogni tipo di condotta ingannatoria idonea all'immutatio veri, cioè capace di offrire una falsa rappresentazione che altera il rapporto tra il voto espresso ed il suo risultato Altra dottrina, invece, ha evidenziato come i due termini siano da intendersi in maniera quantomeno parzialmente diversa (GIUNTA) .Gli atti fraudolenti rappresenterebbero genericamente atti volti all'inganno con pregiudizio altrui, mentre gli atti simulati sarebbero quelli volti a rappresentare una realtà diversa da quella effettiva, ed il punto di partenza per l'individuazione di tali condotte dovrebbe essere l'articolo 1414 cod. civ. sulla simulazione contrattuale (MASULLO)" , così in tema di art. 2636 c.c., S. PAZIENZA, *Gli atti simulati o fraudolenti nel delitto di illecita influenza sull'assemblea*, *Commento a Cass. Pen. Sez. I, 24-04-2009 n. 17854*, reperibile al sito <http://www.diritto.it/docs/27942-gli-atti-simulati-o-fraudolenti-nel-delitto-di-illecita-influenza-sull-assemblea?page=1>. Va osservato, tuttavia che così argomentando si svalutano del tutto gli aggettivi usati dal legislatore per qualificare la fattispecie.
- 15) Cfr. anche A. F. MORONE, *Sulla natura di reato istantaneo della sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Giur. It.*, 2011 8-9, nota a Cass. pen. Sez. III 27 ottobre 2010, n. 40481, il quale sottolinea la necessità che per assumere rilevanza penale, la condotta deve essere illuminata dal dolo specifico di evasione.
- 16) Cfr., tra le altre, Cass pen., sez. III, 6 febbraio 2008, n. 5824.
- 17) Cfr. Cassazione penale 22/12/2010, n. 44937 secondo cui la finalità oggetto del dolo specifico deve essere certamente rappresentata e voluta dall'agente come conseguenza della sua condotta, e, pertanto, il dolo

specifico in sé e per sé è incompatibile con il dolo eventuale. In tema di rapporti tra dolo specifico e dolo eventuale cfr. Cassazione, Sezioni Unite Penali, 30 marzo 2010, n. 12433. In dottrina, da ultimo R Mazzon, *“Dolo eventuale e dolo specifico nel concorso”*, in *Persona e Danno*, a cura di Paolo Cendon://www.personaedanno.it/index.php?option=com_content&view=article&id=37241&catid=206&Itemid=456&contentid=0&mese=12&anno=2011.

- 18) Cfr. E. Lo Monte, *Gli aspetti problematici del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in *Rass. trib.*, 2000, 1146.
- 19) Cfr.: R. ZANNOTTI, *Diritto Penale Tributario (a cura E. MUSCO)*, Giuffrè, Milano, 2002, pag. 218.
- 20) Cass. III sez. penale 3 luglio 2000 n. 7589; *contra*: Cass. III sez. pen 29 settembre 2000 n. 10346.
- 21) Sul punto cfr. anche R. GAROFALI, *Manuale di Diritto Penale, parte speciale II*, pagg. 526 e segg., ed. Giuffrè, 2005, il quale ritiene che il superamento delle soglie prescritte sia elemento del reato e, quindi, soggetto a dolo generico e non a dolo specifico che è invece riferibile ad elementi esterni alla fattispecie criminosa. S. GENNAI – A. TRAVERSI, *I delitti tributari*, Giuffrè, 2011, pag. 176; M. ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte (art. 11 d.lgs. 7472010)*, in *Riv. It. Dir. e proc. Pen.*, 2009, 03, 1003.
- 22) Cass. III sez. penale, 18 maggio - 06 ottobre 2011, n. 36290; conf. Cass. III sez. penale 17 giugno 2009, n. 25147; Cass. III sez. penale 7 ottobre 2009, n. 38925.
- 23) Cass., III sez. penale 18 dicembre 2007, n. 5824.
- 24) LUCA TROYER - ALEX INGRASSIA, *Il nuovo delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte alla prova del trust*, in *Riv. dott. commercialisti* 2009, 2, pagg. 370 e ss.; sul punto cfr. anche R. ZANNOTTI, *op. cit.*, il quale ritiene che *“per la configurabilità del delitto di frode esattoriale è necessario il dolo specifico, che si sostanzia nella finalità di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, o degli interessi o delle sanzioni amministrative. Poiché l’oggetto del dolo è costituito dal debito tributario superiore a lire cento milioni (attualmente 50.0000 euro), è di tutta evidenza che la condotta fraudolenta non sarà punibile ove la stessa si realizzi prima che sia maturato l’obbligo tributario”*; *contra*: B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, Giuffrè, 2011, pag. 330, il quale afferma che *“La norma non richiede, pertanto, che il debito tributario sia preesistente alla condotta con l’ovvia conseguenza di attribuire rilevanza penale anche a comportamenti anteriori alla nascita del debito d’imposta, come nel caso di colui che, si spoglia in via preventiva dei beni indebolendo la propria garanzia patrimoniale già avendo in animo di compiere una qualche operazione economica (con conseguente pretesa erariale). In ogni caso appare, comunque, ragionevole ritenere che l’ipotetica volontà del legislatore di riconoscere rilievo anche alla finalità di sottrarsi al pagamento di debiti tributari futuri dovrebbe trovare manifestazione in fatti o comportamenti sì preesistenti alla nascita del debito di natura tributaria senza però anticipare il momento consumativo del reato ad una mera fase ideativa non supportata comunque da riscontri di fatto già esistenti.”* L’Autore, tuttavia, conclude affermando: *“In un’ottica costituzionalmente orientata meglio sarebbe ritenere la necessaria preesistenza del debito tributario, deponendo a favore di tale tesi precedenti storici che richiedevano una preesistenza del debito qualificata dalla morosità ed la fissazione della soglia di punibilità in una precisa entità”*.
- 25) Così Cort. Cost. 15 marzo 2002 (27 febbraio 2002), n. 49, nel giudizio di legittimità costituzionale degli artt. 6 e 9, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205).
- 26) Cfr. M. ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte (art. 11 d.lgs. 7472010)*, in *Riv. It. Dir. e proc. Pen.*, 2009, 03, 1003, il quale afferma che *“circa la configurabilità o meno del tentativo, la soluzione preferibile, ancorché non unanimemente condivisa, pare l’affermativa. Il soggetto, infatti, può ben compiere atti idonei e diretti in modo non equivoco a commettere il delitto senza riuscire a portarli a compimento. Può, ad esempio, organizzare sin nei minimi dettagli e por mano ad eseguire una operazione economica articolata in più tranches, la cui chiusura lo spoglierebbe fittiziamente di cespiti di ingente valore (operazione in sé idonea a frustrare la procedura di riscossione coattiva), senza peraltro riuscire a portarla a termine per un imprevisto dell’ultima fase. Semmai – come spesso avviene nelle analisi di singole fattispecie delittuose – si dovrà riconoscere che l’evenienza pratica di tentativi punibili sarà nella specie piuttosto rara; ma a fronte dell’ampia formula codicistica di delitto tentato, e in assenza di specifiche clausole in deroga sembra arbitrario escluderne in radice l’ammissibilità solo perché si tratti di un reato di pericolo concreto.”*
- 27) Sul punto cfr. anche: B. SANTAMARIA, *La frode cit.*, Giuffrè, 2011, pag. 331, il quale ritiene che *“La potenzialità depauperata rita andrà ovviamente esclusa laddove le condotte siano assolutamente inidonee a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva.”*
- 28) Cass. III sez. penale, 18 maggio - 6 ottobre 2011, n. 36290; conf. Cass. III sez. penale 17 giugno 2009, n. 25147; Cass. III sez. penale 7 ottobre 2009, n. 38925
- 29) Sul tema delle problematiche legate alla costituzione del fondo patrimoniale in relazione alla normativa in oggetto, cfr. M. ANTINOLFI, *L’uso fraudolento del fondo patrimoniale. Il fisco creditore involontario ?*, in *Notariato*, 2010, 3, 262.

- 30)** Cfr. Cass. III sez. Pen. 18 maggio - 06 ottobre 2011, n. 36290 in cui si afferma che la lesione del diritto di credito del fisco non costituisce elemento necessario della fattispecie, potendo configurarsi il reato anche qualora, in concreto, dopo il compimento degli atti fraudolenti richiesti dalla norma, avvenga il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori.
- 31)** Sugli aspetti generali relativi al fondo patrimoniale e per un approfondimento dei concetti qui riportati, cfr. A. FUSARO, *Del fondo patrimoniale*, in E. Gabrielli (dir.), *Commentario del codice civile, Della famiglia* (cur. da L. Balestra), Utet, 2010, pp. 1043 – 1086; G. TRAPANI *Obbligazioni familiari e fondo patrimoniale: i limiti all'esecuzione*, studio 2384, *approvato dalla Commissione Studi Civilistici il 22 giugno 1999*
- 32)** Cass. Penale 6 febbraio 2008 n. 5824 e Cass. Penale 10 giugno 2009 n. 38925
- 33)** La mancata giustificazione della costituzione del fondo emerge, quale indice presuntivo (unitamente ad altri) da valutare ai fini della prova dell'intento fraudolento delle parti, anche in altre sporadiche sentenze della S.C.: nella sentenza, sez. III, 8 agosto 2007, n. 17418 si legge: "Né i ricorrenti hanno indicato ai giudici di merito (neppure tardivamente, in questa sede) le peculiari ragioni per cui i loro interessi familiari avrebbero richiesto la costituzione di un fondo patrimoniale, proprio in quella particolare data e con l'impiego di tutti i loro beni", in questo caso la carenza di motivazione appare ascrivibile più che ad un difetto dell'atto ad un'insufficiente argomentazione processuale nella sentenza, sez. III, 7 ottobre 2008, n. 24757, *Diritto & Giustizia* 2008, nota Valerini:" Quanto al profilo soggettivo, correttamente - alla stregua di quanto sopra rilevato ed esposto - se ne è ravvisata la sussistenza nella specie argomentando: a) (...) b) *dalla mancata giustificazione della costituzione del fondo, effettuata pur versando i coniugi in regime patrimoniale di separazione dei beni, e "dopo oltre 13 anni dal matrimonio sugli "unici beni immobili in loro proprietà; (...);* anche in questo caso sembra che ci sia da parte dei giudici più l'intento di fornire plurime argomentazioni alla propria tesi che di affrontare in modo espresso il tema della necessità di sovrapporre o meno alla finalità legale individuata da legislatore interessi ulteriori meritevoli di tutela.
- 34)** Sul punto anche C. Cost. sentenza n. 111 del 1995 in cui si afferma che "la complessità del sistema pubblicitario in materia di regime patrimoniale della famiglia, e in particolare una duplice forma di pubblicità (cumulativa, ma a fini e ad effetti diversi) per la costituzione del fondo patrimoniale, trova giustificazioni razionali per il generale rigore necessario alle deroghe al regime legale, e per l'esigenza di contemperare due interessi contrapposti: da una parte presidiare, fino alla maggiore età dell'ultimo figlio, questo patrimonio di destinazione per i bisogni familiari dall'aggregabilità da parte dei creditori, e dall'altra evitare che del predetto istituto si faccia un uso distorto al fine di sottrarre ai creditori le garanzie loro spettanti sui beni, atteso che l'azione revocatoria non è sempre possibile o efficace. "
- 35)** C'è quindi, in riferimento a siffatto credito, anche una problema di qualificazione formale e di valorizzazione funzionale che non si profila di regola in relazione agli altri crediti non erariali; al punto da poter essere assimilato a quello che parte della dottrina definisce come 'credito involontario', e cioè un credito che prescinde dalla volontarietà o meno dell'atto che lo genera e che esiste di per sé per le ragioni di carattere oggettivo e pubblicistico che ad esso sottendono, come tale sottratto al giudizio di inerenza o meno ai bisogni della famiglia. Sulla problematica relativa ai cd. "creditori involontari" cfr. M. ANTINOLFI, "L'uso fraudolento del fondo patrimoniale Il fisco creditore involontario ?" nota a Cass. Pen., sez.III, Sent., 10 giugno 2009, n. 38925, in *Notariato*, , 2010, 3, 262.
- 36)** *Ex multis*: Cass., III civile, 15 marzo 2006 n. 5684. Sui nuovi orientamento in tema di opponibilità del fondo patrimoniale, onere della prova e limiti agli effetti segregativi, cfr. da ultime Cass. 16 dicembre 2011 dep. Il 30 gennaio 2012 n. 1295/2012 e Cass., sez. Tributaria, 18 maggio 2012 n. 7880.
- 37)** Così A. SATURNO, *Il fondo patrimoniale*, in *Trattato teorico-pratico*, diretto da Stanzione, III, *I rapporti patrimoniali. L'impresa familiare*, Torino, 2005, 437; relativamente alla problematica dei cd. "creditori involontari" dei beni con vincolo di destinazione, cfr. M. Antinolfi, *L'uso fraudolento del fondo patrimoniale. Il fisco creditore involontario?*, in *Notariato*, 2010, 262.
- 38)** A. SATURNO, *Il fondo patrimoniale*, in *Trattato Teorico-Pratico diretto da Gabriella Autorino Stanzione, vol. III I rapporti patrimoniali. L'impresa familiare*, cit., pag 445.
- 39)** A. SATURNO, *Il fondo patrimoniale*, in *Trattato Teorico-Pratico diretto da Gabriella Autorino Stanzione, vol. III I rapporti patrimoniali. L'impresa familiare*, cit., pag 445
- 40)** Con una pronuncia ancor più recente la Cass. Sez. Tributaria, 18 maggio 2012 n. 7880, nel cassare per difetto di motivazione la sentenza della Commissione Regionale Tributaria della Lombardia, sez. LXIII, n. 247 del 14 settembre 2010, ha, tra l'altro, affermato il principio che il giudice deve, comunque, procedere all'accertamento relativo alla riconducibilità del debito oggetto dell'iscrizione ipotecaria dedotta in controversia alle esigenze della famiglia, tenendo conto della relazione esistente tra gli scopi per cui il debito è stato, in concreto, contratto ed i bisogni della famiglia e considerando che nel novero di tali bisogni vanno ricomprese anche le esigenze volte al pieno mantenimento ed all'armonico sviluppo della famiglia, al potenziamento della sua capacità lavorativa nonché a scongiurare pregiudizi a danno del nucleo familiare (cfr. Cass. 15862/09, 5684/06). Detta sentenza è di particolare importanza nell'economia del presente studio in

quanto la controversia verteva sull'ammissibilità di un'iscrizione ipotecaria a garanzia di un debito tributario su un bene oggetto di fondo patrimoniale e, quindi, pur non prendendo posizione nel caso concreto sull'opponibilità del fondo patrimoniale al debito tributario vantato, afferma il principio che non può escludersi *tout court* tale opponibilità.

- 41)** Sulla portata della disposizione e sui diversi ambiti di applicazione dell'art. 47, 3° comma, c.p. e l'art. 15 del d.lgs. 74/2000 si rinvia a R. GAROFALI, *op. cit.*, pag 540 e segg .
- 42)** Sul punto: cfr. R. GAROFALI, *op. cit.*, pag 542.
- 43)** Così: A. PALMIERI, *Elusione e frode fiscale*, in <http://www.altalex.com/index.php?idnot=44949>; cfr. anche B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, Giuffré, 2011, pag. 336; R. ZANNOTTI, *op. cit.*, pag. 217-218.

(Riproduzione riservata)