

Cass. Pen. Sez. III, Sent. 16 aprile 2021 (Dep. 3 maggio 2021) n. 16686. Presidente: DI NICOLA.

Relatore: CORBETTA.

**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TERZA PENALE**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. DI NICOLA Vito	Presidente
Dott. ANDREAZZA Gastone	Consigliere
Dott. CORBETTA Stefano	rel. Consigliere
Dott. GAI Emanuela	Consigliere
Dott. ANDRONIO Alessandro M.	Consigliere

ha pronunciato la seguente:

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Rovigo;

nel procedimento a carico di:

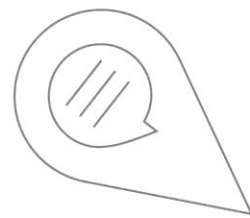
H.W., nata in (OMISSIS);

avverso l'ordinanza del 30/12/2020 del Tribunale della libertà di Venezia;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

letta la requisitoria redatta ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23 dal Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. Gaeta Pietro, che ha concluso chiedendo l'annullamento con rinvio;

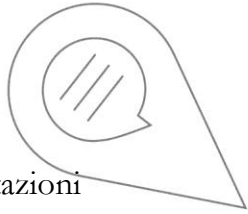
letta la memoria redatta dal difensore, avv. Andrea Cirillo, del foro di Rovigo, che chiede l'inammissibilità del ricorso e, in subordine, il rigetto.



### Svolgimento del processo

1. Con l'impugnata ordinanza, in accoglimento dell'istanza di riesame promossa nell'interesse di H.W., il Tribunale di Venezia annullava l'ordinanza del G.i.p. del Tribunale di Rovigo, con la quale era stata disposta la misura degli arresti domiciliari nei confronti della predetta, indagata in relazione a tre contestazioni provvisorie relative alla violazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11 e, per l'effetto, disponeva la rimessione in libertà della H..

2. Avverso l'indicata ordinanza, il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Rovigo propone ricorso per cassazione, affidato a un motivo, con cui deduce la violazione dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b) in relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11. Il ricorrente, in primo luogo, censura l'ordinanza impugnata, non avendo fatto corretta interpretazione della locuzione di "atti fraudolenti" che compare nella fattispecie di reato. Dopo aver ricostruito il meccanismo accertato dalle indagini, ritenuto "fraudolento" dallo stesso Tribunale, il ricorrente censura la motivazione, laddove, ha poi escluso la sussistenza del reato, sul presupposto che non possono qualificarsi come fraudolente le operazioni bancarie in quanto tracciabili e ricostruibili. Ad avviso del ricorrente, invece, lo stratagemma adottato dall'indagata, consistito nel far apparire che le cinque ditte fossero di proprietà di altri, mentre era lei stessa che le gestiva, percepandone gli utili attraverso il sistematico svuotamento delle casse sociali mediante centinaia di bonifici in favore di conti correnti di cui aveva la disponibilità, da cui provvedeva o a prelevare denaro contante ovvero ad effettuare ulteriori bonifici verso conti correnti accesi in (OMISSIS), ha comportato la rappresentazione di una realtà non rispondente al vero, che ha impedito all'Agenzia delle entrate di individuare il reale contribuente e, quindi, di procedere, anche in maniera forzata, alla riscossione del credito, il che, invece, integra la sussistenza del delitto in esame.



Il ricorrente, inoltre, censura la motivazione laddove, in relazione ad alcune contestazioni (la ditta individuale "Confezioni Cai" in relazione all'Iva del (OMISSIS) e la ditta individuale "Confezioni quadrifogli" relativamente al (OMISSIS)) ha ritenuto non superata la soglia di penale rilevanza; per contro, ad avviso del ricorrente, la fattispecie in esame non esige che il superamento della soglia sia raggiunto per singole annualità, come invece è espressamente previsto da altri figure delittuose.

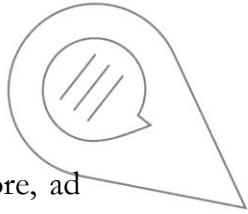
### **Motivi della decisione**

1. Si osserva, in via preliminare, la manifesta infondatezza della richiesta di inammissibilità del ricorso, non essendo stato notificato all'indagata ai sensi dell'art. 584 c.p.p., invocata dal difensore con la memoria, poichè la norma non trova applicazione con riguardo alle impugnazioni rese nell'ambito cautelare.

Deve richiamarsi, infatti, l'orientamento espresso dalle Sezioni Unite di questa Corte di legittimità, con cui non si confronta il difensore dell'indagata, secondo cui la norma che prevede la notifica dell'avvenuta impugnazione alle altre parti (art. 584 c.p.p.) non trova applicazione nell'ambito dei procedimenti de libertate, dato che essa è funzionale alla facoltà di proposizione dell'appello incidentale, estraneo al sistema delle impugnazioni in materia cautelare (Sez. U, n. 1235 del 28/10/2010, dep. 19/01/2011, Giordano, Rv. 2488689).

2. Ciò posto, il ricorso è fondato.

3. Secondo quanto accertato dal Tribunale - e ciò indipendentemente dai dati che si traggono dalla documentazione contenuta nel CD rom allegato al ricorso - emerge che: 1) l'indagata, detta E., era la proprietaria dell'immobile in cui avevano sede le cinque ditte individuali, aventi tutte il medesimo oggetto, ossia abbigliamento, e la medesima clientela; 2) la donna era assunta in tutte le ditte, che si sostituivano nel tempo quasi senza soluzione di continuità; 3) tutte le ditte avevano presentato dichiarazioni dei redditi senza però provvedere ai relativi pagamenti; 4) il ruolo di imprenditore occulto di E. veniva



desunto, inoltre, dalla delega, rilasciata senza alcuna ragione apparente in suo favore, ad operare sui conti correnti; 5) nel periodo intercorrente tra l'iscrizione a ruolo delle somme dovute e l'inizio della riscossione coattive i conti correnti delle ditte venivano svuotanti, rendendo vana la pretesa creditoria. Questo meccanismo veniva replicato con la nuova ditta avente le medesime caratteristiche ed operante in maniera analoga.

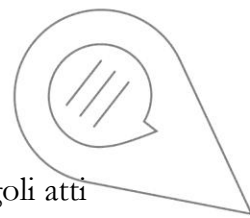
Il Tribunale, pur dando atto che "si può parlare, in relazione a tale *modus agendi*, di mezzi fraudolentemente predisposti", ha tuttavia escluso la sussistenza del *fumus del delitto* in esame in quanto "tale valutazione non possa trasmigrare automaticamente nella dicitura atti fraudolenti richiesta dall'art. 11".

E ciò in quanto non si possono "qualificare come fraudolente operazioni bancarie rintracciabili e ricostruibili, come in effetti è avvenuto".

4. Si tratta di una motivazione errata, in quanto, per un verso, è intimamente contraddittoria, e, per altro verso, poggia su una non corretta esegesi della nozione di "atti fraudolenti", contemplata dalla fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11.

5. Invero, la motivazione è viziata da un'intrinseca ed evidente contraddittorietà, laddove ritiene che il meccanismo ideato e attuato dall'indagata integri "un *modus agendi* di mezzi fraudolentemente disposti" (pag. 3 dell'ordinanza) ma poi afferma, a fronte di tale riconoscimento, che non vi sarebbe la sussistenza di "atti fraudolenti", posto che tali non possono ritenersi operazioni bancarie tracciabili e perfettamente ricostruibili.

Pare di intendere che, secondo il Tribunale del riesame, l'intero meccanismo ideato ed attuato dall'indagata - vale a dire: la creazione a tempo di società evidentemente fittizie e tutte facenti capo alla medesima imprenditrice occulta, cioè l'odierna indagata; l'indebitamento fiscale accumulato entro i tre anni e prima, cioè, dell'inizio della possibile riscossione coattiva; lo svuotamento di tutti i conti e i depositi della società a partire da tale limite temporale, sì da vanificare la pretesa creditoria dello Stato; la cessazione di ogni attività societaria e la sparizione della ditta, con sua sostituzione a mezzo di altra società che replicava il meccanismo - sia da considerarsi fraudolento nel suo complesso, ma che,



nonostante ciò, esso non possa considerarsi illecito perchè realizzato attraverso singoli atti ciascuno dei quali formalmente lecito.

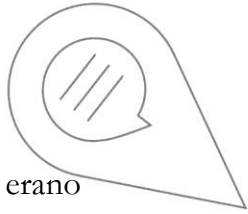
L'assoluta irragionevolezza di tale opzione ermeneutica appare di solare evidenza, ove si rifletta sugli effetti che ne scaturiscono: a fronte, infatti, di plurime condotte realizzative di un intero disegno fraudolento (che, per gravità, intensità e durata risulta di disvalore maggiore rispetto ad un singolo atto fraudolento), esse risulterebbero estranee all'oggetto dell'incriminazione. Ragionamento, questo, che oltretutto confligge con la stessa ratio dell'incriminazione, nella misura in cui ciò darebbe legittimazione (ed, anzi, incoraggerebbe) meccanismi complessi di evasione fiscale, organizzati, cioè, su vasta scala, che, dunque, teoricamente potrebbero essere replicati all'infinito, in quanto leciti.

Il discorso giustificativo dell'ordinanza impugnata appare pertanto contraddittorio e perviene ad esiti manifestamente illogici.

6. Oltre a ciò, la nozione di "atti fraudolenti" accolta dal Tribunale cautelare non è allineata con la ricostruzione operata da questa Corte di legittimità.

7. Si rammenta che il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11 (rubricato "sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte") sanziona, nell'ipotesi di cui al comma 1, la condotta di 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 a cinquantamila Euro, 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, applicandosi una pena edittale più elevata laddove l'ammontare delle imposte, degli interessi e delle sanzioni, sia superiore a duecentomila Euro.

8. La norma incriminatrice, la cui portata applicativa è stata ampliata, anche con l'introduzione al comma 2 di una nuova fattispecie, dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, ha un suo precedente storico nel D.P.R. n. 602 del 1973, art. 97 che, nella versione introdotta dalla L. n. 413 del 1991, puniva, con la reclusione fino a tre. anni, il contribuente che, al fine di sottrarsi al pagamento delle

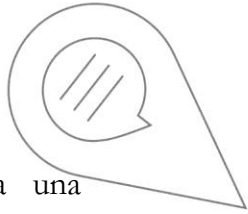


imposte, interessi, soprattasse e pene pecuniarie dovuti, aveva compiuto, dopo che erano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o erano stati notificati gli inviti e le richieste previsti dalle singole leggi di imposta, ovvero erano stati notificati atti di accertamento o iscrizioni a ruolo, atti fraudolenti sui propri o su altrui beni che avevano reso in tutto o in parte inefficace la relativa esecuzione esattoriale. La disposizione non si applicava se l'ammontare delle somme non corrisposte non era superiore a 10 milioni di Lire.

9. Nel confrontare la previsione attuale con quella precedente, la giurisprudenza di legittimità (Sez. 3, n. 17071 del 04/04/2006, Rv. 234322) ha osservato come nella vigente fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11 sia scomparso ogni riferimento alla necessità dell'effettivo avvio di un qualsiasi accertamento fiscale, essendo ora sufficiente che l'azione sia idonea a rendere inefficace l'esecuzione esattoriale, configurandosi dunque l'illecito penale in termini di reato di pericolo concreto (sul punto cfr. Sez. 3, n. 13233 del 24/02/2006, Rv. 266771), integrato dal compimento di atti simulati o fraudolenti volti a occultare i propri o altrui beni, idonei - secondo un giudizio ex ante che valuti la sufficienza della consistenza patrimoniale del contribuente rispetto alla pretesa dell'Erario - a pregiudicare l'attività recuperatoria dell'amministrazione finanziaria (Sez. 3, n. 46975 del 24/05/(OMISSIS), dep. 16/10/(OMISSIS), F., Rv. 274066).

Al fine di colorare di illiceità penale la condotta, non è sufficiente che gli atti siano oggettivamente finalizzati a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva, ma è necessario che gli stessi si caratterizzino altresì per la loro natura simulatoria o, ciò che rileva nel caso in esame, fraudolenta.

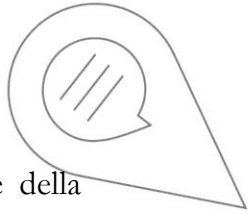
10. Con riguardo, in particolare, alla nozione di "atti fraudolenti", deve evidenziarsi che devono ritenersi tali tutti quei comportamenti che, quand'anche formalmente leciti, siano tuttavia connotati da elementi di inganno o di artificio, dovendosi cioè ravvisare l'esistenza di uno stratagemma tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali all'esecuzione (Sez. 3, n. 29636 del 02/03/2018, dep. 02/07/2018, Auci, Rv. 273493; Sez. 3, n. 25677 del 16/05/2012, Rv. 252996).



Per "atto fraudolento" deve perciò intendersi qualsiasi atto, connotato da una componente di artificio, inganno o menzogna, che sia idoneo a rappresentare ai terzi una realtà (la riduzione del patrimonio del debitore) non corrispondente al vero, mettendo a repentaglio - o comunque rendendo più difficoltosa - l'azione di recupero del bene in tal modo sottratto alle ragioni dell'Erario.

11. La necessità di individuare questo *quid pluris* nella condotta dell'agente è stata sottolineata dalle Sezioni Unite di questa Corte (sentenza n. 12213 del 21/12/2017, Rv. 272171) che, nell'ambito di una più ampia riflessione sul concetto di atti simulati o fraudolenti che rilevano per l'integrazione del delitto di cui all'art. 388 c.p., norma il cui schema risulta richiamato dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11 hanno affermato che sarebbe in contrasto con il principio di legalità una lettura della norma che facesse coincidere il requisito della natura fraudolenta degli atti con la loro mera idoneità alla riduzione delle garanzie del credito, per cui, in quest'ottica, può essere ritenuto penalmente rilevante solo un atto di disposizione del patrimonio che si caratterizzi per le modalità tipizzate dalla norma, non potendosi in definitiva far coincidere la natura simulata dell'alienazione o il carattere fraudolento degli atti con il fine di vulnerare le legittime aspettative dell'Erario.

12. In forza delle superiori considerazioni, va perciò data continuità al principio, secondo cui ai sensi del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 11 gli atti dispositivi compiuti dall'obbligato, oggettivamente idonei ad eludere l'esecuzione esattoriale, hanno natura fraudolenta allorquando siano connotati da elementi di artificio, inganno o menzogna tali da rappresentare ai terzi una riduzione del patrimonio non corrispondente al vero, così mettendo a repentaglio o, comunque, rendendo più difficoltosa la procedura di riscossione coattiva. (Sez. 3, n. 35983 del 17/09/2020, dep. 16/12/2020, Colanzi, Rv. 280372: fattispecie in cui la Corte ha reputato immune da censure la decisione del giudice di merito che ha reputato quale atto fraudolento la cessione, da parte dell'imputato, della propria azienda per un prezzo irrisorio in favore di una società non operativa, creata ad hoc al solo scopo di effettuare l'acquisto e apparentemente amministrata dalla suocera).

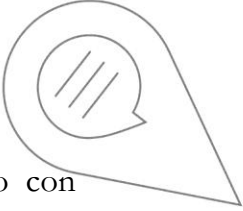


13. Alla luce di tali premesse ermeneutiche, deve osservarsi che la motivazione della sentenza non appare conforme ai principi ora richiamati, in quanto l'esegesi prospettata dal Tribunale restringe indebitamente la nozione di atto fraudolento, per molti aspetti travisandola e, dunque, prospettandone l'erronea applicazione, e ciò in quanto confonde la nozione di fraudolenza con quella di illiceità dell'atto e, per di più, ponendo l'accento, in maniera atomistica, solo su una singola condotta (ossia lo svuotamento dei conti correnti sociali, avvenuto mediante bonifici, e quindi con modalità tali da consentirne la tracciabilità), la quale, invece, deve essere valutata unitamente a tutte le altre, nel loro collegamento finalistico e nella sequenza funzionale, sicchè la verifica della fraudolenza va effettuata avendo a mente di tutte le condotte realizzate che vanno a comporre l'intero meccanismo, nei termini sopra descritti, e che, secondo l'ipotesi di accusa, sarebbe stato ideato e attuato dall'indagata.

14. La motivazione, inoltre, merita censura anche nella parte in cui afferma che la soglia di punibilità prevista per il delitto in esame andrebbe verificata per ogni annualità di imposta. Invero, a differenza di altre fattispecie di delittuose racchiuse nel D.Lgs. n. 74 del 2000, la fattispecie in esame non prevede affatto che la soglia di penale rilevanza sia raggiunta per singole annualità, come invece è contemplato dagli art. 4 e 5, ove vi è il riferimento a "singole imposte", ovvero in relazione a "ciascun periodo di imposta" o all'importo annuo", secondo la previsione degli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater.

Ciò, del resto, è pienamente in linea con la struttura e la ratio dell'incriminazione: il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte è reato di pericolo per il quale è richiesta soltanto l'esistenza di un credito erariale relativo, per capitale e/o interessi o sanzioni, ad imposte sui redditi o sul valore aggiunto, suscettibile di essere azionato coattivamente; lo scopo dell'incriminazione, pertanto, è quello di tutelare la garanzia patrimoniale offerta al fisco e, con essa, l'azionabilità della pretesa dell'Erario, purchè superiore a cinquantamila Euro, risultante al momento del compimento dell'atto simulato





o fraudolento, indipendentemente dal fatto che il debito tributario sia maturato con riferimento a una o a più annualità di imposta.

Anche sotto tale profilo, pertanto, la motivazione merita censura.

15. Per i motivi esposti, s'impone l'annullamento dell'ordinanza impugnata con rinvio al Tribunale di Venezia, in diversa composizione, che si conformerà ai principi dinanzi indicati.

**P.Q.M.**

Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia al Tribunale di Venezia, in diversa composizione, per nuovo giudizio.

Così deciso in Roma, il 16 aprile 2021.

Fallimenti e Società.it