

**LA BANCAROTTA PER DISTRAZIONE NON SI SOMMA ALLA
SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DI IMPOSTE:
NOTA A CASSAZIONE N. 3539/2016**

di

Fulvio Graziotti

Per la Cassazione, stante il differente bene giuridico protetto dalle due norme, il reato tributario non si può ritenere assorbito in quello fallimentare.

I. Il caso

Il Giudice per le indagini preliminari aveva emesso decreto con il quale assoggettava un soggetto al sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente su beni di cui è stata ipotizzata la sottrazione alla SRL fallita.

Il Tribunale rigettava l'istanza di riesame e affermava la configurabilità del concorso formale tra i reati di bancarotta fraudolenta per distrazione e quello di fraudolenta sottrazione al pagamento delle imposte.

L'imputato ricorre in Cassazione con un unico motivo, deducendo la violazione di legge per la inconfigurabilità del concorso tra i due reati; chiedeva inoltre che la questione venisse rimessa alle Sezioni Unite penali.

II. La decisione

La terza sezione penale della Cassazione, dapprima dà atto del contrasto giurisprudenziale: «Come peraltro ben indicato dal ricorrente stesso, noto è che su tale questione esiste un contrasto nella giurisprudenza di legittimità, essendosi affermato sia che “È configurabile il concorso tra il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e quello di

bancarotta fraudolenta per distrazione. (Fattispecie relativa al delitto previsto dall'art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000 nella formulazione antecedente alle modifiche introdotte dalla legge n. 122 del 2010) sia che “La fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte - che sanziona chiunque alieni simulatamente o compia atti fraudolenti su beni al fine di sottrarsi al versamento delle imposte (art. 11 D.Lgs. n. 274 del 2000) - integra una condotta che può ben inserirsi in una complessiva strategia distrattiva, intesa consapevolmente a danneggiare colui che sui beni sottratti ha titolo per soddisfarsi; ne deriva che ove tale condotta sia finalizzata al fallimento, ovvero posta in essere in vista di esso, o da questo seguita, la distrazione operata in danno del fisco non assume connotazione autonoma ma è riconducibile al paradigma punitivo dell'art. 216 L.F., le cui condotte di distrazione, occultamento, distruzione, dissipazione sono comprensive delle condotte di simulazione o integranti atti fraudolenti di cui all'art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000, di guisa che, in tal caso, si applica il principio di specialità di cui all'art. 15 cod. pen., in virtù del quale resta integrato il solo reato di bancarotta fraudolenta - trattandosi di più grave reato - e si esclude la configurabilità del concorso tra i due delitti in relazione allo stesso fatto” (così rispettivamente, Sez. 5, n. 1843 del 10/11/2011, Mazzieri, Rv. 253479; Sez. 5, n. 42156 del 16/11/2011, Borsano, Rv. 251698)».

Poi ritiene che non vi sia necessità di provocare l'intervento delle Sezioni Unite Penali, e dopo aver rilevato che entrambi le norme incriminatrici siano speciali, esclude però che esse regolino la stessa materia: afferma, infatti, «va tuttavia subito notato che non può affatto affermarsi che esse regolino la "stessa materia", dato che risulta di contro evidente che quella fiscale è preposta a sanzionare condotte che pregiudichino l'interesse fiscale al buon esito della riscossione coattiva, quella fallimentare l'interesse del ceto creditorio di massa al soddisfacimento dei propri singoli diritti. E già sotto questo primo aspetto comunque risalta la maggiore "specialità" della previsione incriminatrice di cui all'art. 11, d.lgs. n. 74/2000».

E fa osservare «la evidente e profonda diversità strutturale delle due fattispecie astratte, particolarmente quanto alla natura giuridica, di pericolo quella fiscale, di danno quella fallimentare ed all'elemento soggettivo, dolo specifico la prima, dolo generico la seconda; dovendosi in ogni caso a tali elementi fare riferimento per identificare la "stessa materia" (cfr. Cass. SU, n. 1235 del 28/10/2010, Giordano)».

Infine, chiarisce che «In ultima analisi, ciò che maggiormente distingue i due reati è comunque il bene giuridico protetto, come sopra si è individuato, che rende la norma penale tributaria per così dire "specialissima" ed impedisce il suo assorbimento in quella fallimentare quale "meno speciale" sia sul piano oggettivo sia sul piano soggettivo. Tale considerazione induce peraltro a richiamare e ad uniformarsi alla condivisibile, consolidata giurisprudenza di legittimità secondo la quale « In presenza della clausola di riserva " salvo che il fatto costituisca più grave reato", la maggiore o minore gravità dei reati concorrenti presuppone che entrambi siano posti a tutela dello stesso bene giuridico .. » (in questo senso da ultimo, Sez. 2, n. 25363 del 15/05/2015, Belleri, Rv. 265045, conformemente a n. 36365/2013 e n. 6250/2004). Presupposto che, per le ragioni che precedono, deve affermarsi non ricorrente nel caso in esame, nel quale si concretizza non un ipotesi di concorso apparente di norme, bensì la diversa ipotesi del concorso formale di reati ovvero della continuazione tra distinti illeciti penali di cui all'art. 81, primo e secondo comma, cod. pen.».

III. Osservazioni

La Cassazione ritiene che la disposizione penale tributaria sia fonte di una norma per così dire "specialissima" rispetto a quella fallimentare a tutela del ceto creditorio in generale. Inoltre, stante la diversità del bene giuridico protetto, esclude che si possa valutare la maggiore o minore gravità dei reati concorrenti, e ritenere uno assorbito dall'altro.

Appendice. Disposizioni rilevanti.

REGIO DECRETO 16 marzo 1942, n. 267

Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa (Vigente al: 16-04-2016).

Art. 216 - Bancarotta fraudolenta

E' punito con la reclusione da tre a dieci anni, se è dichiarato fallito, l'imprenditore, che:

- 1) ha distratto, occultato, dissimulato, distrutto o dissipato in tutto o in parte i suoi beni ovvero, allo scopo di recare pregiudizio ai creditori, ha esposto o riconosciuto passività inesistenti;
- 2) ha sottratto, distrutto o falsificato, in tutto o in parte, con lo scopo di procurare a sè o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizi ai creditori, i libri o le altre scritture contabili o li ha tenuti in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari.

La stessa pena si applica all'imprenditore, dichiarato fallito, che, durante la procedura fallimentare, commette alcuno dei fatti preveduti dal n. 1 del comma precedente ovvero sottrae, distrugge o falsifica i libri o le altre scritture contabili.

E' punito con la reclusione da uno a cinque anni il fallito, che, prima o durante la procedura fallimentare, a scopo di favorire, a danno dei creditori, taluno di essi, esegue pagamenti o simula titoli di prelazione.

Salve le altre pene accessorie, di cui al capo III, titolo II, libro I del codice penale, la condanna per uno dei fatti previsti nel presente articolo importa per la durata di dieci anni l'inabilitazione all'esercizio di una impresa commerciale e l'incapacità per la stessa durata ad esercitare uffici direttivi presso qualsiasi impresa.

DECRETO LEGISLATIVO 10 marzo 2000, n. 74

Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto (Vigente al: 16-4-2016)

Art. 11- Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

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.

2. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sè o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.