

Per le categorie fondamentale distinguere tra consulente fiscale

DI VALERIO STROPPA

**D**istinguere tra il consulente fiscale che è ideatore dell'illecito e colui che è un semplice intermediario. Non si può punire allo stesso modo il soggetto che partecipa materialmente nella costruzione della truffa e chi, magari trasmettendo un F24 contenente una compensazione indebita, si rende un semplice intermediario, spesso inconsapevole esecutore di un mandato del cliente. Tuttavia, anche laddove il consulente avverta il cliente della possibile illecità dell'operazione, ma dia comunque attuazione



Antonio Damascelli

alla stessa, il rischio di dover rispondere del concorso nel reato (articolo 110 c.p.) esiste. Meglio, in questi casi, astenersi prudenzialmente dall'incarico professionale. Ma una cosa è certa: laddove il professionista sia complice del contribuente, è giusto applicare le misure previste dalla legislazione penale, compresi il sequestro preventivo e la confisca per equivalente dei suoi beni. È quanto affermano le

categorie professionali commentando l'istituto introdotto dalla Finanziaria 2008 (articolo 1, comma 143 della legge n. 244/2007), che ha ammesso la misura cautelare reale di cui all'articolo 322-ter c.p. anche ai reati tributari. «Se viene dimostrato che un professionista è ideatore e anche coautore materiale di una condotta illecita

perpetrata da un suo cliente e punita penalmente», osserva **Claudio Siciliotti**, presidente del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, «è comprensibile che sconti tutte le conseguenze che si addicono ai complici, inclusa la confisca dei beni. Però deve trattarsi di responsabilità penali certe e dimostrate. Resta il fatto inaccettabile che non vediamo applicato lo stesso metro di misura anche nei

confronti di chi compie comportamenti altrettanto delittuosi con l'aggravante di farlo non già da privato, bensì da pubblico dipendente o da rappresentante delle istituzioni». Tenuto conto che il sequestro e la confisca per equivalente sui beni del professionista sono teoricamente applicabili dal 1° gennaio 2008, in oltre tre anni di vigenza i casi pratici sono limitati. «La norma fin dalla sua introduzione è stata osteggiata da una certa parte della dottrina, la quale ritiene che l'estensione di queste misure cautelari alla materia fiscale deborda dalla ratio dell'istituto di materia penale», osserva **Antonio Damascelli**, componente del Consiglio nazionale forense e coordinatore della commissione fiscalità del Cnf, «del resto



Riccardo Alemanno

## Il Fisco fa ricorso in modo sempre più massiccio alla fattispecie della sottrazione fraudolenta al Sui consulenti si allunga l'ombra del sequestro

DI PAMELA PENNESI  
E GIUSEPPE RIPA

**S**ugli imprenditori ma anche sui loro consulenti si allunga l'ombra sempre più minacciosa del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente. Anche per l'evasione di minori dimensioni è difficile sentirsi al sicuro dall'aggressione patrimoniale perché l'amministrazione finanziaria sta facendo ricorso sempre più spesso alla fattispecie delittuosa della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte sovente usata come grimaldello per accedere alle misure cautelari. Le ultime pronunce giurisprudenziali sembrano proprio suggerire ai contribuenti di pensare bene a come e quando muoversi nel compiere determinate operazioni sui beni di cui detengono la disponibilità. E ciò vale anche per i professionisti che li coadiuvano, i quali potrebbero ritrovarsi coinvolti in procedimenti penali sia per concorso morale che materiale con l'autore effettivo dell'illecito.

**Sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente.** La portata dell'articolo 322-ter del cp, di recente estesa anche ai reati tributari, è devastante visto che prevede la confisca dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo. Va da sé che si tratta di due procedimenti alternativi: il primo in quanto diret-

tamente rivolto a cautelarsi sul bene oggetto dell'illecito; il secondo è mediato e, quindi, più pericoloso giacché spiega la sua efficacia verso tutti quei beni dei quali si abbia la (mera) disponibilità per un valore equivalente al guadagno conseguito dal reato commesso.

Tutto gira attorno al concetto di disponibilità da intendersi senza ombra di dubbio come effettivo possesso e godimento del bene; e ciò a prescindere da chi ne sia il formale proprietario. Al riguardo la Corte di Cassazione, sez. III penale, con la sentenza n. 18527 del 2011 ritiene corretto, in linea astratta, l'assoggettamento a sequestro preventivo, in vista della confisca per equivalente, dei beni cointestati con terzi estranei ma comunque nella disponibilità dell'indagato, «senza che valgano in contrario eventuali presunzioni o vincoli regolanti i rapporti interni tra creditori e debitori solidali, essendo scopo della norma proprio quello di evitare che i beni che si trovino nella disponibilità dell'indagato possano essere definitivamente dispersi».

**Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.** Spesso titolari di azienda o consulenti, mettono mano ai beni di cui hanno la disponibilità con operazioni che celano la volontà di nascondere in realtà ricchezza al fisco, quali la costituzione di un fondo patrimoniale, trust, separazioni coniugali fittizie o ancora la vendita a terzi correlati.

Mettere in atto tali operazioni in un momento successivo alla presentazione della dichiarazione ed ancor

prima che siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche potrebbe far scattare il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11 del dlgs 74 del 2000. Infatti, pur avendo presentato una dichiarazione infedele tale evento potrebbe avere solo risvolti amministrativi, non penali, purché non siano superate le soglie di punibilità previste dall'art. 4 del ricordato decreto del 2000 e, quindi, da solo non essere idoneo a far scattare il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, il quale scatta solo in presenza di reati tributari.

Se però si dovesse supporre il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, si aggirerebbe tale inibizione e si passerebbe subito alla fase cautelare. In buona sostanza: la dichiarazione è sì infedele ma non ha rilievo penale; lo ha invece la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e, quindi, utilizzando tale fattispecie, si fa la confisca per equivalente. Il percorso è tortuoso ma verosimile.

Il reato di sottrazione fraudolenta di cui all'art. 11 del decreto 74/2000 punisce chiunque, al superare di determinate soglie di punibilità, alieni simulatamente o compia atti fraudolenti su beni propri o altrui con il fine specifico di rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva. E' allora necessario, per capire meglio la strada procedurale appena descritta, tracciare i profili essenziali di tale illecito che, da solo, potrebbe far scattare la misura cautelare.

Si tratta di un reato con dolo specifico. Ciò che invece desta apprensione

è che lo stesso illecito è da considerarsi non un reato di danno bensì di pericolo.

Basta quindi la mera astratta possibilità, anche in fieri, che una determinata operazione protettiva (fondo patrimoniale, trust, separazione coniugale, ipoteca ecc.) sia stata attuata per far scattare il pericolo affinché tale azione si finalizzi poi nel rendere difficoltosa la riscossione delle imposte dovute; siano esse quelle maggiori derivanti da una verifica che quelle ordinarie dovute sulla base della dichiarazione presentata.

Non è quindi necessario l'effettivo impedimento della procedura di riscossione coattiva, ma la mera idoneità della condotta del contribuente a rendere nulla la stessa procedura; idoneità da apprezzare, in base ai principi, con giudizio ex-ante. Così un soggetto potrebbe vedersi sequestrare i beni di cui detiene la disponibilità per aver messo in atto delle operazioni solo potenzialmente idonee a rendere infruttuosa la riscossione, a prescindere che poi l'Agenzia riesca a concludere positivamente la riscossione.

Si ricorda la sentenza della Cassazione penale n. 38925 del 2009 che, richiamando le precedenti pronunce giurisprudenziali, sostiene che è evidente la natura di reato di pericolo della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte «essendo stato anticipato il momento sanzionatorio alla commissione di qualsiasi atto che possa porre in concreto pericolo l'adempimento di un'obbligazione tributaria, indipendentemente dall'attualità della stessa».

ideatore dell'illecito e semplice intermediario

# prove certe responsabilità

L'applicazione concreta che ne è stata fatta è molto limitata, sia perché solitamente è possibile scindere i ruoli e le responsabilità sia perché uno strumento così invasivo deve necessariamente essere utilizzato con cautela.

Nel recente caso specifico su cui si è pronunciata la Cassazione (sentenza n. 24166 del 16 giugno; si veda, fra l'altro, *ItaliaOggi* del 21 giugno) il consulente ha avuto un coinvolgimento diretto nella commissione del reato e si è trovato a rispondere non dell'articolo 110 c.p., bensì del reato associativo.

Tuttavia, secondo Damascelli, «resta il problema generale dei limiti dell'attività di consulenza, cosa che peraltro avviene anche con riguardo ad altre fattispecie di reato. Chi suggerisce, più o meno direttamente, di vio-

lare una norma può rispondere infatti a vario titolo».

E già questo fatto rischia di togliere serenità nell'attività quotidiana dei consulenti fiscali. «Le sentenze della Cassazione sulla responsabilità dei professionisti, fino all'ultima del 16 giugno, hanno creato un'ulteriore difficoltà nella gestione della propria attività professionale», rileva il presidente dell'Istituto nazionale tributaristi, **Riccardo Alemanno**, «non perché il consulente sia per forza sempre ispiratore dei comportamenti non corretti del contribuente, ma perché si stanno aprendo le porte ad un coinvolgimento dei soggetti normalmente più patrimonializzati, i consulenti, rispetto a contribuenti spesso già in difficoltà economica. Ovviamente se il consulente risulta realmente l'ispiratore-

istigatore del comportamento fraudolento allora è giusto che sia corresponsabile, ma siamo sicuri che tutto ciò sia sempre facilmente dimostrabile? E in quali tempi, visto l'andamento lento della nostra giustizia?»

Quali rimedi, dunque, per tutelarsi da eventuali responsabilità dirette? «Serve più consapevolezza ed è necessario chiedersi, ogni qual volta si compie un'operazione, cosa si sta facendo», chiosa Damascelli, «di sicuro non è semplice, tenuto conto dell'elevato numero di adempimenti tributari delegati dallo Stato in capo ai professionisti. Non escludo che chi mette al corrente di eventuali rischi il cliente, ma poi dà comunque luogo a un'operazione «sospetta», per esempio una compensazione indebita, possa essere imputato

del concorso di persone nel reato. Il mio consiglio, nelle ipotesi dubbie, è quello di tirarsi fuori, rifiutando l'incarico professionale, perché il rischio di 110 c.p. è reale anche per il semplice intermediario consapevole».

Un po' quello che avviene per l'anticiclaggio nei casi «estremi», quindi (si vedano, in tal senso, le linee guida del Notariato pubblicate su *ItaliaOggi* dell'11 giugno scorso).

Ma non solo. «Prima ancora di affidare alla professionalità degli organi verificatori e poi nella competenza dei giudici di merito, la correttezza dimostrata nello svolgimento della propria attività credo sia la migliore difesa possibile», conclude Alemanno. «Di certo il rapporto fiduciario consulente-cliente dovrà essere ancora più saldo, onde evitare di dovere mettere

per iscritto ogni rapporto ed ogni operazione di consulenza, perché sarebbe impossibile gestire uno studio in questo modo».

—© Riproduzione riservata—



Claudio Siciliotti

## pagamento delle imposte per aggredire i beni dei terzi finalizzato alla confisca

In particolare la sentenza n. 23986 del 2011 emessa dalla Sez. III della Corte di Cassazione penale conferma proprio il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente in capo ad un contribuente che aveva costituito un fondo patrimoniale avente ad oggetto i propri beni immobili, con riserva di proprietà a suo favore, privo di giustificazione e, quindi, secondo i giudici, fraudolento in quanto posto in essere subito dopo una verifica fiscale allo scopo di sottrarsi al pagamento delle imposte.

In verità non viene più ritenuto rilevante, come si diceva prima dell'avvento dell'art. 11 del dlgs n. 674 del 2000, il tempo a partire dal quale viene compiuta l'operazione protettiva; cioè a dire dopo l'inizio di accessi, ispezioni e verifiche.

Ora, mancando tale riferimento temporale, anche un atto compiuto prima o «in coincidenza con i primi accertamenti o comunque con le prime verifiche» potrebbe essere idoneo a far scattare il reato di specie (Cassazione, Sezione III penale, sentenza n. 38925 del 7 ottobre 2009). E ciò basandosi sul pericolo astratto che l'agente avrebbe potuto arrecare alla riscossione delle imposte.

Così la costituzione di un fondo patrimoniale è stata ritenuta «condotta idonea ad ostacolare il soddisfacimento della pretesa fiscale».

Ancora la sentenza n. 40481 del 27 ottobre-16 novembre 2010 ha confermato il sequestro preventivo di immobili appartenenti ad una società che avevano for-

mato oggetto di una vendita da una società ad altra, ravvisandosi la fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte in quanto si trattava di una alienazione simulata di beni idonea a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva.

Essendo poi gli immobili oggetto delle vendite lo strumento di commissione del reato, essi sono risultati confiscabili ai sensi dell'art. 240 cp comma 1 e sequestrabili ex art. 321, comma 2, cpp.

In tale contesto giurisprudenziale si è pure affermata, e tale assunto trova conferma anche altrove, la sequestrabilità di beni appartenenti ad una società di capitali nel momento in cui essi stessi possano ritenersi nella disponibilità del reo (il socio) il quale, in quanto tale, è il dominus della persona giuridica.

### Informazioni provenienti dalla persona sottoposta alle indagini.

A ciò si aggiunge la possibilità di utilizzare, a vantaggio dei verificatori, le informazioni ricevute dalla persona nei cui confronti vengono svolte le indagini ai sensi dell'art. 350 del cp; non solo in fase procedimentale ma anche nella fase istruttoria.

Proprio su quest'ultimo aspetto si è pronunciata la Corte Suprema con la sentenza n. 21885 del 2011, depositata il 1° giugno 2011. Con la stessa si è sostenuto

come le dichiarazioni spontanee rese alla Guardia di Finanza, ai sensi del comma 7 dell'art. 350 del co-

dice di procedura penale, costituiscono «dichiarazioni legittimamente utilizzabili nella fase delle indagini preliminari ed in materia di misure cautelari», indicando

numerose giurisprudenza consolidata. Tra queste quella riferita alla Cassazione penale, sez. VI, n. 24679 del 17 luglio 2006, la quale in modo troncante sostiene la non applicabilità del comma 2 dell'art. 63 del cpp al caso in cui un soggetto, dovendo essere sentito in qualità di imputato o di persona sottoposta ad indagini, sia stato avvertito di tale sua qualità ed abbia reso in assenza di difensore dichiarazioni spontanee alla polizia giudiziaria; in questa situazione infatti vale la disciplina di cui all'art. 350 del cpp, comma 7, «di talché le sue dichiarazioni, sebbene non utilizzabili nel dibattimento salvo quanto previsto dall'art. 503, comma 3, possono essere apprezzate nella fase delle indagini preliminari o nella valutazione dei gravi indizi di colpevolezza per l'adozione di un provvedimento cautelare».

Sullo stesso senso è anche la sentenza n. 15437 del 22 aprile 2010 della Cassazione penale, Sez. I che nel sostenere la piena utilizzabilità delle dichiarazioni spontanee rese nella fase delle indagini, sottolinea che lo stesso vale anche se le stesse non sono «sot-

### Non si sfugge alla confisca

Operazioni compiute in concomitanza o dopo i primi accertamenti o verifiche, che non sfuggono alla confisca per equivalente

**Fondo patrimoniale:** i coniugi conferiscono beni immobili e mobili iscritti in pubblici registri o titoli di credito (azioni e non quote)

**Trust:** il disponente trasferisce (simultaneamente) ad un trust i propri beni destinandoli a certe condizioni a beneficiari

identificati delegando a gestirli il trustee

**Costituzione di società targa** nelle quali trasferire beni e poi conferire le azioni in un fondo patrimoniale

**Separazioni coniugali fittizie** laddove i coniugi continuano ad avere una vita familiare in comune

**Beni immobili o mobili appartenenti ad una società di capitali partecipata interamente o con quote consistenti dal reo**

toscritte dai dichiaranti, purché siano annotate dalla polizia giudiziaria e riportate nell'informativa di reato».

Ancora la sentenza n. 1150 del 13 gennaio 2009 della Cassazione penale, sez. unite, afferma in conformità con la giurisprudenza di legittimità, che le dichiarazioni spontanee sono utilizzabili ai fini della emissione di una misura cautelare, essendo sancita la inutilizzabilità soltanto per l'utilizzo di tali dichiarazioni nella fase dibattimentale.

Quindi i chiacchieroni sono avvertiti: come insegnano i films americani, tutto quello che si dice potrebbe essere usato contro.

Ed è quello che è già accaduto concretamente più volte: le dichiarazioni rese sono state poi la chiave di volta per poter procedere alla emissione di misure cautelari come il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente non solo nei confronti del dichiarante bensì anche contro il soggetto terzo dallo stesso chiamato in causa (id est: il consulente, il dipendente o il collaboratore in genere).

—© Riproduzione riservata—



Le sentenze sul sito  
[www.italiaoggi.it/docio7](http://www.italiaoggi.it/docio7)