

# Sommario 5/2025

## Editoriale

3

## Approfondimenti dottrinali

<b>Accertamento</b>	- L'onere del fisco nei recuperi erariali per contestazioni di frode	4
<b>Diritto penale tributario</b>	- Le cessioni aziendali e il rischio di "sottrazione fraudolenta"	8
<b>Riscossione</b>	- La cartella di pagamento	14
	- Interessi e sanzioni prescrizione quinquennale: ulteriore conferma della Cassazione 	22

## Pratica professionale e contenzioso

<b>Ricorso e contenzioso tributario</b>	- Ricorso telematico e malfunzionamento del SIGIT: il difensore deve verificare	26
---	---	----

## Imposte e tasse

<b>Iva</b>	- L'allineamento temporale nella definizione di casa di lusso	30
<b>Imu</b>	- Imu e casa coniugale assegnata: l'esenzione è automatica?	34

## Fiscalità internazionale

<b>Vies</b>	- Iscrizione al Vies e obbligo di fideiussione: le indicazioni di ADE 	36
-------------	---	----

## Rubrica

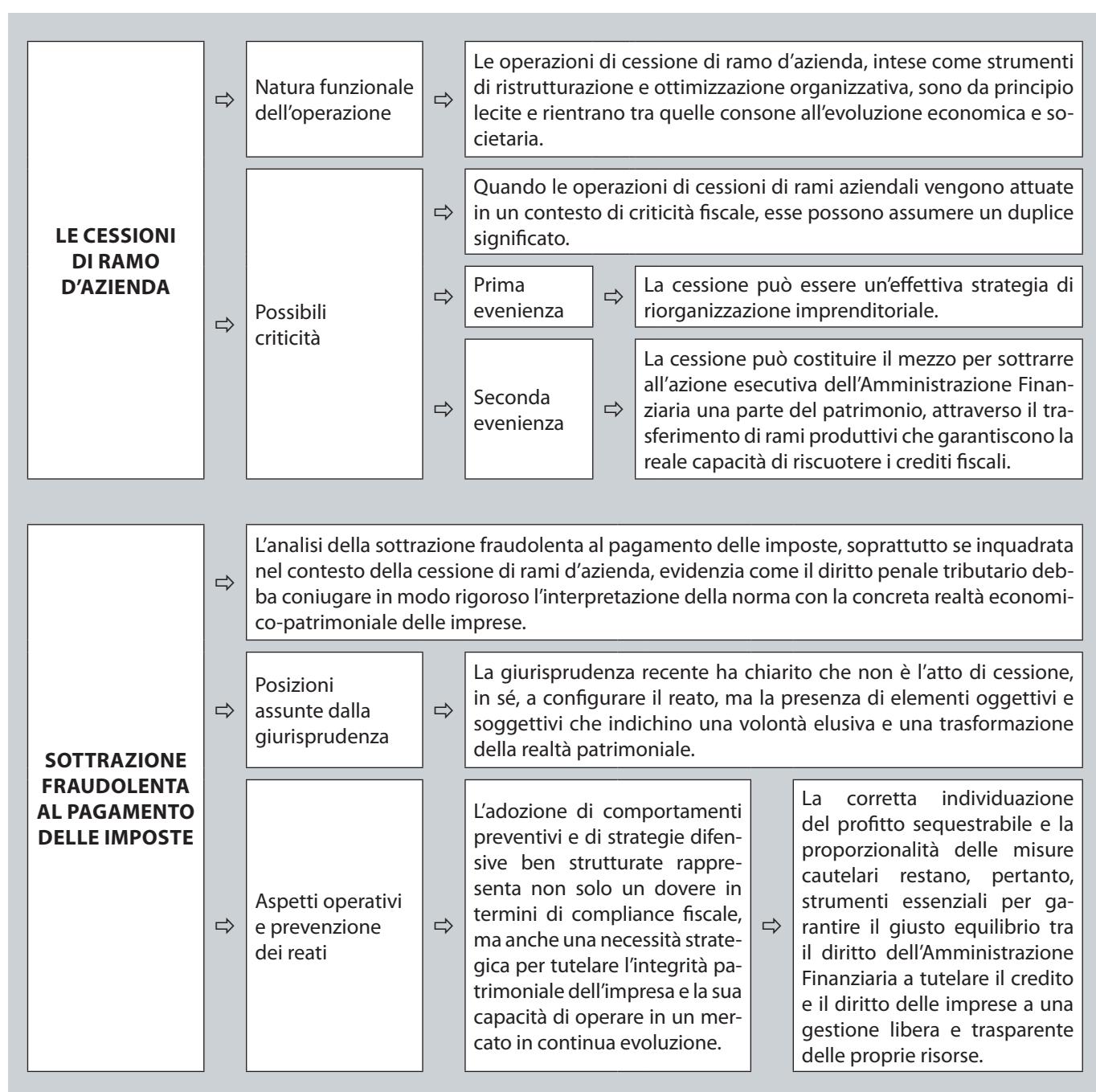
<b>Casi questioni e soluzioni</b>	- Distribuzione degli utili ai soci con approvazione del bilancio 2024 e introduzione del nuovo modulo RAP per la registrazione del verbale	40
-----------------------------------	---	----

# LE CESSIONI AZIENDALI E IL RISCHIO DI "SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA"

Art. 11 D.Lgs. 74/2000 - Cass. Pen., Sentenza 9.01.2025, n. 834

Il fenomeno della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte ha assunto negli ultimi anni una rilevanza significativa nell'ambito del diritto penale tributario, in particolare per la complessità delle operazioni connesse alla cessione di rami d'azienda. Tali operazioni, per loro natura straordinaria e in quanto modalità di ristrutturazione aziendale, assumono una valenza particolarmente delicata qualora vengano strumentalizzate per eludere gli obblighi fiscali.

Ci si propone -pertanto- di esporre una breve argomentazione sul tema della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, con particolare riferimento alla eventuale correlazione con le operazioni di cessione di rami d'azienda: il tutto passa attraverso la ricognizione e disamina degli indici di fraudolenza e la corretta individuazione del profitto sequestrabile.



## APPROFONDIMENTI

### LA SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA EX ART. 11 D.LGS. 74/2000

Il delitto, così come previsto dall'art. 11 D.Lgs. 74/2000, si configura nel momento in cui il contribuente risultante come "obbligato d'imposta", con atti dispositivi aventi natura fraudolenta, realizzzi un profitto in modo da rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

### IL CASO DELLA CESSIONE D'AZIENDA

#### LE ATTENZIONI DELLA CASSAZIONE

Le condizioni che, nel caso di cessione di rami d'azienda, possono far emergere elementi di artificio e inganno sono stati recentemente oggetto di attenzione della Cassazione Penale con la sentenza 9.01.2025, n. 834.

#### LE CONCLUSIONI DEI GIUDICI: SOMMARIO RICOGNIZIONE

I Giudici di Piazza Cavour, con una motivazione articolata, ha confermato il sequestro preventivo disposto nei confronti di società coinvolte in operazioni di trasferimento aziendale, sottolineando l'importanza di una corretta quantificazione del profitto sequestrabile.

### QUADRO NORMATIVO E SUA EVOLUZIONE

#### SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA

L'art. 11 D.Lgs. 74/2000 costituisce il fulcro normativo per la disciplina del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

La norma, in argomento, non si limita a reprimere il semplice inadempimento degli obblighi fiscali, bensì si propone di tutelare l'effettività della riscossione tributaria, mediante la concreta individuazione di atti dispositivi dotati di natura fraudolenta, volti a rendere inefficaci le azioni esecutive dell'Amministrazione Finanziaria.

#### RIFLESSIONI DI CARATTERE SISTEMATICO

Il legislatore ha inteso, con questa disposizione, porre l'accento non solo sulla violazione formale degli obblighi tributari, ma anche sul comportamento strumentale che, mediante artifici permetta al contribuente di eludere il pagamento delle imposte dovute.

#### LA CONNOTAZIONE FRAUDOLENTA

Il concetto di "fraudolenza" non deve essere inteso in maniera puramente formalistica, ma va opportunamente vagliato

in relazione all'effettivo impatto sulla capacità dell'Amministrazione Finanziaria di recuperare il credito esattoriale.

#### IL RIFERIMENTO A OPERAZIONI AZIENDALI

Per configurare la sottrazione fraudolenta non è sufficiente la mera cessione di un bene o la ristrutturazione aziendale, ma occorre la presenza di elementi di inganno o artificio che determinino una trasformazione sostanziale della realtà patrimoniale, con conseguente riduzione della capacità esecutiva dell'Erario.

Il principio espresso nella sentenza in commento (9.01.2025, n. 834), pone in rilievo come, nel contesto delle operazioni straordinarie di cessione di rami d'azienda, non sia la natura dell'operazione in sé a determinare la fraudolenza, ma l'esistenza di elementi concreti e specifici che indichino un intento elusivo.

#### CONSIDERAZIONI DI CARATTERE PRATICO

Nella valutazione della correttezza di una determinata operazione è necessario procedere a esperire una attenta analisi, riferita al caso concreto, nel cui ambito va posta attenzione non soltanto sul valore dei beni trasferiti, ma anche rispetto al contesto temporale in cui sia formalizzata l'operazione, al fine di appurare la consapevolezza della situazione di irregolarità tributaria.

### LE CESSIONI DI RAMO D'AZIENDA

#### NATURA FUNZIONALE DELL'OPERAZIONE

Le operazioni di cessione di ramo d'azienda, intese come strumenti di ristrutturazione e ottimizzazione organizzativa, sono da principio lecite e rientrano tra quelle consone all'evoluzione economica e societaria.

#### FISCALITÀ E CRITICITÀ CONNESSE

Quando le operazioni di cessioni di rami aziendali vengono attuate in un contesto di criticità fiscale, esse possono assumere un duplice significato:

- **prima evenienza:** la cessione può essere un'effettiva strategia di riorganizzazione imprenditoriale;
- **seconda evenienza:** la cessione può costituire il mezzo per sottrarre all'azione esecutiva dell'Amministrazione Finanziaria una parte del patrimonio, attraverso il trasferimento di rami produttivi che garantiscono la reale capacità di riscuotere i crediti fiscali.

#### IL CASO ESAMINATO DALLA CASSAZIONE

Nel caso oggetto della sentenza in esame, la società attenzionata avrebbe proceduto alla cessione di uno o più rami d'azienda a favore di società controllate, in una modalità

che, pur conservando la totalità della partecipazione societaria, avrebbe determinato uno spoglio del patrimonio produttivo originario in carico all'assetto imprenditoriale di riferimento.

Si trattava -invero- di un'operazione, eseguita in un contesto di evidente irregolarità, in primo luogo correlato al mancato versamento delle ritenute, che dimostrava il fatto che l'uso della cessione veniva inteso come un mezzo elusivo, mirato strumentalmente a sottrarre beni all'azione esecutiva, pur senza modificare formalmente il patrimonio netto del gruppo societario.

#### **UNA RIFLESSIONE PRATICA**

La mera cessione di azienda, se effettuata in condizioni di continuità societaria e patrimoniale esclude di norma la configurazione del reato, mentre il suo utilizzo, unitamente alla consapevolezza della posizione debitoria dell'impresa, configura certamente la fraudolenza delle operazioni di separazione aziendale.

#### **ELEMENTI COSTITUTIVI DEL DELITTO DI SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA**

#### **IL CONCETTO DI "ATTO FRAUDOLENTO"**

Il termine "atto fraudolento" assume un significato polisemico, in quanto la sua interpretazione deve tener conto della pluralità delle fattispecie concrete in cui esso si manifesti. Dal punto di vista penal-tributario, si tratta di un comportamento che, pur non configurandosi necessariamente come una simulazione pura, si caratterizza per la presenza di artifici e stratagemmi illeciti volti a eludere l'obbligo di pagamento delle imposte.

#### **IL QUADRO DISCIPLINARE DEL D.LGS. 74/2000**

Nel quadro normativo delineato dall'art. 11 D.Lgs. 74/2000, l'atto fraudolento non si limita ad una mera inadempienza, ma richiede che vi sia una "trasformazione della realtà" tale da rendere meno efficace la procedura di riscossione. In pratica, l'elemento soggettivo del dolo, unitamente alla presenza di manovre che alterano sostanzialmente il patrimonio dell'obbligato, costituiscono i presupposti essenziali per la configurazione del reato.

#### **ANALISI DI REQUISITI AGGIUNTIVI**

La disamina degli atti dispositivi, in particolare nelle operazioni di cessione, evidenzia che non basta il trasferimento di beni o rami d'azienda, ma occorre che tale trasferimento sia accompagnato da comportamenti che, con consapevolezza, possano impedire o rendere più difficile l'azione esecutiva da parte dell'Amministrazione Finanziaria. L'intento elusivo deve essere quindi dimostrabile attraverso una ricostruzione fattuale che ponga in rilievo tangibile la volontà di sottrarre il patrimonio ai crediti fiscali.

#### **INGANNO E ARTIFICO: LORO CONFIGURABILITÀ**

Il secondo elemento fondamentale per la configurazione del reato è l'esistenza di elementi di inganno e artificio, che vanno al di là della semplice operazione commerciale o societaria.

In questo contesto, la giurisprudenza ha individuato come "indici di fraudolenza" quegli elementi che, pur in assenza di un evidente depauperamento patrimoniale, modificano sostanzialmente la capacità dell'Erario di procedere alla riscossione.

#### **LA CASISTICA CENSURATA**

Nel caso in esame, l'operazione di cessione dei rami d'azienda veniva concretamente accompagnata dal riscontro di una serie di circostanze che, presi nel loro complesso, hanno fatto emergere la presenza di un piano elusivo: era stata accertata -infatti- la consapevolezza, da parte degli amministratori, della propria situazione di irregolarità, nonché il successivo trasferimento di beni funzionali al ramo produttivo.

#### **RICOGNIZIONE DEL CONTESTO FATTUALE**

In questo contesto -pertanto- la trasformazione operata dalla società interessata in una società di gestione, a seguito della cessione quasi integrale dei beni caratterizzanti il ramo produttivo, aveva rappresentato in concreto un chiaro esempio di come un'operazione, pur essendo formalmente lecita, possa assumere connotazioni fraudolente se eseguita con il fine di compromettere la garanzia patrimoniale a tutela del credito tributario.

Gli elementi di inganno si manifestano, dunque, nella struttura complessiva dell'operazione: dalla scelta della controparte (società controllate o neocostituite), alla tempistica dell'operazione (in concomitanza con accertamenti fiscali in corso), fino alla scelta di escludere dal trasferimento il debito tributario, che resta "esclusivo" della società cedente.

#### **ANALISI SPECIFICA DELLA SENTENZA CASS. PEN. 9.01.2025, N. 834**

La sentenza n. 834, depositata dalla Suprema Corte, rappresenta un punto di riferimento fondamentale per la comprensione dei confini interpretativi del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

#### **IL FATTO CONTROVERSO E IL PERCORSO MOTIVAZIONALE**

Il nodo centrale della controversia, come evidenziato dalla sentenza, riguarda la qualificazione dell'operazione di cessione in sé e la corretta individuazione del profitto sequestrabile.

#### **LA TESI DIFENSIVA INIZIALE**

I difensori delle società coinvolte sostenevano che l'operazione fosse meramente una ristrutturazione interna, priva

di elementi elusivi, e che pertanto non potesse configurarsi come atto fraudolento. Tale tesi si basava, in particolare, sul fatto che la cessione di ramo d'azienda, se realizzata tra società connesse e in presenza di continuità patrimoniale, non comporta di per sé una diminuzione del patrimonio né una reale impossibilità per l'Erario di procedere alla riscossione.

### LA DIFFERENTE PROSPETTIVA DELLA CASSAZIONE

La Corte, tuttavia, ha ritenuto che l'elemento distintivo non risieda nella natura dell'operazione, ma nella sua effettiva configurazione, ossia nella presenza di elementi che, cumulativamente, rivelano l'intento di eludere la garanzia patrimoniale a favore del fisco.

L'analisi motivazionale ha dunque evidenziato che la struttura complessiva dell'operazione, pur formalmente lecita, si è configurata come una "trasformazione della realtà", tale da rendere meno efficace la procedura di riscossione coattiva.

### INDIVIDUAZIONE DEI PRINCIPI APPLICATIVI

Alla luce degli elementi esposti, la Suprema Corte ha confermato il sequestro preventivo disposto nei confronti delle società cedente e cessionaria, rilevando che:

- l'operazione di cessione, sebbene formalmente inquadrabile tra quelle lecito-consentite, ha assunto connotazioni di atto fraudolento in virtù degli elementi di artificio e inganno evidenti dalla ricostruzione fattuale;
- il profitto del reato, da intendersi in senso lato, va individuato nel valore dei beni trasferiti e che costituiscono la garanzia per il recupero del credito tributario, applicando i criteri previsti dalla normativa sulla riscossione coattiva;
- la misura del sequestro, pertanto, deve essere proporzionata all'entità del debito tributario e non estendersi in misura sproporzionata rispetto al danno patrimoniale reale, con conseguente rinvio per una nuova valutazione al Tribunale di Mantova, al fine di uniformare il calcolo dei beni sequestrabili.

### PROFITTO SEQUESTRABILE: CRITERI DI VALUTAZIONE E PARAMETRI APPLICATIVI

La determinazione del profitto sequestrabile rappresenta uno degli aspetti più delicati e dibattuti nella disciplina della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

Tale profitto, inteso anche "per equivalente", va calcolato in base al valore dei beni che costituiscono la garanzia nei confronti del fisco e che sono stati oggetto di operazioni dispositive.

### PARAMETRI APPLICABILI AI BENI IMMOBILI

Nel quadro della riscossione coattiva, il valore dei beni immobili viene quantificato sulla base dei parametri indicati dall'art. 77, c. 1 D.Lgs. 602/1973, il quale prevede che, decorso un termine prefissato dalla notifica della cartella di pagamento, l'immobile possa essere sottoposto ad ipoteca per un importo pari al doppio del credito esegutato.

### I CRITERI PER I BENI MOBILI

Analogamente ai criteri applicati ai beni immobili, anche per i beni mobili si fa riferimento ai parametri stabiliti dall'art. 517, c. 1 c.p.c., il quale prevede che il pignoramento debba essere effettuato su quei beni ritenuti "di più facile e pronta liquidazione", con un limite di realizzo pari all'importo del credito precettato aumentato della metà. Questo approccio, pur presentando alcune criticità, consente di individuare un valore medio di realizzo che possa fungere da parametro di riferimento per la determinazione del profitto sequestrabile.

### LA PREVENZIONE IN AMBITO FISCALE: STRUMENTI E BEST PRACTICE

#### ASPECTI PRELIMINARI

In un contesto in cui le operazioni societarie possono essere strumentalizzate per configurare il reato di sottrazione fraudolenta, è fondamentale per le imprese adottare una condotta preventiva atta a minimizzare il rischio di incorrere in problematiche fiscali e penali. Di seguito si evidenziano alcuni strumenti e buone prassi che, secondo l'attuale orientamento dottrinale e giurisprudenziale, possono costituire un valido supporto nella gestione preventiva delle operazioni di cessione e ristrutturazione aziendale.

#### ANALISI DEL RISCHIO

Il primo step di una condotta preventiva consiste in un'approfondita analisi del rischio, finalizzata a valutare la congruità dell'operazione in termini di impatto patrimoniale e fiscale.

In questo ambito, la procedura di due diligence riveste un ruolo centrale, in quanto consente di verificare la consistenza dei beni oggetto di cessione, l'esistenza di eventuali passività nascoste e la reale capacità dell'operazione di garantire la continuità produttiva senza compromettere la riscossione dei tributi.

#### PROFILO PRATICO DELLA PREVENZIONE

Un'attenta due diligence permette di individuare, in fase preliminare, eventuali criticità che potrebbero trasformare un'operazione altrimenti lecita in un atto potenzialmente fraudolento.

In particolare, è necessario verificare la congruità dei valori attribuiti ai beni, la tempistica dell'operazione rispetto ad eventuali accertamenti fiscali in corso e la presenza di elementi che possano essere interpretati come artificiosi o ingannevoli.

#### STRATEGIE DIFENSIVE IN AMBITO PENALE

Nel caso in cui si configuri un contenzioso penale relativo alla sottrazione fraudolenta, la definizione di una strategia difensiva adeguata risulta essenziale per contrastare efficacemente l'imputazione. La difesa, in sede penale, può artico-

larsi su più fronti, con l'obiettivo di contestare la qualificazione dell'atto e di dimostrare l'assenza di dolo o di un effettivo danno patrimoniale rilevante per l'Erario.

### **LA CONTESTAZIONE DELLA QUALIFICAZIONE DELL'ATTO COME FRAUDOLENTI**

Un primo elemento della strategia difensiva consiste nel contestare la qualificazione dell'operazione di cessione come atto fraudolento.

In questa prospettiva, l'argomentazione centrale è che la mera cessione di un ramo d'azienda, effettuata tra società connesse o controllate, non debba essere considerata automaticamente elusiva, qualora venga dimostrato che l'operazione è stata realizzata in un contesto di ristrutturazione aziendale legittima e senza l'intento di depauperare il patrimonio a vantaggio del debitore.

La difesa potrà, dunque, puntare sulla ricostruzione del percorso decisionale e sulla dimostrazione della trasparenza dell'operazione, evidenziando come essa sia stata strutturata in maniera coerente con le pratiche di mercato e in assen-

za di qualsiasi artificio o stratagemma finalizzato a impedire la riscossione dei tributi.

### **ARGOMENTAZIONI BASATE SULL'ASSENZA DI DANNO O PERICOLO PER LA RISCOSSIONE**

La difesa potrà contestare l'elemento oggettivo del reato, sostenendo che l'operazione di cessione non abbia effettivamente impedito l'azione esecutiva dell'Amministrazione Finanziaria.

In questa linea di ragionamento, si farà leva sul concetto di "pericolo concreto" per la riscossione, argomentando che la struttura operativa e organizzativa adottata dalla società non ha comportato una riduzione sostanziale della garanzia patrimoniale.

A supporto di tale tesi si potrà evidenziare che l'operazione, pur essendo stata contestata, ha comunque garantito il mantenimento di asset sufficienti a coprire il debito tributario, dimostrando così l'assenza del danno tipico richiesto per la configurazione del reato.