

Può essere fraudolenta l'operazione straordinaria dopo il sorgere del debito tributario

La Cassazione ha esaminato un caso di scissione parziale e proporzionale della società debitrice seguita da cessione del capitale sociale

/ Stefano COMELLINI

La condotta di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 del DLgs. n. 74/2000) consiste in uno stratagemma artificioso del contribuente, teso a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario, anche riconducibile all'**abuso** di **strumenti giuridici** solo apparentemente rientranti nella fisiologia della vita aziendale o societaria.

In questo senso si è espressa la Cassazione con la sentenza n. [31420](#) depositata ieri.

La fattispecie in esame riguarda la condotta di chi, 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.

La *ratio* dell'incriminazione si fonda sulla necessità di evitare che il contribuente si sottragga al dovere tributario mediante la predisposizione di una **realtà apparente** che gli consenta di rimanere nel possesso dei propri beni sottratti fraudolentemente alla pretesa erariale. Pertanto, l'oggetto giuridico del reato non è il diritto di credito del Fisco, bensì la **garanzia generica** data dai beni dell'obbligato, potendo quindi il reato – da definirsi di pericolo (Cass. n. [35853/2016](#)) – configurarsi anche qualora, dopo il compimento degli atti fraudolenti, avvenga comunque il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori (Cass. n. [36290/2011](#)).

Particolare attenzione deve porsi al profilo di condotta dato dal compimento di "**altri atti fraudolenti**" diversi dall'alienazione simulata, la cui idoneità a sottrarre i beni al pagamento del debito tributario è stata valutata dal legislatore in via generale e astratta, caratterizzata da fraudolenza diretta alla sottrazione del bene alla pretesa tributaria. Nella nozione, la giurisprudenza ha ricompreso sia atti materiali di occultamento e sottrazione di beni senza alienazione sia atti giuridici diretti, secondo una valutazione in concreto, allo stesso fine.

Più propriamente, si è autorevolmente affermato (Cass. SS.UU. n. 12213/2018) che va considerato atto fraudolento ogni comportamento che, **formalmente lecito** (ad esempio, la vendita di un bene), sia tuttavia caratterizzato da una componente di **artificio** o di inganno, ovvero che è tale ogni atto che sia idoneo a rappresentare una realtà non corrispondente al vero (con una sovrapposizione rispetto alla simulazione), ovvero an-

cora qualunque stratagemma artificioso tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali alla riscossione.

Proprio la considerazione che anche un atto lecito può ricondursi alla fattispecie in esame impone di considerare, con estrema cautela, il significato di **operazioni straordinarie** poste in essere dall'amministrazione di società debtrici del Fisco. In altre parole, occorre distinguere tra legittime scelte discrezionali di gestione, secondo valutazioni – pur errate – di opportunità e di carattere tecnico (commerciale-finanziario) e condotte fraudolente lesive del bene giuridico tutelato dalla norma precettiva.

Di tanto la giurisprudenza di legittimità si è data carico affermando (Cass. n. [10161/2018](#)) che l'atto (nel caso, vendita delle attrezzature a prezzo di mercato con incameramento del corrispettivo), pur pregiudizievole per l'Erario essendo stato il danaro destinato al soddisfacimento di altri debiti da cui la stessa società era gravata, doveva ritenersi **privo** del carattere fraudolento richiesto per il perfezionamento del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento dell'imposta.

Nel caso all'esame della Corte, la ricorrente aveva posto in essere, nell'ambito della società amministrata, una **scissione parziale e proporzionale** della società debitrice seguita dalla cessione del capitale sociale a prezzo vile e dal trasferimento della legale rappresentanza della società a un prestanome che subito avviava la procedura di liquidazione dell'ente, ormai priva di beni e attività e nella quale era residuo il debito tributario.

L'operazione realizzata, formalmente lecita, è stata qui considerata **fraudolenta** e, quindi, penalmente rilevante perché – pur a fronte del principio per cui, in caso di scissione, dei debiti tributari rispondono solidalmente e illimitatamente tutte le società beneficiarie ex art. 15 comma 2 del DLgs. n. 472/1997 – posta in essere ben due anni **dopo** il sorgere del debito tributario, così da vanificare il termine temporale della solidarietà, appunto di due anni, previsto dall'art. 14 comma 1 del DLgs. n. 472/1997 in caso di cessione di azienda.

Ne consegue, per la Corte, la chiara natura artificiosa e fraudolenta dell'intera operazione straordinaria giunta al suo esame, complessivamente realizzata, ben dopo che si era formato il **debito tributario**, con l'intento di vanificare, per il decorso del tempo, la responsabilità solidale e illimitata della società beneficiaria della scissione, abusando di strumenti giuridici solo apparentemente riferibili alla fisiologia della vita aziendale o societaria.