



00279-26

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

ACR

Composta da

Gastone Andreazza - Presidente -

Aldo Aceto

Giovanni Liberati

Giuseppe Noviello

Giovanni Giorgianni - Relatore -

Sent. n. 1472 sez.

U.P. - 14/10/2025

R.G.N. 18371/2025

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

██████████ nato a Conegliano il 04/07/1975,

avverso la sentenza del 16/01/2025 della Corte di appello di Venezia;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Giovanni Giorgianni;

udite le conclusioni rassegnate dal Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott.ssa Cinzia Paraspuro, che ha concluso per l'annullamento con rinvio della sentenza impugnata, limitatamente alla confisca;

udito l'avvocato ██████████ ██████████, del foro di Treviso, difensore di fiducia di ██████████ che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

4

Handwritten signature

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 20 dicembre 2023, il Tribunale di Treviso condannava [REDACTED] alla pena di otto mesi di reclusione, in quanto ritenuto colpevole del reato di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74/2000, poiché, in qualità di legale rappresentante della [REDACTED] s.r.l., cedeva fraudolentemente alla [REDACTED] s.r.l. ramo aziendale della [REDACTED] s.r.l. per un valore di euro 900.606,00, così sottraendosi al pagamento delle imposte o comunque compiendo atti idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva da parte dell'Erario, trattandosi di soggetto destinatario di iscrizioni a ruolo per complessivi euro 204.346,85, applicando le pene accessorie di legge, ordinando la confisca del profitto del reato e concedendo il beneficio della sospensione condizionale della pena.

Con sentenza del 16 gennaio 2025, la Corte di appello di Venezia confermava la sentenza di primo grado.

2. Avverso la sentenza della Corte di appello di Venezia, [REDACTED] tramite il difensore, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando sei motivi.

2.1. Con il primo motivo, la difesa lamenta violazione dell'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000 e vizio di motivazione con riferimento ai capi e ai punti della sentenza che affermano la responsabilità dell'imputato.

In sintesi, deduce il ricorrente che il conferimento del ramo di azienda attuato da [REDACTED] s.r.l. in sede di costituzione della [REDACTED] s.r.l. era un negozio voluto dalle parti firmatarie, giuridicamente valido e produttivo di effetti, dunque non simulato, né fraudolento.

La difesa censura la motivazione della Corte territoriale che, sul punto, si limita a considerare che la finalità principale della cessione, essendo avvenuta senza contropartita economica, era quella di sottrarre i beni che costituivano la garanzia, in tal modo travisando la prova e non comprendendo la natura e il significato economico di quel negozio.

L'atto aveva per oggetto la cessione del ramo di azienda, comportante il trasferimento di un complesso di beni attivi (materiali ed immateriali), ma anche dei pesi, per cui il valore della cessione era dato dalla differenza tra i valori delle componenti attive del patrimonio (pari ad euro 906.000,00) e delle componenti negative (pari ad euro 893.415,00), differenza pari ad euro 7.190,00; mentre, quanto al corrispettivo, la difesa osserva che la cessione del ramo di azienda aveva comportato, in contropartita, l'acquisizione, da parte del conferente, delle quote corrispondenti al valore attribuito a quell'universalità di beni, sicché nel negozio traslativo non era presente alcun inganno.

In definitiva, la motivazione della sentenza era illogica, non indicando i profili fraudolenti dell'atto di disposizione descritto nell'imputazione.

2.2. Con il secondo motivo, la difesa lamenta violazione dell'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000 e vizio di motivazione con riferimento ai capi e ai punti della sentenza che ritengono sussistente il dolo specifico in capo all'imputato.

Premette il ricorrente che la Corte di appello aveva ritenuto che il fatto che l'imputato avesse di mira, al momento di compiere l'atto di disposizione in frode, anche la continuità dell'impresa, non fa venir meno il dolo del reato contestato, perché la finalità principale della cessione, avvenuta senza contropartita economica, era proprio quella di sottrarre i beni che costituivano la garanzia.

Sostiene la difesa che l'unica volontà che poteva essere attribuita, con ragionevole certezza, al ricorrente era quella che egli intendesse proseguire l'attività d'impresa, in ragione delle dichiarazioni rese in sede di esame dall'imputato e della documentazione prodotta in sede di giudizio che dimostravano come tutti i dipendenti della conferente fossero transitati nella [REDACTED] s.r.l., per cui l'ulteriore finalità di non pagare le imposte risultava essere un'operazione ricostruttiva del tutto arbitraria.

2.3. Con il terzo motivo, la difesa lamenta violazione dell'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000 e vizio di motivazione con riferimento ai capi e ai punti della sentenza che affermano la responsabilità dell'imputato, ritenendo sussistente la qualifica soggettiva richiesta dalla norma incriminatrice.

In sintesi, la difesa censura la sentenza nella parte in cui afferma che la norma di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000 si rivolga a "chiunque", operando una piena equiparazione tra "contribuente" e "sostituto d'imposta".

Osserva per contro il ricorrente che i reati tributari sono reati a soggettività ristretta e che la norma di cui all'art. 11 configura un reato proprio del soggetto tenuto a versare le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, vale a dire il contribuente, tenuto a partecipare alla spesa pubblica in proporzione della propria capacità contributiva, che è figura diversa dal sostituto d'imposta, obbligato per altri soggetti. Allo stesso modo, versamento dell'imposta e versamento della ritenuta sono considerati adempimenti diversi dalla legislazione finanziaria e diversa è la loro disciplina. Per cui, sostiene la difesa che l'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, nel fare espresso riferimento al versamento delle imposte sui redditi, si riferisca alle imposte proprie del soggetto destinatario del precetto, vale a dire al contribuente, non anche al sostituto d'imposta, sottolineando che le previsioni punitive ritagliate sulla figura del sostituto d'imposta – richiamando l'art. 10-bis e il comma 1-bis dell'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000, nonché l'art. 1, lett. c, relativo al catalogo definitorio – sono state introdotte in epoca successiva alla entrata in vigore del d.lgs. n. 74 del 2000, senza intervenire sull'art. 11 che

continua a fare specifico riferimento alle sole imposte e non anche alle ritenute d'acconto.

Conclude la difesa che il debito tributario cui, in ipotesi, il ricorrente intendeva sottrarsi non atterrebbe ad una delle tipologie per le quali, sole, la norma appresta tutela penale, dal momento che, a fronte di un debito tributario globale di euro 204.346,85, euro 192.630,74 si riferiscono a ritenute d'acconto, mentre le ulteriori poste debitorie, oltre che comprendenti anche l'IRAP, non considerata a fini penali un'imposta sui redditi in senso tecnico, sono di importo inferiore alla soglia di punibilità prevista dalla norma.

2.4. Con il quarto motivo, la difesa lamenta violazione dell'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000 e vizio di motivazione con riferimento ai capi e ai punti della sentenza che affermano la responsabilità dell'imputato, ritenendo sussistente in capo all'imputato il dolo specifico richiesto dalla norma incriminatrice.

La difesa eccepisce che la motivazione della sentenza, secondo cui l'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000 punisce chiunque sottrae la garanzia con atto in frode o simulato al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi, senza distinzione tra obbligo diretto o come sostituto, è erronea perché nella nozione di imposte dirette fatta propria dal d.lgs. n. 74 del 2000 non possono farsi rientrare le somme dovute a titolo di sostituto, e, anche a voler ritenere che il ricorrente si fosse prefisso, con l'atto di cessione del ramo di azienda, di sottrarre quel bene ad un'eventuale azione di recupero coattivo promossa dall'erario, dovrà concludersi che l'imputato aveva di mira l'evasione di tributi diversi dalle imposte dirette o dall'IVA dovute dalla conferente [REDACTED] s.r.l.

2.5. Con il quinto motivo, la difesa lamenta violazione dell'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000 con riferimento ai capi e ai punti della sentenza che affermano la responsabilità dell'imputato, ritenendo superata la soglia di punibilità prevista dalla norma incriminatrice.

In sintesi, la difesa deduce che le somme di cui il ricorrente era debitore nei confronti dell'erario al momento in cui realizzò il trasferimento del ramo d'azienda, ammontanti ad euro 204.346,85, erano costituite per euro 192.630,74 da ritenute d'acconto operate sulle retribuzioni dei dipendenti, non suscettibili di essere prese in considerazione ai fini del giudizio di colpevolezza, mentre i residui debiti tributari erano costituiti per euro 4.456,66 da IVA, per euro 6.943,07 da IRAP, per euro 316,38 da imposte sui canoni di locazione, somme tutte inferiori al limite della soglia di punibilità.

2.6. Con il sesto motivo, la difesa lamenta violazione dell'art. 12-bis d.lgs. n. 74 del 2000 e solleva questione di costituzionalità, con riferimento ai capi e ai punti della sentenza che dispongono la confisca a carico del condannato nella

parte in cui determinano l'oggetto della confisca dei beni oggetto del trasferimento del ramo di azienda per un valore equivalente a quello dei primi.

Premette il ricorrente che la Corte di appello aveva affermato che il profitto confiscabile, anche nelle forme di confisca per equivalente, del reato di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000 doveva essere individuato nella riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio su cui il fisco aveva diritto di soddisfarsi e, quindi, nella somma di denaro, la cui sottrazione all'erario viene perseguita, attesa la struttura di pericolo del reato, e che tale interpretazione rappresentava "diritto vivente", sicchè l'unica via per giungere ad una diversa soluzione, che identificasse il profitto del reato nell'ammontare dell'imposta evasa, eventualmente maggiorata degli interessi, era rappresentata dal giudizio di costituzionalità.

Quanto alla rilevanza della questione, la difesa osserva che, avendo i giudici di merito disposto la confisca sui beni dell'imputato per un valore corrispondente a quello dei beni sottratti, la soluzione della questione di legittimità costituzionale è incidente sulla decisione rimessa al Collegio di legittimità.

Quanto alla fondatezza della questione, la difesa argomenta che, avendo la confisca per equivalente natura sanzionatoria, la misura della confisca deve rispettare i canoni di ragionevolezza, proporzionalità e parità di trattamento: a) in ordine alla parità di trattamento, osserva la difesa che il profitto sulla base del quale determinare i beni da sottoporre a confisca per i reati tributari è determinato dal risparmio di spesa derivante dal mancato pagamento dei tributi e delle eventuali maggiorazioni per interessi e sanzioni, sicchè il profitto per il reato di cui all'art. 11, individuato nel valore dei beni sottratti idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'erario, non appare proporzionato alla sanzione prevista dall'ordinamento per gli altri reati tributari, anche in ragione delle norme che disciplinano la confisca in ambito tributario, come collegata al recupero delle imposte evase, prevedendo anche che la confisca non operi per la parte di imposta che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro, cosicchè il provvedimento ablatorio non può che dirigersi su beni di valore pari all'entità del debito tributario; b) in ordine alla proporzionalità, il ricorrente richiama il parametro di cui all'art. 27, comma 3, Cost.



Quanto ai parametri di costituzionalità, la difesa richiama innanzitutto il contrasto con l'art. 3 Cost., ritenendo che l'interpretazione del profitto data dalla giurisprudenza al reato di cui all'art. 11 è diversa rispetto a tutti gli altri reati tributari, senza una ragione giustificatrice, tanto che, anche per i reati di cui agli artt. 2 e 3 d.lgs. n. 74 del 2000, connotati da fraudolenza e sanzionati con pena detentiva di molto superiore a quella del reato di cui all'art. 11, la confisca prevista è sempre pari al valore dell'imposta evasa. Richiama, poi, la difesa il

contrasto con l'art. 27 Cost., rilevando che il valore dei beni che si assume sottratti all'azione di riscossione dell'erario è quasi il quadruplo dell'ammontare dell'imposta evasa. Richiama, ancora, la difesa il contrasto con gli artt. 42 e 35 Cost., poiché la sottrazione dell'intero complesso aziendale, comportante la perdita totale dell'azienda, determina conseguenze non giustificate dalla comparazione con il contrapposto precetto di rango costituzionale dell'obbligo di pagare le imposte, considerando che, ove l'erario, avesse agito per il recupero del credito tributario avrebbe potuto sottoporre ad esecuzione beni per un valore corrispondente all'ammontare di quel debito, oltre ad interessi e spese, non aggredendo l'intero compendio dei beni costituenti il ramo di azienda trasferito. Richiama, infine, la difesa le norme sovranazionali e la Corte costituzionale, che, nella sentenza n. 7 del 2025, ha avuto modo di affermare che la confisca del profitto del reato svolge una funzione ripristinatoria della situazione patrimoniale precedente alla commissione del fatto in capo all'autore.

Conclude, pertanto, la difesa nel senso che l'illecito accrescimento patrimoniale, realizzato con la condotta di cui all'art. 11, è dato dal risparmio di imposta, mentre la confisca colpirebbe l'intero compendio costituito dal ramo di azienda conferito, essendo tale universalità di beni considerata come profitto del reato, comportando la perdita di qualsiasi capacità reddituale del ricorrente.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il primo motivo di ricorso è manifestamente infondato, dovendosi rilevare che la Corte territoriale ha confermato, condividendo l'analisi e la valutazione degli elementi di prova, la sentenza di primo grado, ponendo questa Corte dinanzi a una c.d. doppia conforme, potendo il giudice di legittimità, nell'analisi dell'iter motivazionale, far riferimento ad entrambe le motivazioni posto che le due strutture motivazionali si saldano così da formare un unico complessivo corpo argomentativo (Sez. U, n. 6682 del 04/02/1992, Rv. 191229).

1.1. Occorre premettere che, con riferimento alla fattispecie di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, al fine di integrare l'illiceità penale, 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 fraudolenta.

Ai sensi dell'art. 11 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in relazione all'ipotesi ("cedeva fraudolentemente") contestata nel caso in esame, 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, Colanzi, Rv. 280372; Sez. 3, n. 29636 del 02/03/2018, Auci, Rv. 273493; Sez. 3, n. 3011 del 05/07/2016, dep. 2017, Di Tullio, Rv. 268798). La necessità di individuare questo quid pluris nella condotta dell'agente è stata sottolineata dalle Sezioni Unite di questa Corte (Sez. U, n. 12213 del 16/03/2018, 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 cod. pen., norma il cui schema risulta richiamato dall'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, 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.

Quanto al debito tributario, deve ricordarsi che l'esecuzione esattoriale non configura un presupposto della condotta illecita ma è prevista solo come evenienza futura che la condotta tende (e deve essere idonea) a neutralizzare. Ai fini della perfezione del reato, qualificato come reato di pericolo concreto, è sufficiente la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace (anche solo parzialmente) la procedura di riscossione - idoneità da apprezzare con giudizio ex ante - e non anche l'effettiva verifica di tale evento (tra le tante, Sez. 3, n. 13233 del 24/02/2016, Rv. 266771; Sez. 3, n. 36290 del 18/05/2011, Rv. 251076; Sez. 3, n. 14720 del 09/04/2008, Rv. 239970; Sez. 5, n. 7916 del 26/02/2007, Rv. 236053, e Sez. 3, n. 17071 del 18/05/2006, Rv. 234322), per cui integra il reato una diminuzione, anche non totale, della garanzia patrimoniale generica offerta dal patrimonio del debitore fiscale se idonea a rendere "in parte" inefficace l'esecuzione esattoriale (Sez. 3, n. 6798 del 16/12/2015, dep. 2016, Arosio, Rv. 266134).

Non rileva il merito della pretesa ma il sol fatto che essa possa essere astrattamente esercitata: l'Amministrazione finanziaria, diversamente da qualunque altro soggetto, può agire direttamente per il soddisfacimento della propria pretesa senza dover attendere il provvedimento di un giudice ovvero l'accertamento giudiziario della pretesa stessa che potrebbe anche rivelarsi successivamente infondata.

Coerentemente, non appartiene alla fattispecie penale il requisito della fondatezza della pretesa (Sez. 3, n. 19989 del 10/01/2020, Rv. 279290),

essendo sufficiente la prospettiva del mancato pagamento delle imposte quale movente dell'azione e l'idoneità della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva.

1.2. Alla luce di tali premesse interpretative, i giudici di merito hanno reso una motivazione adeguata e non manifestamente illogica che si pone in sintonia con i principi affermati da questa Corte, avendo sottolineato come la cessione del ramo di azienda aveva di fatto reso improduttiva la società conferente, spogliandola dei dipendenti e di tutte le ulteriori risorse operative, ma lasciando in capo ad essa i debiti erariali, noti alle parti negoziali, così rendendo impossibile all'erario l'eventuale recupero coattivo delle somme pretese. Le obiezioni difensive secondo cui nell'operazione non era presente alcun inganno, poiché l'atto aveva per oggetto la cessione del ramo di azienda, comportante il trasferimento di un complesso di attività e passività, per cui il valore della cessione era dato dalla differenza tra i valori delle poste attive e delle poste passive non coglie nel segno, perché trascura di considerare che, come rappresentato dai giudici di merito, la [REDACTED] s.r.l., nella operazione di trasferimento del ramo di azienda relativo alla produzione di prodotti imbottiti, aveva ceduto tutte le strutture produttive e operative possedute, che erano confluite nella nuova società ([REDACTED] s.r.l.), rimanendo così del tutto inoperativa e sostanzialmente abbandonata al suo destino (v. pagina 3 della sentenza di primo grado).

Pertanto, la circostanza che il trasferimento del ramo di azienda non aveva riguardato anche il debito tributario, ovviamente noto ai protagonisti dell'operazione negoziale e rimasto in capo ad una società che, per effetto della cessione del ramo di azienda, si era spogliata degli asset produttivi, diventando inoperativa, aveva in tal modo e all'evidenza privato l'Erario della garanzia dei propri crediti in caso di procedura di riscossione coattiva. L'acquisizione di una minoritaria partecipazione nella nuova società non è dirimente: non va, infatti, sottaciuto che, ai fini dell'integrazione dell'elemento oggettivo del reato, basta anche rendere solo più difficoltosa l'esecuzione della pretesa erariale (Sez. 3, n. 35983 del 17/09/2020, Colanzi, Rv. 280372; Sez. 3, n. 46975 del 24/05/2018, F., Rv. 274066).

Né può esser sostenuto, come fa il ricorrente per contrastare l'affermazione della Corte territoriale di una cessione di ramo d'azienda avvenuta di fatto senza contropartita, che il prezzo di cessione fosse pari ad euro 7.190,00, considerando tra le componenti negative debiti vari non meglio precisati e il T.F.R. dovuto ai dipendenti: la giurisprudenza di legittimità ha, infatti, escluso che il T.F.R. maturato fino alla data della cessione del ramo di azienda possa essere

computato quale elemento passivo della cessione stessa (v., Sez. 4, n. 38054 del 15/09/2022, Caruso, non mass.).

2. Il terzo e il quinto motivo di ricorso, la cui stretta connessione ne suggerisce la trattazione congiunta, sono infondati.

La recente giurisprudenza di questa Corte (Sez. 3 n. 834 del 12/11/2024, dep. 2025, Meg s.r.l., non mass.; Sez. 3, n. 27710 del 15/04/2025, Palandri, non mass.), dal Collegio condivisa, ha avuto modo di affermare che l'istituto della ritenuta d'acconto rientra nel più generale fenomeno della "sostituzione d'imposta", di cui si rinvencono riferimenti nell'art. 1 del d.lgs. n. 33 del 24/03/2025, in materia di versamenti e riscossioni, secondo il quale, *«Le imposte sono riscosse mediante: a) versamenti diretti del contribuente, del sostituto d'imposta e del responsabile d'imposta; b) ritenuta diretta»*, ciò a conferma di come la ritenuta di acconto sia solo una modalità di riscossione di imposte, come tale perfettamente compatibile con il dettato dell'art. 11 in esame. Ma si rinvencono riferimenti anche nel successivo art. 2 del d.lgs. n. 33 del 2025, secondo cui *«chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili e anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso. Il sostituto ha facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta. Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa»*. Il meccanismo coinvolge, come sostituto, il soggetto che eroga un reddito al sostituto e la ritenuta d'acconto si identifica semplicemente, senza perciò ostare alla applicabilità dell'art. 11 in parola, nella somma che - nei casi previsti dalla legge - chi eroga un compenso trattiene sull'importo totale dovuto al proprio creditore (spesso quale lavoratore autonomo o subordinato), per versarla direttamente all'erario.



Si è, quindi, condivisibilmente sostenuto (Sez. 3 n. 834 del 12/11/2024, dep. 2025, Meg s.r.l., cit.) che, nel novellato art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, è venuto meno il riferimento alla figura soggettiva del "contribuente" per cui nell'attuale disposizione normativa il riferimento, in punto di autore della condotta, a "chiunque", porta a ritenere che il delitto non sia limitato a una categoria ristretta di autori, con conseguente esclusione dal novero degli stessi dei sostituti di imposta, per includervi solo i contribuenti, previsti dalla originaria disposizione abrogata, ma sia riferibile tanto agli uni quanto agli altri.

Né ha rilievo, si è altresì osservato, la circostanza che la norma di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000 si riferisse, all'atto della sua entrata in vigore, ai contribuenti, in continuità con precedente disposizione normativa, e non potesse

estendersi anche ai sostituti di imposta, in ragione del fatto che l'art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000, ossia la disposizione legislativa che disciplina la fattispecie dell'omesso versamento di ritenute dovute o certificate è stata introdotta solo successivamente: si tratterebbe di una tesi che prova troppo e non tiene conto della normale evoluzione dei testi normativi, le cui disposizioni mutano nel tempo, con modificazioni, sostituzioni, interpolazioni che implementano il testo, adeguandolo, se non adattandolo alle realtà che cambiano, ragion per cui, laddove venga inserita una nuova fattispecie, prima non prevista, essa deve applicarsi e, prim'ancora, interpretarsi, in linea con tutte le altre disposizioni normative, preesistenti ma anche successive, senza esclusioni o limitazioni di sorta, sol perché inserita in un secondo momento.

Né, ancora, può considerarsi ostativa alla linea interpretativa suesposta la pronuncia di legittimità n. 37389 del 16/05/2013, la quale ha correttamente ritenuto che la norma di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000 non possa trovare applicazione nel caso di pagamenti di ritenute sul reddito di lavoro dipendente, verso l'Inps o verso Equitalia per somme pertinenti a rateizzazioni, ribadendo che occorre invece tener conto degli interessi e delle sanzioni amministrative per l'omesso pagamento di imposte sui redditi o sull'IVA. Infatti, come già messo in evidenza dalla Corte territoriale, in quel caso la ritenuta d'acconto aveva per oggetto un debito previdenziale, non un debito relativo all'imposta sui redditi o all'IVA, i quali ricadono nell'ambito applicativo della norma contestata in rubrica.

Discende, a cascata, l'infondatezza della doglianza circa il mancato superamento della soglia di punibilità, dovendosi considerare anche il debito tributario relativo alle ritenute di acconto che, unitamente al debito relativo alle imposte sui redditi e all'IVA, supera la soglia di punibilità prevista dalla norma di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000.



3. Il secondo e il quarto motivo di ricorso, incentrati sull'elemento soggettivo del reato, sono manifestamente infondati.

Occorre ricordare che il reato di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74 del 2000 è caratterizzato dal dolo specifico posto che la alienazione simulata o il compimento di altri atti fraudolenti, idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva nei quali la condotta sanzionata consiste, devono essere finalizzati a sottrarsi "al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte" (Sez. 3, n. 27143 del 22/04/2015, Noviello, Rv. 264187).

E' stato, altresì, affermato dalla giurisprudenza di questa Corte che il reato di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000 è configurabile anche se l'atto simulato o fraudolento sia compiuto, oltre che con il dolo specifico di sottrarsi al pagamento

delle imposte, anche con altre finalità, dal momento che la disposizione incriminatrice non richiede che la finalità di sottrarsi al pagamento dei debiti tributari da essa indicati sia esclusiva (Sez. 3, n. 10763 del 12/02/2021, Filip, Rv. 281329).

Alla stregua degli esposti principi, la Corte di appello ha correttamente affermato che il dolo del reato contestato non era escluso dal fatto che l'agente, con l'operazione posta in essere, intendesse anche preservare la continuità dell'impresa, dal momento che la finalità principale, stante la cessione avvenuta senza contropartita, era proprio quella di sottrarre i beni che costituivano la garanzia. Osserva correttamente il Procuratore generale sul punto che il ricorso finisce con il ribadire la giustificazione dell'operazione con il fatto che la banca chiedeva sempre conto dei debiti tributari, per cui la prosecuzione dell'attività presupponeva che la società potesse in qualche modo "sganciarsi" dal debito tributario che ostacolava i rapporti con gli Istituti di credito, per cui è priva di vizi di manifesta illogicità l'affermazione dei giudici di merito secondo cui la duplice finalità, quella principale di liberarsi dal debito tributario, sottraendo i beni costituenti garanzia dell'erario, e quella di continuare l'attività di impresa, non fa venir meno il dolo del reato richiesto dalla norma.

La deduzione circa il pagamento successivo del debito tributario con forme di definizione agevolata non è incidente sul dolo, potendo rilevare, secondo le logiche osservazioni del giudice di primo grado, sotto il profilo sanzionatorio; del resto, il reato è configurabile anche qualora, dopo il compimento degli atti fraudolenti, avvenga comunque il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori (Sez. 3, n. 3011 del 05/07/2016, dep. 2017, Di Tullio, cit.; Sez. 3, n. 40561 del 04/04/2012, Soldera, Rv. 253400).

Allo stesso modo, per quanto esposto nel paragrafo precedente, non è rilevante la qualifica di sostituto d'imposta del ricorrente ai fini della sussistenza dell'elemento soggettivo del reato.

4. Il sesto motivo di ricorso è fondato nei termini di seguito illustrati; inammissibile è, invece, la questione di legittimità costituzionale.

4.1. La giurisprudenza di legittimità ha affermato, a più riprese, che il profitto, confiscabile anche per equivalente, del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte ex art. 11 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, va individuato nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase, tenuto conto che il debitore, ex art. 2740 cod. civ., risponde dell'adempimento delle proprie obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri (Sez. 3, n. 4097 del 19/01/2016, Tomasi, Rv. 265843; Sez. 3, n. 33184 del 12/06/2013, Abrusci,

Rv. 256850), sul presupposto che l'oggetto giuridico del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte non è il diritto di credito del fisco, bensì la garanzia generica data dai beni dell'obbligato (Sez. 3, n. 36290 del 18/05/2011, Cualbu, Rv. 251077), avendo il legislatore, con l'incriminazione della condotta descritta nell'art. 11, inteso evitare che il contribuente si sottragga al suo dovere di concorrere alle spese pubbliche creando una situazione di apparenza tale da consentirgli di rimanere nel possesso dei propri beni fraudolentemente sottratti alle ragioni dell'Erario (Sez. 3, n. 41721 del 04/07/2024, Torino, Rv. 287181), in coerenza con la struttura del reato, di pericolo concreto, integrato dall'uso di atti simulati o fraudolenti, idonei a pregiudicare – secondo un giudizio ex ante – l'attività recuperatoria della amministrazione finanziaria (Sez. 3, n. 3011 del 05/07/2016, dep. 2017, Di Tullio, cit.; Sez. 3, n. 35853 del 11/05/2016, Calvi, Rv. 267648).

Sul tema, è stato altresì affermato che non è possibile disporre o mantenere il sequestro funzionale all'ablazione in caso di adempimento integrale del debito tributario (Sez. 6, n. 12084 del 26/01/2023, Cellino, Rv. 284568) o mantenere o disporre il sequestro funzionale all'ablazione, in caso di annullamento della cartella esattoriale da parte della Commissione tributaria, con sentenza anche non definitiva, e di correlato provvedimento di "sgravio" da parte dell'Amministrazione finanziaria (Sez. 3, n. 8226 del 28/10/2020, dep. 2021, Soave, Rv. 281586; nello stesso senso, Sez. 3, n. 39187 del 02/07/2015, Lombardi Stronati, Rv. 264789).

Nelle più recenti pronunce (Sez. 3, n. 28725 del 14/06/2024, Birindelli, Rv. 286833; nello stesso senso, Sez. 3, n. 834 del 12/11/2024, dep. 2025, Meg s.r.l., cit.), rese in materia cautelare, la Corte di legittimità ha tuttavia fatto rilevare che il riferimento sic et simpliciter all'importo complessivo dei beni oggetto dell'atto negoziale fraudolento, senza alcun rapporto con l'esposizione tributaria dell'agente, può condurre a situazioni connotate da evidente sproporzione, allorchè l'importo da assoggettare a confisca (ovvero il valore dei beni oggetto del negozio fraudolento) assuma dimensioni notevolmente superiori rispetto all'importo del debito tributario accertato, specie ove si consideri il richiamato principio secondo cui, in caso di adempimento del debito tributario, non è possibile disporre o mantenere il sequestro funzionale alla confisca, e si esamini correttamente la struttura normativa della fattispecie di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, incentrata sulla "idoneità" degli atti simulati o fraudolenti a rendere, in tutto o in parte, inefficace la procedura di riscossione coattiva, tanto che è stato affermato, sotto il profilo della "tenuta" anche costituzionale della norma, in chiave di offensività, che il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte possa essere integrato solo da atti simulati o

fraudolenti idonei a porre in pericolo la pretesa tributaria, vale a dire tali da comportare una riduzione significativa delle garanzie, da valutare sia in relazione al credito, sia in relazione al patrimonio del contribuente (Sez. 3, n. 26095 del 21/05/2025, Lalli, Rv. 288489).

Ed allora, diventa essenziale individuare i criteri o comunque i parametri cui fare riferimento per garantire la capacità riscossiva dello Stato e salvaguardare la garanzia generica dei beni del debitore, criteri che, nelle decisioni sopra richiamate, dal Collegio condivisi, sono stati tratti dalle disposizioni che regolano la riscossione coattiva, ed in particolare, quanto ai beni immobili, facendo riferimento all'art. 77, comma 1, d.lgs. n. 602 del 1973 (testo unico sulla riscossione delle imposte sul reddito), ai sensi del quale, decorso il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, «il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede»; quanto ai beni mobili, facendo riferimento all'art. 517, comma 1, cod. proc. civ. (applicabile alla riscossione erariale in virtù del richiamo alle norme generali in materia di espropriazione forzata operato dall'art. 49, comma 2, d.P.R. n. 602 del 1973), ai sensi del quale «il pignoramento deve essere eseguito sulle cose che l'ufficiale giudiziario ritiene di più facile e pronta liquidazione, nel limite di un presumibile valore di realizzo pari all'importo del credito precettato aumentato della metà».

E' stato in tal modo ritenuto che tali criteri siano i più idonei cui parametrare l'entità del profitto confiscabile che deve essere individuato nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che agisce per il recupero delle somme evase, da calcolarsi secondo i parametri e i criteri indicati, tenendo comunque conto dell'ulteriore principio espresso da Sez. 3, n. 28047 del 20/01/2017, Giani, Rv. 270429, che, nel chiarire in motivazione che il sequestro e la confisca dell'importo corrispondente anche alle sanzioni irrogate con l'avviso di accertamento è configurabile con riferimento alla fattispecie di sottrazione fraudolenta di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, ha precisato che il profitto dell'attività distrattiva dei beni oggetto di possibile apprensione da parte dell'Erario deve essere calcolato tenendo conto anche delle sanzioni collegate e di tutti gli accessori esigibili, posto che la condotta illecita, nel caso in esame, non è finalizzata ad evadere l'imposta (a seguito di dichiarazione o di omesso versamento), ma ad evitare il complessivo pagamento all'erario di quanto dovuto, ed anche delle sanzioni, intendendo il contribuente sottrarsi anche ad esse.

4.2. Le considerazioni svolte al paragrafo 4.1. sui criteri da seguire per la determinazione dei beni da assoggettare a confisca rendono la questione di

legittimità costituzionale irrilevante, oltre che inammissibile, avendo preso le mosse da un orientamento di legittimità ritenuto "diritto vivente", senza tuttavia considerare le più recenti pronunce di legittimità sul tema e confrontarsi con esse sull'opzione interpretativa affermata. Del resto, l'esistenza di più opzioni interpretative non si risolve con una questione di legittimità costituzionale, ma con l'applicazione dell'interpretazione costituzionalmente conforme ovvero con la eventuale rimessione del ricorso alle Sezioni unite in applicazione dell'art. 618, comma 1, cod. proc. pen., di cui il Collegio non ritiene sussistenti i presupposti, condividendo le riflessioni giurisprudenziali, in progressivo affinamento, contenute nelle più recenti pronunce (cfr. Sez. 4, n. 39766 del 23/05/2019, Cappadona, Rv. 277559).

5. In conclusione, alla stregua delle considerazioni svolte, la sentenza impugnata deve essere annullata, limitatamente alla confisca, con rinvio alla Corte di appello di Venezia per nuovo giudizio, da svolgere uniformandosi alle indicazioni che precedono, in ordine alla determinazione dei beni da assoggettare a confisca. Il ricorso deve essere rigettato nel resto.

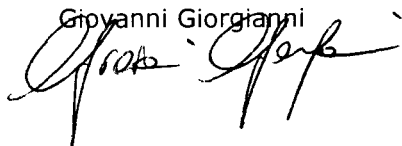
P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata limitatamente alla confisca con rinvio per nuovo giudizio ad altra Sezione della Corte di appello di Venezia. Rigetta nel resto il ricorso.

Così deciso il 14/10/2025.

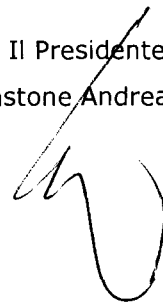
Il Consigliere estensore

Giovanni Giorgianni



Il Presidente

Gastone Andreazza



Depositata in Cancelleria

Oggi,

- 7 GEN. 2026



IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Luca

