

Edizione di lunedì 12 Giugno 2023

CASI OPERATIVI

Fruizione del superbonus in presenza di 2 titoli abitativi distinti
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

I dividendi nel Modello Redditi Persone Fisiche 2023
di Fabio Giommoni

CRISI D'IMPRESA

Composizione negoziata per la soluzione della crisi di impresa: il ruolo delle banche
di Francesca Dal Porto

ACCERTAMENTO

Possibili evoluzioni dell'accertamento sulle assegnazioni agevolate
di Angelo Ginex

PENALE TRIBUTARIO

Il fondo patrimoniale in frode ai creditori conduce al reato di sottrazione fraudolenta
di Gianfranco Antico

CASI OPERATIVI

Fruizione del superbonus in presenza di 2 titoli abitativi distinti

di Euroconference Centro Studi Tributari



Domanda

In seguito alla presentazione della necessaria documentazione, nel mese di maggio 2018 il Comune rilascia un permesso a costruire per “*ristrutturazione di alloggio abitativo*”.

Il contribuente negli anni 2018, 2019, 2020 e 2021 sostiene spese per interventi rientranti nella detrazione c.d. ecobonus 65%, ovvero infissi, schermature solari, coibentazione pavimenti e pareti e *building automation*.

A dicembre 2019 presenta una SCIA in variante per l'aggiunta dell'isolamento termico del tetto; il Comune rilascia un ulteriore permesso a costruire nel mese di luglio 2020.

Nei mesi di luglio e agosto 2020 sostiene le spese per l'impianto di riscaldamento (trainante) e per l'isolamento termico del tetto (intervento trainato in quanto effettuato su una superficie inferiore al 25%), spese distintamente contabilizzate e fatturate rispetto a quelle del 65%.

A fine lavori viene presentata un'Enea per gli interventi al 65% e un'Enea per gli interventi al 110%. Tale comportamento è da ritenersi corretto?

[**LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...**](#)



ADEMPIMENTO IN PRATICA

I dividendi nel Modello Redditi Persone Fisiche 2023

di Fabio Giommoni

Seminario di specializzazione

QUADRO RW 2023: I CONTROLLI PRIMA DELL'INVIO DELLE DICHIARAZIONI

[Scopri di più >](#)

Il 31 dicembre 2022 è terminata la **disciplina transitoria di tassazione dei dividendi da partecipazioni qualificate** percepiti da persone fisiche su azioni o quote di società di capitali detenute al di fuori dell'attività di impresa.

Come si ricorderà, tale disciplina è stata introdotta con la riforma della tassazione dei dividendi ad opera della L. 205/2017 (Legge di bilancio 2018), che ha previsto, con riferimento ai dividendi percepiti a partire dal **1° gennaio 2018**, l'applicazione di una **itenuta a titolo di imposta del 26% sia per le partecipazioni “non qualificate” sia per quelle “qualificate”**.

In precedenza, invece, i dividendi da partecipazioni “qualificate” distribuiti da società ed enti soggetti all'Ires non erano soggetti a ritenuta “secca”, ma concorrevano a formare il reddito complessivo Irpef del percepiente secondo le seguenti modalità:

- nella misura del **40%** per i dividendi relativi a distribuzioni di utili prodotti fino all'esercizio in corso al **31 dicembre 2007**;
- nella misura del **49,72%** per i dividendi relativi a distribuzioni di utili prodotti a decorrere dall'esercizio in corso al **31 dicembre 2008** e sino all'esercizio in corso al **31 dicembre 2016**;
- nella misura del **58,14%** per i dividendi relativi a utili prodotti nell'esercizio in corso al **31 dicembre 2017**.

Nel caso di **partecipazione “non qualificata”** il dividendo era già assoggettato a tassazione mediante l'applicazione di una **itenuta alla fonte del 26% a titolo d'imposta** ([articolo 27 D.P.R. 600/1973](#)), non concorrendo, quindi, alla formazione della base imponibile Irpef del socio.

Si ricorda che è **“qualificata”** la partecipazione che rappresenta, complessivamente, una percentuale dei diritti di voto, esercitabili nell'assemblea ordinaria, superiore al 20% (2% per società quotate), ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 25% (5% per società quotate), mentre è **“non qualificata”** quella che rappresenta, complessivamente,

una percentuale dei diritti di voto, esercitabili nell'assemblea ordinaria, pari o inferiore al 20% (2% per società quotate), ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio pari o inferiore al 25% (5% per società quotate).

Come detto, per i dividendi percepiti **a partire dal 1° gennaio 2018 non assume più rilevanza**, ai fini della tassazione, **la distinzione tra socio che detiene una partecipazione qualificata, rispetto al socio non qualificato**, perché entrambi sono tassati con la ritenuta "secca" del 26%.

Fanno eccezione i **dividendi provenienti da imprese o enti residenti o localizzati in stati o territori che hanno un regime fiscale privilegiato** ("black list"), i quali concorrono per il 100% alla formazione del reddito complessivo Irpef del socio (sia che derivino da partecipazioni qualificate, che non qualificate).

Ciò salvo che detti dividendi siano già stati imputati al socio per trasparenza secondo le disposizioni CFC ([articolo 167 Tuir](#)), oppure che sia stata data dimostrazione che dalle partecipazioni non è stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati (**esimente di cui all'[articolo 47-bis, comma 2, lett. b](#), Tuir**). In tale ultimo caso si applica la medesima disciplina dei dividendi erogati da società residenti in Italia.

Rispetto alla situazione appena delineata, il **regime transitorio** prevede che i dividendi relativi a partecipazioni qualificate derivanti da **distribuzioni deliberate fino al 31.12.2022**, imputabili a **utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31.12.2017**, continuano a concorrere alla formazione del reddito complessivo Irpef del socio a seconda dell'anno di formazione dell'utile, nei limiti delle percentuali citate in precedenza, ovvero: **40%** per gli utili prodotti fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007; **49,72%** per utili prodotti a decorrere dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2008 e sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016; **58,14%** per gli utili prodotti nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2017.

Tenuto conto delle aliquote progressive Irpef vigenti, comprese le addizionali locali, **l'applicazione del regime transitorio appare più conveniente** rispetto alla ritenuta a titolo di imposta del 26%, almeno per quanto riguarda gli utili prodotti fino al 2007 e quelli ante 2017, mentre la situazione è **sostanzialmente neutrale per gli utili prodotti nel 2017**.

La tabella seguente riassume la **disciplina di tassazione per le persone fisiche dei dividendi derivanti da partecipazioni qualificate** (escluso dividendi "black list").

Anno di produzione	Anno della delibera di degli utili distribuiti	distribuzione dei dividendi	Modalità di tassazione del dividendo per le persone fisiche al di fuori dell'attività di impresa (partecipazioni qualificate)
Fino al 2007	Entro il 2017		Concorrenza al reddito Irpef per il 40%
	Dal 2018 al 2022 (disciplina transitoria)		Concorrenza al reddito Irpef per il 40%
	Dal 2023		Ritenuta a titolo d'imposta del 26%

Dal 2008 al 2016	Entro il 2017 Dal 2018 al 2022 (disciplina transitoria) Dal 2023	Concorrenza al reddito Irpef per il 49,72% Concorrenza al reddito Irpef per il 49,72%
Nel 2017	Dal 2018 al 2022 (disciplina transitoria)	Ritenuta a titolo d'imposta del 26% Concorrenza al reddito Irpef per il 58,14%
Dal 2018	Dal 2023 Dal 2018	Ritenuta a titolo d'imposta del 26% Ritenuta a titolo d'imposta del 26%

La **disciplina transitoria è terminata al 31 dicembre 2022**, ma l'Agenzia delle entrate (dopo la controversa [risposta a interpello n. 454/2022](#)) ha definitivamente chiarito con il principio di diritto n. 3/2022 che eventuali dividendi da partecipazioni qualificate incassati dal 2023, ma relativi a **distribuzioni deliberate entro la fine del 2022**, continuano a fruire della disciplina transitoria in quanto **vale la data della delibera e non quella dell'incasso del dividendo**.

Salvo il predetto caso di delibere assunte entro il 31.12.2022 ma eseguite in data successiva, il **Modello Redditi Persone Fisiche 2023**, per l'anno di imposta 2022, sarà generalmente **l'ultima dichiarazione nella quale indicare i dividendi derivanti da partecipazioni qualificate soggetti alla disciplina transitoria**.

Infatti, proprio perché partecipanti alla determinazione del reddito Irpef complessivo del socio, ancorché nelle misure parziali indicate in precedenza, **i dividendi da partecipazioni qualificate soggette al regime transitorio devono essere riportati nella dichiarazione Modello Redditi Persone Fisiche** (o Modello 730) presentata dal socio.

Invece, **i dividendi soggetti a ritenuta a titolo di imposta del 26%** (relativi a partecipazioni non qualificate e qualificate senza regime transitorio) **non devono essere indicati nella dichiarazione dei redditi del socio**, proprio perché soggetti a tassazione alla fonte.

Pertanto, un **socio persona fisica titolare di una partecipazione qualificata che ha percepito nel corso del 2022 dividendi soggetti alla disciplina transitoria**, dovrà indicare detti utili nel **Quadro RL, rigo RL 1**, del Modello Redditi 2023 Persone Fisiche, avendo riguardo di indicare in colonna 1 il codice identificativo del periodo in cui il reddito si è formato e in colonna 2 l'importo del dividendo che concorre a formare il reddito (applicando le predette percentuali del 40%, 49,72%, 58,14% a seconda dello "strato" di utile distribuito, che la società avrà indicato nella certificazione dei dividendi, con modello "Cupe").

Modello Redditi 2023 PF – Quadro RL – Sezione I-A

SEZIONE I-A Redditi di capitale		Tipo reddito	Redditi		Ritenute
			1	2	
				,00	
	RL1 Utili ed altri proventi equiparati			,00	,00
	RL2 Altri redditi di capitale			,00	,00
	RL3 Totale (sommare l'importo di col. 2 agli altri redditi Irpef e riportare il totale al rigo RN1 col. 5; sommare l'importo di col. 3 alle altre ritenute e riportare il totale al rigo RN33, col. 4)			,00	,00

In particolare, i codici identificativi del periodo in cui il reddito si è formato, da indicare in **colonna 1 del rigo RL 1** sono i seguenti:

- codice “**1**” per gli utili prodotti fino al 2007 (a cui si applica la percentuale del 40%);
- codice “**5**” per gli utili prodotti dal 2008 al 2016 (a cui si applica la percentuale del 49,72%);
- codice “**9**” per gli utili prodotti nel 2017 (a cui si applica la percentuale del 58,14%).

Nel **rigo RL1** dovranno essere altresì indicati (con gli specifici codici), i dividendi “**black list**” (provenienti da imprese o enti i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati), i quali, come detto in precedenza, concorrono interamente alla formazione del reddito complessivo del contribuente, salvo dimostrazione dell'esimente di cui al comma 2, lett. b), dell'[articolo 47-bis Tuir](#).

CRISI D'IMPRESA

Composizione negoziata per la soluzione della crisi di impresa: il ruolo delle banche

di Francesca Dal Porto

Master di specializzazione

REVISIONE ENTI LOCALI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Le **banche** rappresentano uno degli interlocutori più importanti nella **composizione negoziata per la soluzione della crisi di impresa** ex [articoli 12 e ss. CCII](#).

Il legislatore, ai sensi degli [articoli 4](#) e [16](#) del Codice della Crisi, ha previsto per le **banche** (e più in generale per i creditori coinvolti) una serie di obblighi in relazione alla **partecipazione alle trattative**.

Anzitutto, vi è il **dovere di correttezza e buona fede**: debitore e creditori devono comportarsi secondo buona fede e correttezza, i creditori hanno il dovere di collaborare lealmente con il debitore, con l'esperto nella composizione negoziata e con gli organi nominati dall'autorità giudiziaria e amministrativa e di **rispettare l'obbligo di riservatezza sulla situazione del debitore, sulle iniziative da questi assunte e sulle informazioni acquisite**.

Le medesime parti hanno il **dovere di dare riscontro alle proposte** ricevute durante le trattative, **in modo tempestivo e motivato**: in questo modo si attribuisce alle banche un vero e proprio obbligo di partecipazione attiva alle trattative.

Tale previsione si è resa necessaria considerati i tempi estremamente brevi di durata prevista per la composizione negoziata che, salvo proroghe, deve concludersi entro 180 giorni, decorrenti dall'accettazione della nomina da parte dell'esperto.

L'obbligo di partecipazione alle trattative in modo attivo e informato coinvolge non solo le banche e gli intermediari finanziari ma anche i loro mandatari e gli eventuali cessionari dei loro crediti.

L'[articolo 17, comma 5, CCII](#) prevede che, nel corso delle **trattative**, l'esperto possa invitare le parti a rideterminare, secondo buona fede, il **contenuto dei contratti ad esecuzione continua**

o periodica ovvero ad esecuzione differita se la prestazione è divenuta eccessivamente onerosa o se è alterato l'equilibrio del rapporto in ragione di circostanze sopravvenute.

Si ricorda, inoltre, la previsione secondo la quale l'accesso alla composizione negoziata della crisi **non costituisce di per sé causa di sospensione e di revoca degli affidamenti bancari concessi all'imprenditore**. In ogni caso **la sospensione o la revoca degli affidamenti possono essere disposte** se richiesto dalla disciplina di vigilanza prudenziale, con comunicazione che dà conto delle ragioni della decisione assunta.

In sostanza, si ritiene che sia onere della banca motivare le ragioni della eventuale revoca degli affidamenti concessi.

In particolare, per quanto riguarda il dovere di partecipazione della banca, si ritiene che questa debba essere attiva, ossia che la banca debba illustrare al debitore le conseguenze delle eventuali proposte avanzate, ed informata, ossia che **la banca debba far partecipare alle trattative soggetti effettivamente informati sulla situazione del cliente e che abbiano un ruolo decisionale**.

Per quanto riguarda la possibilità di addivenire ad una delle soluzioni di cui all'[articolo 23 comma 1 CCII](#), ossia:

a) **contratto concluso con uno o più creditori** (tra cui eventualmente la banca o le banche), che produce gli effetti di cui all'[articolo 25-bis, comma 1, CCII](#) se, secondo la relazione dell'esperto, è idoneo ad assicurare la continuità aziendale per un periodo non inferiore a due anni;

b) **convenzione di moratoria** di cui all'[articolo 62 CCII](#);

c) **accordo sottoscritto dall'imprenditore, dai creditori e dall'esperto** che produce gli effetti di cui agli [articoli 166, comma 3, lettera d\)](#), e [324 CCII](#), vale a dire quelli degli accordi in esecuzione di piani attestati di risanamento,

preme sottolineare come si tratti **di soluzioni semplificate e con minori garanzie** per la banca, rispetto a quelle previste dagli strumenti di regolazione della crisi (accordi di ristrutturazione, piani attestati di risanamento, piani di ristrutturazione omologati, ecc.).

Ma se da un lato le garanzie sono minori, **la flessibilità dei contenuti del piano può giocare a favore del ceto bancario** che, tramite la partecipazione proattiva, può incidere sugli stessi e quindi anche sui risultati ottenuti.

Tale elasticità dei contenuti del piano non è ammessa negli altri strumenti di regolazione.

Si ricorda come il **piano di risanamento nella composizione negoziata** sia un processo in divenire, che si nutre anche dei suggerimenti e delle richieste raccolte durante le trattative, dal debitore e dall'esperto.

Nel caso in cui non si raggiungano le soluzioni previste dall'[articolo 23, comma 1 e 2, lett. b\), CCII](#), quando l'esperto nella relazione finale dichiara che le trattative si sono svolte secondo correttezza e buona fede, in tal caso l'imprenditore può presentare una **proposta di concordato semplificato**.

Trattasi di un concordato con cessione dei beni che, senza procedere ad alcuna votazione e in deroga ai criteri ordinari del concordato liquidatorio, prevede l'omologa del tribunale quando lo stesso, verificata la regolarità del contraddittorio e del procedimento, nonché il rispetto dell'ordine delle cause di prelazione e la fattibilità del piano di liquidazione, rileva che la proposta non arreca pregiudizio ai creditori rispetto all'alternativa della liquidazione giudiziale e comunque assicura un'utilità a ciascun creditore.

La banca, in questo caso, non può esprimere un voto ma ha a sua disposizione il solo strumento dell'opposizione.

Questa può essere **giustificata**, oltreché da motivi formali e procedurali, dalla violazione del principio per il quale non ci deve essere un trattamento peggiorativo rispetto all'alternativa della liquidazione giudiziale.

Alla luce di tale possibile esito, che di fatto esclude un ruolo attivo della banca, ancor di più **la stessa deve essere incentivata a partecipare effettivamente alle trattative** nella composizione negoziata per cercare di trovare un accordo.

ACCERTAMENTO

Possibili evoluzioni dell'accertamento sulle assegnazioni agevolate

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI

[Scopri di più >](#)

Come noto, la **Legge di Bilancio 2023** ([articolo 1, commi 100-105, L. 197/2022](#)) ha riproposto la possibilità di procedere all'**assegnazione agevolata dei beni ai soci**.

Verosimilmente tale misura troverà **ampia applicazione** in quanto appare molto favorevole dal **punto di vista fiscale**.

Tuttavia occorre tenere sin da subito presente che non sarà sufficiente prestare attenzione solo all'ambito fiscale, perché in questo tipo di operazione sono interessanti e non semplici anche i **profili civilistici e quelli contabili**.

La normativa di riferimento, infatti, prevede il rispetto di una serie di **requisiti**, opinabili valutazioni concernenti il **valore dei beni** in considerazione del quale deve essere poi determinata la plusvalenza e taluni **adempimenti** successivi al perfezionamento dell'operazione.

Riuscire ad immaginare come verranno esercitati i **poteri di accertamento** da parte dell'Agenzia delle Entrate non è semplice, ma evidentemente la contestazione di eventuali errori potrà condurre, a seconda dei casi, ad una **rettifica** con applicazione di sanzione oppure alla **decadenza dall'agevolazione**.

Come desumibile da quanto poc'anzi accennato, un primo ambito di intervento potrebbe essere quello dei **requisiti prescritti** dalla disciplina in materia.

È facile immaginare quali sarebbero le conseguenze di un eventuale errore. Ad esempio, se, contrariamente a quanto previsto, **beneficiario** dell'assegnazione agevolata fosse un **socio divenuto tale dopo il 30 settembre 2023**, è agevole dedurre che l'ufficio accertatore applicherebbe la **disciplina ordinaria**, con conseguente recupero di **maggiori imposte, interessi**

e sanzioni.

La medesima conseguenza si avrebbe anche nel caso in cui la disciplina in esame venisse applicata all'**assegnazione di un bene strumentale** (nel caso di specie, comunque, **l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale** già versate rappresenterebbero un acconto di quanto ordinariamente dovuto, per cui dovrebbe essere **versata soltanto la differenza**).

Più complessi da gestire (per la mancanza di parametri normativi cui fare riferimento) sarebbero eventuali accertamenti aventi ad oggetto il **valore dei beni assegnati**, atteso che tale valutazione risulterebbe da una **perizia di stima e non** da un **parametro oggettivo**.

In tale contesto merita una particolare attenzione l'ipotesi in cui il contribuente opti, limitatamente ai beni immobili, per la **sostituzione del valore normale** ex [articolo 9 Tuir](#) con quello **catastale** risultante dal prodotto della rendita catastale per i moltiplicatori ex [articolo 52 D.P.R. 131/1986](#).

Sostituendo il **valore catastale** a quello normale, e quindi utilizzando un qualsiasi valore ricompreso in questo intervallo, il contribuente potrebbe essere relativamente tranquillo perché, pur restando **assoggettato al potere di accertamento** dell'Amministrazione, quest'ultima, nella maggior parte dei casi, **non avrebbe facoltà di operare una rettifica diretta ad incrementare il valore scelto**.

Viceversa, laddove si utilizzasse un **valore normale inferiore a quello catastale**, sarebbe concreta la possibilità di un **accertamento** da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Appare poi evidente come il potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria potrà riguardare anche la corretta **indicazione dell'assegnazione in dichiarazione dei redditi** e l'esatto **versamento dell'imposta** sostitutiva dovuta.

Sulla prima ipotesi non è ben chiara la posizione dell'Amministrazione finanziaria. Invece, nel caso di **omesso versamento dell'imposta sostitutiva**, anche se dovesse trattarsi della prima rata, **l'assegnazione** agevolata sarà considerata ugualmente **perfezionata**, essendo sufficiente l'indicazione in dichiarazione, ma le **somme non versate** saranno riscosse secondo le modalità ordinarie.

In mancanza di un dato normativo puntuale, sembrerebbe corretto ritenere che **l'omessa indicazione in dichiarazione non** rappresenti di per sé una **causa ostativa al perfezionamento** della misura in esame, trattandosi comunque di una irregolarità formale, mancando la previsione di una specifica causa di decadenza per tale fattispecie e dovendo dare rilievo al **comportamento concludente** del contribuente.

In definitiva si ritiene che le **conseguenze più gravi** per il contribuente dovrebbero realizzarsi soltanto nella ipotesi in cui **non** vengano rispettati i **requisiti applicativi** previsti dalla disciplina in esame. Diversamente, nelle altre ipotesi prese in considerazione, il contribuente

dovrebbe restare relativamente tranquillo.

Si è evidenziato infatti che nei casi di accertamento di un **maggior valore dei beni assegnati**, laddove il contribuente abbia optato per il **valore catastale**, salvo un improbabile **errore di calcolo**, l'Amministrazione **non** sarebbe **legittimata** ad operare una **rettifica incrementativa** del valore scelto.

Da ultimo appare evidente come il legislatore tributario abbia inteso **favorire l'accesso alla misura agevolativa** in esame, non prevedendo **alcuna causa di decadenza**, per cui si ritiene che la stessa Amministrazione finanziaria, fatta eccezione per i **motivi di ordine sostanziale**, **non** adotterà un **approccio formalistico** valorizzando sempre il comportamento concludente del contribuente.

PENALE TRIBUTARIO

Il fondo patrimoniale in frode ai creditori conduce al reato di sottrazione fraudolenta

di Gianfranco Antico

Seminario di specializzazione

GUIDA PRATICA AL BUDGET CON EXCEL

[Scopri di più >](#)

Il reato di **sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte**, disciplinato dall'[articolo 11 D.Lgs. 74/2000](#), punisce con la reclusione da 6 mesi a 4 anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte dirette o dell'Iva ovvero di interessi o sanzioni relative a dette imposte, di ammontare complessivo superiore a euro 50 mila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o altrui beni, idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione.

Il D.L. 78/2010, convertito con modificazioni dalla L. 122/2010, ha fra l'altro innalzato la pena nell'ipotesi in cui l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro 200 mila (reclusione da un anno a sei anni).

Inoltre, nell'[articolo 11 D.Lgs. 74/2000](#), è stato aggiunto un secondo comma, che **punisce la falsità nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale**, ossia quando ivi siano indicati elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi.

La norma risulta sostanzialmente modificata rispetto al vecchio **articolo 97, comma 6, D.P.R. 600/1973**, atteso che prescinde dall'atto di accertamento, **punendo anche atti fraudolenti non legati temporalmente all'attività di controllo del Fisco**.

A differenza della norma previgente, dunque, da una parte viene a mancare il presupposto della condotta, dall'altra **l'evento materiale previsto si trasforma da "danno" in "pericolo"**, manifestando il chiaro interesse dello Stato non solo all'effettiva riscossione dei tributi, ma anche alla conservazione delle garanzie patrimoniali che presidiano il credito tributario.

Affinché possa configurarsi la condotta delittuosa la norma prevede, quindi, la sussistenza di due presupposti: il compimento di atti aventi la finalità di sottrarsi al pagamento di imposte

sui redditi o dell'Iva, dei relativi interessi e sanzioni amministrative; il superamento della soglia di punibilità di euro 50.000, calcolata sull'ammontare delle imposte dovute, oltre agli interessi e alle sanzioni amministrative irrogate dall'Ufficio.

Il reato – come indicato nella **circolare 154/E/2000 (punto 3.4)** – si perfeziona con “*la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione, e non anche l'effettiva verificazione dell'evento*”.

Il delitto contempla, quindi, una condotta esclusivamente commissiva, consistente nell'**alienazione simulata** di beni del proprio patrimonio o il compimento di altri atti fraudolenti sui beni propri o altrui preordinati al fine di pregiudicare l'efficacia della riscossione coattiva.

Il dolo specifico che contraddistingue la fattispecie consiste nel voler evitare il pagamento delle imposte e/o di interessi e sanzioni.

Se il **fondo patrimoniale** è quel complesso di beni destinati a garantire e soddisfare le obbligazioni contratte per le necessità ed i bisogni della famiglia (ma non è un autonomo soggetto giuridico) e si struttura, quindi, con il vincolo di destinazione apposto su determinati beni o sui diritti a questi connessi, in forza del quale gli stessi formano un “*patrimonio di destinazione*”, i cui frutti sono diretti al soddisfacimento delle obbligazioni contratte nell’interesse della famiglia, ciò non toglie che possa essere oggetto di **attacco da parte del Fisco**.

In sede giurisprudenziale, la Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 21013 del 31.05.2012**, ha affermato che la costituzione di un fondo patrimoniale può integrare il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, in quanto può essere atto idoneo ad ostacolare il soddisfacimento di una obbligazione tributaria.

Nel caso di specie, risulta accertato che l'imputato, unitamente alla moglie, aveva costituito un fondo patrimoniale nel quale confluivano i diritti di proprietà del suo patrimonio immobiliare ed i diritti di usufrutto. Il tutto veniva effettuato allorquando la Guardia di Finanza aveva iniziato una verifica tributaria nei confronti dell'imputato (in senso conforme, Corte di Cassazione, sentenza n. 40561/2012).

Interessanti ancora le conclusioni raggiunte dalla Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 41704 del 26.09.2018](#): l'immobile conferito in un fondo, dopo la notifica di tre avvisi di accertamento, è indice di reato di sottrazione fraudolenta.

E ancora in questi giorni, con la **sentenza n. 19603 del 10.05.2023**, i giudici di Piazza Cavour hanno ravvisato il reato di **sottrazione fraudolenta nell'ipotesi di costituzione in fondo patrimoniale dei beni immobili in comunione tra il debitore e la consorte e successiva donazione di parte di essi al figlio**.

Nel caso in questione, la Corte di Appello ha evidenziato come l'esistenza del debito erariale e il suo ammontare si ricavino dagli accertamenti svolti dalla Guardia di Finanza e dalla successiva denuncia dell'Agenzia delle Entrate, nella quale si dà atto della esistenza di un debito erariale di elevato ammontare, superiore alla soglia di punibilità, derivante da sei cartelle esattoriali relative agli anni d'imposta dal 2008 al 2012.

La concatenazione di atti negoziali privi di reale giustificazione ha come unica funzione quella di sottrarre i beni al soddisfacimento delle ragioni erariali, *“salvaguardando il patrimonio familiare, prima apponendovi un vincolo di destinazione e poi trasferendone a titolo gratuito una parte, senza alcuna giustificazione, al figlio, allo scopo dichiarato dal ricorrente medesimo di tutelare gli interessi del proprio figlio”*.

Si tratta, per gli Ermellini, di chiare condotte fraudolente, volte a sottrarre i beni al soddisfacimento delle ragioni erariali, o, comunque, a renderle più difficilose, *“attraverso la realizzazione di più atti negoziali privi di giustificazione e che hanno avuto il solo effetto di apparentemente trasferire parte dei beni del ricorrente a un terzo, in assenza di apprezzabili ragioni economiche”*.