

Sentenza della Cassazione sulla sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

Trust, fari sulla prescrizione

La nomina del nuovo trustee non modifica il dies a quo

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MENTASTI

Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte tramite trust: anche qualora sussista il reato, attenzione che potrebbe essere già prescritto. Di conseguenza, nessuna condanna potrà colpire il contribuente. È quanto statuito dalla Corte di Cassazione, sezione terza penale, con sentenza n. 37469 del 10 settembre scorso.

La Cassazione in tale occasione è stata chiamata nuovamente a pronunciarsi in relazione alla fattispecie penal-tributaria di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, prevista dall'art. 11 dlgs 74/2000, norma che punisce con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, 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 50 mila euro, aliena simultaneamente 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. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni e interessi è superiore a 200 mila euro si applica la reclusione da un anno a sei anni.

Nella vicenda sottoposta al vaglio della Suprema Corte, il suddetto reato era integrato, in ipotesi d'accusa, dalla istituzione di un trust, attraverso il quale l'imputato avrebbe sottratto i beni conferitivi alla azione esecutiva dell'Erario.

Il tribunale de L'Aquila, in funzione di giudice del riesame cautelare, accoglieva il ricorso dell'indagato (settlor del predetto trust), con cui si era impugnato il decreto di sequestro preventivo; il tribunale argomentava che il reato, anche laddove sussistente, sarebbe stato in ogni caso estinto per intervenuta prescrizione: infatti, l'atto astrattamente idoneo a perfezionare la fattispecie, ovvero l'istituzione del trust, risaliva al 2005.

Il pubblico ministero tentava di superare l'ostacolo dell'improcedibilità dell'azione penale rilevando che, seppur il trust fosse stato istituito nel 2005, a distanza di

anni, nel 2016, un nuovo atto penalmente rilevante fosse ravvisabile nell'avvenuta sostituzione, ad opera del settlor, dell'originario trustee (poiché era deceduto), con altro individuo.

In particolare, si provava a sostenere che, essendo venuto a mancare l'iniziale

amministratore, il trust si era estinto, con le ulteriori conseguenze, da un lato, che anche l'originario effetto segregativo era cessato e il patrimonio destinato ad alimentare il fondo era rientrato nella disponibilità del settlor; dall'altro lato, che questi aveva nuovamente disposto dei beni in questione e, nominando un nuovo trustee, dato vita a un diverso organismo.

In altre parole, ad avviso della procura, tale condotta presentava di per se stessa i connotati di un ulteriore, autonomo, atto fraudolento, integrativo del reato, e dal quale dunque fare decorrere ex novo il termine prescrizione.

Interessante la risposta del tribunale de L'Aquila, che è stata poi confermata in sede di legittimità nella pronuncia oggetto del presente contributo.

Seppur infatti il caso non si prestasse a un più ampio e generale approfondimento circa gli elementi che consentono di sussumere un atto dispositivo nell'alveo della fattispecie criminosa, la sentenza merita menzione per l'approccio prudente e rigoroso nella definizione (e delimitazione) di quali condotte, in questo caso con particolare riguardo alla istituzione e gestione di un trust, siano connotate dal carattere della frodolenta nella specifica accezione imposta dal dettato normativo, e possano pertanto assumere rilievo penale.

Innanzitutto, nemmeno la

stessa istituzione del trust, avvenuta nel 2005, veniva automaticamente ritenuta gravida di insidiosità e idonea in concreto a generare quell'effetto dissimulatorio richiesto per sussumerla nella fattispecie di cui all'art. 11 dlgs 74/2000: infatti, si chiariva in primis che «l'eventuale lesione all'interesse tutelato dalla norma

che si supponeva essere stata violata dall'indagato già si sarebbe verificata da tempo (cioè sin dal momento in cui il trust era stato istituito)».

Per quanto invece riguardava l'atto di sostituzione del trustee, peraltro espressamente previsto e disciplinato dall'atto istitutivo, esso non consentiva di posticipare il decorso del termine di prescrizione del reato, poiché «la variazione dello stato dei fatti determinata dalla nomina di un nuovo trustee non implicava in ogni caso il venir meno della unicità del rapporto originariamente costituito», e si doveva pertanto escludere che potesse aver dato luogo a un'ulteriore lesione del bene in questione.

Valutata la legittimità delle argomentazioni del Tribunale, pertanto, la Suprema Corte ha dichiarato il ricorso del Pubblico Ministero inammissibile.

La questione di diritto:

quando un atto è «fraudolento». Sempre più spesso contestato nei procedimenti penali, e altrettanto frequentemente dibattuto in dottrina, il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11 dlgs 74/2000 risulta attualmente

la fattispecie maggiormente controversa dell'intero panorama penal-tributario.

Scarsamente selettiva appare in particolare la descrizione della condotta, di natura commissiva, che si sostanzia o nella alienazione simulata o nel compimento di altri atti fraudolenti su beni propri o altrui (sia mobili che immobili), tali da rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.

Con particolare riferimento alla seconda ipotesi, che è quella che genera maggiori perplessità, la norma contempla genericamente il compimento di altri comportamenti accomunati dal ca-

rattere fraudolento, con una formula che parrebbe legittimare a punire ogni impiego,



in qualche modo distorto, di strumenti giuridici pur leciti, laddove dunque la loro causa tipica appaia strumentale a uno scopo patologico.

L'applicazione giurisprudenziale, forte di un dettato normativo che pare prestarsi a un'interpretazione estensiva, ha dato luogo a una casistica molto ampia: si spazia da molteplici pronunce che hanno ritenuto integrato il reato de quo nel caso di costituzione negoziale di trust, di fondi patrimoniali e di patti di famiglia, a quelle che hanno individuato la condotta di rilevanza penale nella realizzazione di operazioni quali la cessione di ramo di azienda o di quote, nonché la scissione di società.

Tra tutte le suddette ipotesi, l'istituto del trust, oggetto anche della sentenza oggi in commento, risulta emblematico.

Va infatti considerato che uno dei tratti più significativi della istituzione di un trust è il distacco dei beni conferitivi dal patrimonio del settlor e da tutte le vicende che tale patrimonio possano interessare, compresa l'aggregabilità dello stesso per soddisfare le pretese del ceto creditorio (di cui l'erario indubbiamente è membro privilegiato): ne consegue che non è certo remota l'eventualità che all'operazione si contesti di essere gravida di finalità elusive.

In questo panorama, è evidente come costituisca compito delicato, per gli operatori del diritto, l'esatta delimitazione delle circostanze in presenza delle quali strumenti di gestione e atti di disposizione del proprio patrimonio, pur astrattamente leciti, siano da ritenersi contaminati da strumentalizzazioni al contrario vietate.

Peraltro, le difficoltà ermeneutiche si amplificano quando l'integrazione del reato debba essere accertata in riferimento a istituti giuridici, quali il trust, che, sebbene riconosciuti come legittimi dall'ordinamento, difettino ancora di una disciplina e di un orientamento interpretativo organici.

Proprio per questo, l'analisi delle pronunce, come la presente, provenienti dalla giurisprudenza di legittimità diviene fondamentale per tenere monitorato l'evolversi dell'applicazione concreta della fattispecie.

© Riproduzione riservata

La sentenza per punti

Cass. pen. n. 37469/2019

La norma di riferimento

Art. 11 dlgs74/2000 («Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte») che punisce «chiunque, 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 ad euro cinquantamila, 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 questione sottoposta ai giudici

Nell'ambito della istituzione di un trust, in ipotesi di accusa finalizzata a sottrarre i beni conferitivi all'azione esecutiva dell'Erario, la successiva nomina di un nuovo trustee da parte del settlor costituisce un ulteriore, autonomo, atto fraudolento, integrativo del reato, e dal quale dunque fare decorrere ex novo il termine prescrizione?

La risposta della Cassazione

La variazione dello stato dei fatti determinata dalla nomina di un nuovo trustee non implica il venir meno della unicità del rapporto originariamente costituito, dovendosi pertanto escludere che possa aver dato luogo a un'ulteriore lesione del bene giuridico, e dovendosi pertanto aver riguardo, al fine di individuare il momento consumativo e il dies a quo da cui calcolare il termine prescrizione, alla sola costituzione del trust

L'applicazione giurisprudenziale ha dato luogo a una casistica molto ampia: si spazia da pronunce che hanno ritenuto integrato il reato nel caso di costituzione negoziale di trust, fondi patrimoniali e patti di famiglia, a quelle che hanno individuato la condotta di rilevanza penale nella realizzazione di operazioni quali la cessione di ramo di azienda o di quote, nonché la scissione di società