La costituzione di uno sham trust integra il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

di

Pubblicato il 25 Giugno 2018

La Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi sul reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte. In estrema sintesi, la costituzione, immediatamente dopo la notifica di cartelle esattoriali, di un trust "autodichiarato", integra la fattispecie incriminatrice di cui trattasi, rappresentando una condotta volta ad eludere il pagamento del debito fiscale tramite la costituzione di uno schermo formale idoneo a separare il patrimonio personale da quello segregato nel trust

La Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 20862 dell'11 maggio 2018**, è tornata a pronunciarsi sulla latitudine applicativa della figura illecita prevista dall'art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000 – così come modificata dal D.L. n. 78/2010 – concernente il reato di **sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte**.

In estrema sintesi, la pronuncia giurisprudenziale in parola, ribadendo la **natura di reato di pericolo concreto** dell'illecito di cui al citato art.11, afferma che la **costituzione** – immediatamente dopo la notifica di cartelle esattoriali – di un **trust** **"autodichiarato" integra la fattispecie incriminatrice** di cui trattasi, rappresentando una condotta volta ad eludere il pagamento del debito fiscale tramite la costituzione di uno schermo formale idoneo a separare il patrimonio personale da quello segregato nel *trust*.

Preliminarmente ad un esame più dettagliato del dispositivo di sentenza, occorre evidenziare che la c.d. Manovra correttiva di cui al **D.L. n. 78/2010**, disciplinante gli interventi ritenuti necessari per la stabilizzazione delle spese ed il contrasto all'evasione fiscale, tramite l'art.29, ha introdotto specifiche norme tese a garantire un'effettiva e concreta tutela dei crediti erariali e, a tal fine, ha apportato sensibili modifiche all'istituto della transazione fiscale di cui all'art.182-*ter* del R.D. n. 267/1942 ed ha **riformulato**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

la fattispecie illecita di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte di cui all'art.11 del D.Lgs. n. 74/2000; infatti, l'art.29 del D.L. n. 78/2010 inasprisce la reazione repressiva penale al verificarsi di quelle condotte illecite tese ad impedire il regolare pagamento dei tributi e degli oneri accessori e, contestualmente, razionalizza l'istituto della transazione fiscale introducendo, altresì, forme di tutela in caso di abusi perpetrati dal contribuente intenzionato a sottrarsi al pagamento dei crediti erariali dopo l'esecuzione del piano di ristrutturazione del debito.

Il comma 4 dell'art. 29 del D.L. n. 78/2010, come già anticipato, riformula la figura criminosa di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte di cui all'art.11 del D.Lgs. n. 74/2000 al fine di rafforzare l'efficacia dissuasiva della previsione penale; a tale scopo, pertanto, alla precedente fattispecie punitiva viene aggiunta una forma aggravata di illecito caratterizzata dalla circostanza del superamento della soglia di 200.000 Euro di imposte, sanzioni ed interessi alla sottrazione del cui pagamento è finalizzata la condotta dell'agente. Inoltre, la riformulazione in analisi:

- ha operato, in riferimento alla fattispecie di base, una riduzione della soglia di punibilità, riferita all' importo complessivo delle somme erariali dovute, da 51.645 Euro a 50.000 Euro;
- ha esteso l'ambito oggettivo di applicazione della fattispecie di reato di cui trattasi, in quanto la latitudine applicativa dell'introdotto comma 2 dell'art.11 del D.Lgs. n. 74/2000 ricomprende la condotta di chi, nell'ambito della transazione fiscale di cui all'art.182-*ter* del R.D. n. 267/1942, al fine di ottenere per sé o per altri il riconoscimento di un minore debito tributario, indica nella prevista documentazione elementi passivi fittizi e/o occulta, in tutto o in parte, componenti attivi per un ammontare complessivo superiore a 50.000 Euro;
- anche per quanto concerne la nuova fattispecie di cui al comma 2 dell'art.11 del D.Lgs. n. 74/2000, prevede un'aggravante specifica che si configura al superamento della soglia di 200.000 Euro, sempre riferiti al complesso degli elementi passivi fittizi e/o degli elementi attivi sottratti.

In altre parole, l'art.11 del D.Lgs. n. 74/2000, nella formulazione risultante dalle modifiche apportate dall'art.29 del D.L. n. 78/2010, prevede la punibilità, con la reclusione da 6 mesi a 1 anno, per chiunque:

- al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e relativi interessi e provvedimenti sanzionatori per un importo superiore a 50.000 Euro[1], distrae fraudolentemente i propri beni in modo da rendere inefficace, in tutto o in parte, il procedimento di riscossione coattiva;
- al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento dei tributi minore di quanto dovuto, nell'ambito della procedura di transazione fiscale disciplinata dalla legge fallimentare, così come di recente

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

modificata dal D.Lgs. n. 169/2007, dal D.L. n. 185/2008 e, da ultimo, dal D.L. n. 78/2010, presenta documentazione infedele in quanto riportante elementi passivi fittizi e/o elementi attivi inferiori al reale per un ammontare complessivo superiore a 50.000 Euro.

Per entrambe le fattispecie criminose è prevista un'aggravante specifica qualora, il credito erariale in relazione al quale sono state poste in essere le condotte tese al mancato pagamento o, nell'ipotesi di cui al comma 2 dell'art.11 del D.Lgs. n. 74/2000, l'infedele indicazione degli elementi passivi ed attivi, riguardino un ammontare superiore a 200.000 euro; in tali casi è prevista una pena raddoppiata nel minimo ed aumentata della metà nel massimo[2].

In riferimento alla fattispecie illecita ora disciplinata dal primo comma dell'art.11 del D.Lgs. n. 74/2000, occorre evidenziare che, rispetto alla formulazione precedente alle modifiche apportate nell'ambito della c.d. Manovra correttiva, non state apportate variazioni di rilievo.

Pertanto, l'ipotesi criminosa in analisi continua a perseguire le condotte di volontario depauperamento del patrimonio del contribuente a nocumento delle pretese erariali e della relativa procedura di riscossione coattiva e, quindi, continuano ad avere rilevanza penale tutte le azioni che, scientemente, sono indirizzate alla diminuzione della garanzia patrimoniale per sottrarsi al pagamento delle imposte[3].

L'illecito di cui al comma 1 dell'art.11 in esame, in ragione del fatto che si integra a prescindere dal verificarsi dell'evento del danno erariale consistente nell'esito negativo delle procedure di riscossione coattiva per importi superiori alla prevista soglia di punibilità, è un reato di pericolo concreto; infatti, la figura criminosa trova applicazione nel momento in cui i comportamenti del contribuente siano insidiosi per l'eventuale procedimento di riscossione e, quindi, è sufficiente che l'atto simulato di alienazione o gli altri atti fraudolenti sui beni propri o altrui siano idonei ad impedire in tutto o in parte il soddisfacimento del Fisco.

Il reato si perfeziona, in armonia con l'intero impianto sanzionatorio contenuto nel D.Lgs. n. 74/2000, ispirato, come è ben noto, al principio del ricorso allo strumento penale come *extrema ratio,* al superamento di una soglia di punibilità, pari a 50.000 Euro, riferita alle imposte dirette, all'imposta sul valore aggiunto e ai relativi oneri accessori al cui pagamento il contribuente intende sottrarsi.

La soglia di punibilità ivi prevista è da intendersi come condizione obiettiva di punibilità e, quindi, deve essere esclusa da un intento volitivo del reo essendo sufficiente che quest'ultimo ponga in essere una

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

condotta idonea a frustrare le procedure di riscossione al fine di sottrarsi al pagamento delle somme dovute all'erario, a prescindere dall'ammontare del debito; le medesime considerazioni valgono per quanto concerne la seconda ipotesi delittuosa introdotta dal D.L. n. 78/2010, oggetto di specifica analisi nel prosieguo.

L'ipotesi criminosa di cui al primo comma, analogamente a quanto previsto per la figura delittuosa di cui al secondo comma, si configura nel momento in cui è ravvisabile in capo al soggetto attivo il dolo specifico[4] e, quindi, la finalità ulteriore di sottrarsi al pagamento delle imposte o, in riferimento al secondo caso, di ottenere un pagamento parziale dei tributi e relativi oneri accessori.

Ciò premesso, la Corte di Cassazione – con la richiamata **sentenza n**. **20862 dell'11 maggio 2018** – ribadisce che:

- il Lgs. n. 74 del 2000, all'art. 11 contiene un esplicito divieto, sanzionato penalmente, di non porre in essere atti (fra cui rientrano tutti gli atti giuridici, compresi i contratti) fraudolenti idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. La norma è diretta alla tutela di un interesse pubblico generale: evitare che il contribuente si sottragga al suo dovere di concorrere alle spese pubbliche, dovere per altro previsto dall'art. 53 Cost. in ragione della capacità contributiva;
- il delitto in esame è un reato di pericolo concreto; pertanto, in ossequio al principio di offensività, si deve valutare l'idoneità "ex ante" dell'atto a mettere in pericolo la garanzia patrimoniale del debito erariale. La diminuzione della garanzia può essere anche solo parziale, non necessariamente totale, purchè effettivamente in grado di mettere a rischio l'esazione del credito;
- il carattere fraudolento di determinate operazioni negoziali presuppone, quale dato pressochè costante, che l'attività fraudolenta sia nascosta attraverso lo schermo formale di attività o documenti apparentemente regolari o l'adozione di un atto formalmente lecito - come l'alienazione di un bene - però caratterizzato da una componente di artificio o di inganno.

In ragione di quanto precede, la Suprema Corte afferma che – nel caso di specie – pur innanzi ad un *trust* **"autodichiarato", c.d.** *sham trust*, anche ove lo si ritenga nullo secondo le norme del codice civile, vista la coincidenza tra disponente e *trustee*, il ricorrente ha creato uno schermo formale, un diaframma, tra il patrimonio personale e proprietà costituita in *trust*, nel quale è confluito il suo patrimonio immobiliare; e ciò ha fatto, in maniera del tutto incontestata, per la finalità elusiva delle ragioni creditorie erariali.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Ne consegue che – **anche in caso di** *sham trust* **– è da ritenersi integrata la figura illecita di cui all'art. 11**, poiché

> *"l'atto fraudolento …. pur se ha natura di sham trust, rende più difficoltosa l'azione di recupero del bene, perchè già con il trust è stato sottratto in un primo momento alle ragioni dell'Erario; in secondo momento perchè comunque, essendo l'atto giuridico formalmente esistente, si dovrà dimostrare la sua nullità, procedendo giudizialmente per ottenere la sua eliminazione dal mondo giuridico e solo dopo procedere all'esecuzione sul bene."[5]*

Nicola Monfreda

25 giugno 2018

NOTE

[1] "*Il delitto previsto dall'art. 11, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è reato di pericolo, integrato dall'uso di atti simulati o fraudolenti per occultare i propri o altrui beni, idonei a pregiudicare - secondo un giudizio "ex ante" - l'attività recuperatoria della amministrazione finanziaria, anche se il valore dei beni sottratti alla garanzia patrimoniale dell'erario è inferiore alla soglia di punibilità di 50.000 euro di imposta evasa. (Nella fattispecie, la S.C. ha annullato l'ordinanza che, in sede cautelare, aveva disposto il dissequestero di un immobile ritenuto oggetto di cessione fraudolenta, per il solo fatto che il valore dello stesso era inferiore alla soglia di rilevanza penale del reato). (Annulla con rinvio, Trib. lib. Palermo, 11/07/2017). In tema di reati tributari, il valore dei beni sottratti fraudolentemente al pagamento delle imposte può essere inferiore all'ammontare di 50.000 euro previsto dall'art. 11, D.Lgs. n. 74/2000 come elemento costitutivo del reato. L'offensività della condotta, infatti, va parametrata esclusivamente in base alla sua attitudine a ridurre o eliminare la garanzia patrimoniale, secondo un giudizio ex ante*." Così **Cass. pen. Sez. III Sent., 17-11-2017, n. 15133.**

[2] Inoltre, il D.L. n. 78/2010 ha eliminato dal testo del comma 1 dell'art.11 del D.Lgs. n. 74/2000 la clausola di riserva "*salvo che il fatto costituisca più grave reato*", inciso in ragione del quale il delitto in esame, in caso di concorso, poteva essere assorbito da quello di bancarotta fraudolenta patrimoniale di cui all'art.216, comma 1, n.1

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

del R.D. n. 267/1942; l'eliminazione *de qua* riporta in vigore la *vexata questio* dei rapporti tra il delitto di bancarotta fraudolenta e quello in esame e, quindi, i dubbi esistenti circa la configurabilità di un concorso formale di reati per la ritenuta sussistenza di un rapporto di specialità reciproca[2], o di un concorso apparente di norme penali con la conseguente applicazione del principio di specialità di cui all'art.15 c.p..

[3] "Il reato previsto dall'*art. 11, D.Lgs. 10 marzo 2000*, n.74 è configurabile esclusivamente quando la simulazione o l'attività fraudolenta sono finalizzate a sottrarre al pagamento debiti tributari relativi alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto o ad interessi o sanzioni relativi a dette imposte, anche mediante il clandestino trasferimento all'estero di fondi, e pertanto, tramite il loro occultamento, all'azione di accertamento e verifica svolta dagli organi dell'amministrazione fiscale." Così **Cass. pen. Sez. III Sent., 25-10-2017, n. 14007**

[4] "*il dolo specifico richiesto per la configurabilità del reato consiste nella volontà dell'agente di sottrarsi al pagamento delle imposte che superino la soglia prevista dalla norma incriminatrice e richiede la dimostrazione della strumentalizzazione della causa tipica negoziale o l'abuso dello strumento giuridico utilizzato*", così il **Tribunale Bari Sez. II Sent., 16-01-2018.**

[5] Sul punto la Corte di Cassazione, con la **sentenza n. 13276 del 2011**, conferma le finalità elusive – a danno dei creditori privati ed erariale – del menzionato *sham trust*, il quale – qualora il disponente continui a mantenere l'effettivo controllo del patrimonio conferito - costituisce "*mero espediente per creare un diaframma tra patrimonio personale e proprietà costituita in trust, con evidente finalità elusiva delle ragioni creditorie di terzi, comprese quelle erariali*".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D