

Giurisprudenza

Trust finalizzato all'elusione, sì alla confisca per equivalente

12 Aprile 2011

È legittimo il sequestro dei beni conferiti, se l'accordo era stato creato per frodare il credito erariale

Thumbnail
Image not found or type unknown

Con un'interessante sentenza, la 13276 del 30 marzo, la Cassazione ha ritenuto legittima, nell'ambito della fattispecie delittuosa della bancarotta fraudolenta, la confisca per equivalente disposta su beni appartenenti a un *trust*, quando quest'ultimo, nonostante sia costituito in data anteriore rispetto ai fatti delittuosi, abbia evidenti finalità elusive del credito erariale.

La pronuncia offre l'occasione per esaminare, per sommi capi, gli aspetti fiscali del *trust* in rapporto all'istituto della confisca per equivalente che, com'è noto, presuppone la non appartenenza dei beni confiscati a soggetti terzi, ossia estranei al reato per cui si procede.

I fatti di causa

Nell'ottobre del 2010, il tribunale di Como dispone il sequestro preventivo - finalizzato alla confisca per equivalente - di somme di denaro e altri beni di proprietà di una persona indagata per associazione a delinquere, finalizzata alla commissione di plurimi delitti fiscali, anche attraverso l'utilizzo di diverse società "cartiere", sia nazionali che estere, con l'obiettivo di eludere il pagamento dell'Iva.

Il successivo ricorso proposto dal contribuente, secondo cui il sequestro non avrebbe potuto essere disposto su beni appartenenti al *trust* (di cui il ricorrente era solo *trustee*), viene respinto dal tribunale lariano, che conferma la confisca.

Il contribuente propone, allora, ricorso in Cassazione dubitando della legittimità del sequestro preventivo, la cui emanazione sarebbe in contrasto con la normativa di settore, in quanto la misura

cautelare in questione ha riguardato anche quattro terreni conferiti in *trust*.

In altri termini, la parte ricorrente, sostiene che il sequestro sarebbe illegittimo riguardando beni sottratti alla disponibilità dello stesso indagato in quanto da lui conferiti in *trust*, in epoca non sospetta, ossia ben prima dei fatti di causa.

La decisione della Corte suprema

Secondo i giudici di legittimità, la censura è priva di fondamento in quanto, a ben vedere, il giudice di merito, *"...con motivazione pertinente e plausibile..."*, ha ritenuto che, in ragione del peculiare regime del *trust* in questione, la relativa costituzione sarebbe avvenuta in frode ai diritti dei creditori, tra i quali andava ricompreso anche lo Stato.

In altri termini, la ragione vera della costituzione del *trust*, posto in essere dal contribuente, sarebbe stata quella di tenere distinti i beni in questione dal proprio patrimonio personale, di fatto *"...mantenendo la disponibilità dei beni conferiti, in quanto egli stesso era trustee, ossia soggetto fiduciario incaricato della gestione (in definitiva, fiduciario di sè stesso), senza vincolo di sorta od obbligo di giustificare i propri poteri, dunque al di là di qualsivoglia controllo da parte dei beneficiari"*.

Nel caso di specie, prosegue la Cassazione, considerata la natura giuridica dell'istituto, ci troviamo di fronte a un *trust* solo apparente (cosiddetto *sham trust*) e quindi nullo, atteso che la perdita della disponibilità dei beni - oggetto del sequestro impugnato - da parte del ricorrente, condizione questa ineludibile nel *trust*, è risultata fittizia.

Tale situazione di mera apparenza, secondo i giudici penali di legittimità, ampiamente argomentata dal giudice del sequestro, è la prova che *"...la costituzione in trust sarebbe stato 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..."*, a nulla rilevando, contrariamente a quanto assume la difesa, la circostanza che il *trust* sia stato costituito quando il ricorrente non sapeva ancora di essere indagato.

Ciò in quanto, la confisca in argomento è stata disposta sulla base dell'articolo 11 della legge 146/2006 (rubricata *"Ratifica ed esecuzione della Convenzione e dei Protocolli delle Nazioni Unite contro il crimine organizzato transnazionale, adottati dall'Assemblea generale il 15 novembre 2000 ed il 31 maggio 2001"*), secondo cui *"Per i reati di cui all'articolo 3 della presente legge, qualora la confisca delle cose che costituiscono il prodotto, il profitto o il prezzo del reato non sia possibile, il giudice ordina la confisca di somme di denaro, beni od altre utilità di cui il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona fisica o giuridica, per un valore corrispondente a tale prodotto, profitto o prezzo..."*.

Il *trust* e la sua rilevanza fiscale

Il *trust* è un tipico istituto di diritto anglossassone che si sostanzia in un negozio giuridico fondato sul rapporto di fiducia tra il disponente (*settlor*) e il gestore (*trustee*). Il disponente trasferisce alcuni beni di sua proprietà al *trust* e designa un gestore che li amministra nell'interesse dei beneficiari (*beneficiaries*), individuati in sede di costituzione del *trust* o in un momento successivo, o per uno scopo prestabilito.

In buona sostanza, attesa la natura privatistica dell'istituto, il *trust* è essenzialmente un "accordo contrattuale" fra due soggetti privati (spesso legati tra loro da vincoli affettivi molto stretti) per il quale, a differenza di quanto accade per le società di capitali, non sono previsti obblighi di registrazione e non esistono registri pubblici dedicati né autorità incaricate di vigilanza.

L'effetto principale dell'istituzione di un *trust* - che può assumere variegata forme giuridiche, a seconda dell'obiettivo (lecito) che si vuole perseguire - è la segregazione patrimoniale, in virtù della quale i beni in *trust* costituiscono un patrimonio separato e autonomo rispetto al patrimonio del disponente, del *trustee* e dei beneficiari, con la conseguenza che tali beni non potranno essere escussi dai creditori di tali soggetti.

In assenza di una specifica disciplina civilistica interna del *trust*, è necessario ricorrere alla definizione prevista dalla Convenzione dell'Aja del 1° luglio 1985 - ratificata nel nostro ordinamento con legge 364/1989 - secondo cui il *trust* si caratterizza:

1. per la separazione dei beni del *trust* rispetto al patrimonio del disponente, del *trustee* e dei beneficiari
2. per l'intestazione dei beni medesimi al *trustee*
3. per il potere-dovere del *trustee* di amministrare, gestire e disporre dei beni secondo il regolamento del *trust* o le norme di legge.

Da tali premesse, è facile intuire la forte attitudine di tale istituto - forse più di altri, viste le sue caratteristiche - a essere utilizzato per fini illeciti e/o elusivi, ancorché lo stesso non sia, *ab origine*, strutturalmente e funzionalmente predisposto per frodare i creditori (e quindi l'erario quando assume tale veste).

Infatti, parte rilevante dell'attrattiva consistente nell'abuso del *trust*, risiede nel fatto che l'istituto stesso si contraddistingue per un elevato livello di *privacy* e un'autonomia gestoria molto più marcata rispetto a quello di cui ordinariamente godono gli altri istituti.

Una forma impropria del *trust* è quella in cui il rapporto fiduciario viene costituito per nascondere l'esistenza di attività all'Amministrazione finanziaria, ai creditori, o per occultare l'identità dell'effettivo beneficiario oppure, ancora, vengono istituiti al fine di perpetrare truffe di natura

fiscale (ad esempio, un disponente, nel tentativo di evadere le imposte, potrebbe decidere di trasferire - naturalmente in maniera simulata - le proprie attività patrimoniali o economiche in un *trust* e successivamente attestare - falsamente - di averne ceduto il controllo su di esse).

A tal riguardo, una delle modalità più frequenti per conseguire siffatti scopi fiscalmente illeciti è quella dei cosiddetti *sham trust*, ossia del *trust* simulato, che si realizza attraverso l'interposizione fittizia (il caso oggetto della sentenza in commento), i cui elementi di prova possono essere vari.

In tutte le ipotesi di interposizione fittizia - quando, per esempio, il *settlor* coincide con il beneficiario e mantiene un pregnante potere di indirizzo e di gestione sull'attività del *trustee* - la stessa essenza del negozio viene meno, con la conseguenza che non si integra neanche l'ipotesi di interposizione reale attuata attraverso il mandato senza rappresentanza, rimanendo la proprietà del bene al *settlor* con diretta imputazione dei redditi in capo allo stesso.

Infine, ricordiamo che, attualmente, dal punto di vista fiscale, il *trust* è disciplinato dall'articolo 73 del Tuir (come modificato, dall'articolo 1, commi da 74 a 76, della legge 296/2006, con il quale sono state introdotte, per la prima volta nell'ordinamento tributario nazionale, alcune disposizioni in materia di *trust*), cui hanno fatto seguito, nel tempo, numerosi chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate (*cf*r risoluzione 8/2003, circolare 48/2007, circolare 61/2010).

Il citato comma 74 dell'articolo 1 include i *trust* tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, riconoscendo allo stesso un'autonoma soggettività tributaria rilevante ai fini dell'imposta tipica delle società, degli enti commerciali e non commerciali.

La confisca per equivalente e l'ipotesi del *trust*

Come è noto, l'articolo 1, comma 143, della legge 244/2007, ha introdotto, nell'ordinamento tributario, la sanzione della confisca per equivalente, stabilendo che *"nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale"*.

In buona sostanza, il legislatore ha previsto che la confisca per equivalente possa applicarsi a tutti i reati tassativamente elencati nella citata legge 244/2007, vale a dire a tutti i reati tributari (fatta eccezione di quello di *"occultamento o distruzione di documenti contabili"*, di cui all'articolo 10 del Dlgs 74/2000), con il condivisibile obiettivo di disporre la confisca in caso di condanna per illeciti tributari, così da colpire, oltre che la libertà personale del responsabile, anche il vantaggio economico conseguente all'evasione fiscale.

Il rinvio, *tout court*, all'articolo 322-ter del codice penale significa che la confisca per equivalente può essere disposta soltanto verso quei *"...beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo*

*che appartengano a persona estranea al reato...”; in altri termini, è necessario che i beni non appartengano a terzi estranei al reato per cui la confisca è disposta, con la conseguenza che, in linea generale, e per quanto detto, non potrebbero essere oggetto di confisca i beni conferiti in *trust*.*

Tuttavia, quando il ricorso al *trust* è finalizzato a perseguire scopi incompatibili con la struttura genetica dello stesso, il negozio sarà nullo e i beni immessi nello stesso - al fine, per esempio, di sfuggire alle pretese dei creditori (nel caso in cui il *trust* sia utilizzato per commettere un reato) - sono da considerarsi appartenenti al patrimonio del debitore-disponente e, in quanto tali, confiscabili per equivalente.

Nel caso in esame, però, la confisca per equivalente trova ragion d'essere nella legge 146/2006, norma di carattere speciale, che contiene le disposizioni comuni dettate dalle Nazioni unite contro il crimine organizzato transnazionale, e che, all'articolo 3, definisce il reato transnazionale quello punito con la pena della reclusione non inferiore nel massimo a quattro anni quando “...a) sia commesso in più di uno Stato; b) ovvero sia commesso in uno Stato, ma una parte sostanziale della sua preparazione, pianificazione, direzione o controllo avvenga in un altro Stato; c) ovvero sia commesso in uno Stato, ma in esso sia implicato un gruppo criminale organizzato impegnato in attività criminali in più di uno Stato; d) ovvero sia commesso in uno Stato ma abbia effetti sostanziali in un altro Stato”.

Ebbene, quando la fattispecie criminosa per cui si procede, come nel caso di specie, è riconducibile all'ipotesi di cui al citato articolo 3 della legge 146/2006, è applicabile la confisca per equivalente di cui all'articolo 11 della medesima legge anche al profitto dei reati di frode fiscale (Cassazione, sentenza 11969/2011).

di

Marco Denaro

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/trust-finalizzato-allelusione-si-alla-confisca-equivalente>