

Corte di Cassazione, Sezione 3 penale

Sentenza 1 agosto 2018, n. 37094

Massima redazionale

Reato di indebita compensazione dei crediti - Amministratore di una società di consulenza - Schemi di evasione fiscale

Scatta il reato di indebita compensazione dei crediti per l'amministratore della società di consulenza che crea e commercializza schemi di evasione fiscale e si accolla, attraverso la trasmissione telematica degli F24, il debito tributario riferibile a terzi, consentendogli un'apparente regolarizzazione.

Integrale

Misure cautelari - Custodia in carcere - Reati tributari - Nozione di contribuente ovvero debitore tributario - Compensazione crediti inesistenti - Modus operandi - Gravità indiziaria - Esigenze cautelari

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CAVALLO Aldo - Presidente

Dott. ROSI Elisabetta - Consigliere

Dott. CERRONI Claudio - Consigliere

Dott. MENGONI Enrico - Consigliere

Dott. RENOLDI Carlo - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(OMISSIS), nato a (OMISSIS);

avverso l'ordinanza del Tribunale del riesame di Milano del 30/06/2017;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Dott. Carlo Renoldi;

udito il Pubblico Ministero, in persona del sostituto Procuratore generale, Dott. CUOMO Luigi, che ha concluso chiedendo la declaratoria di inammissibilita' del ricorso;

udito, per l'indagato, l'avv. (OMISSIS), comparso in costituzione dell'avv. (OMISSIS), che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza emessa in data 20/02/2017, il Giudice per le indagini preliminari presso il Tribunale di Milano aveva respinto la richiesta di applicazione della misura cautelare della custodia in carcere e di emissione di un decreto di sequestro preventivo nei confronti di (OMISSIS), nella sua qualita' di collaboratore di (OMISSIS) nonche' di amministratore e socio della (OMISSIS) S.r.l. fin dalla costituzione, in relazione al reato di cui articoli 110 e 81 c.p., Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 10-quater, comma 2, articolo 13-bis comma 3, contestatogli per avere ideato e commercializzato modelli di evasione fiscale attraverso cui erano stati commessi, da parte dei vari indagati, piu' reati di compensazione di crediti tributari inesistenti per un totale di 42.558.848,56 di Euro (dal 1/01/2013 al 2/09/2016) attraverso la trasmissione telematica di modelli F24, accollandosi il debito tributario riferibile a terzi, in cio' consentendo ai soggetti accollati l'apparente regolarizzazione della propria posizione fiscale; attivita' illecite realizzate in concorso con (OMISSIS), consulente fiscale e amministratrice della (OMISSIS) S.r.l. e della (OMISSIS) S.r.l. societa' di consulenza alle imprese (nonche' in concorso con (OMISSIS), collaboratore della (OMISSIS), intermediario per la trasmissione dei modelli F24, amministratore di diritto, nonche' socio, della (OMISSIS) S.r.l. a far data dal 1/09/2015 e della (OMISSIS) S.r.l., dal 14/12/2015; con (OMISSIS), collaboratore della (OMISSIS), nonche' socio e liquidatore della (OMISSIS) S.r.l., nonche' amministratore di fatto, insieme a (OMISSIS), della (OMISSIS) S.r.l. e della (OMISSIS) Soc. Coop., nonche' con (OMISSIS), consulente fiscale delle societa' riconducibili alla (OMISSIS), nonche' domiciliatario di varie societa' beneficiarie dell'indebita compensazione di crediti inesistenti); con l'aggravante di aver commesso il fatto nell'esercizio dell'attivita' professionale di consulente fiscale, con ideazione di modelli di evasione. Fatti ipotizzati come commessi, in (OMISSIS) e altrove, dal (OMISSIS).

1.1. Secondo il Giudice per le indagini preliminari nei fatti contestati al ricorrente non potevano ravvisarsi gli estremi del delitto di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 10-quater. Cio' in ragione della sua natura di reato "proprio", realizzabile unicamente dal "contribuente"; qualifica soggettiva che, nel caso di specie, non sarebbe stata attribuibile a nessuno degli indagati, atteso che costoro non sarebbero stati i destinatari della originaria obbligazione tributaria, la quale sarebbe stata dagli stessi assunta sulla base di un contratto di accollo ex articolo 8 commi 1 e 2 Statuto del contribuente. Pertanto, nel caso in esame, l'illecito utilizzo della compensazione di crediti inesistenti sarebbe avvenuto da parte del creditore accollante, indicato nei mod. F24 come coobbligato, il quale, in ogni caso, non avrebbe conseguito ne' fatto conseguire, attraverso la condotta contestata, alcun profitto ai sensi del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 10-quater. Infatti, dalla compensazione dei crediti inesistenti non sarebbe derivato, in capo ai contribuenti, alcun incremento patrimoniale, ne' alcun mancato decremento patrimoniale, atteso che il debitore reale, avendo aderito ad un accollo non liberatorio nei confronti dell'Erario, avrebbe comunque dovuto estinguere la propria obbligazione tributaria. Pertanto, l'unico profitto configurabile sarebbe stato costituito dal quantum pagato dai titolari dei debiti tributari (pari al 70% del valore nominale del debito tributario) ai creditori accollanti, ma cio' in virtu' del contratto di accollo e non dell'indebita compensazione.

2. Avverso la predetta ordinanza aveva proposto appello il Pubblico ministero ai sensi dell'articolo 310 c.p.p., censurando l'opinione del Giudice per le indagini preliminari secondo cui il soggetto attivo del reato de quo debba necessariamente identificarsi nel contribuente, inteso come soggetto titolare del debito tributario cui si oppone un credito da compensare, essendo lo stesso riferibile, secondo il tenore letterale della norma incriminatrice, a qualunque soggetto che, essendo debitore di una somma nei confronti dell'Erario, anche per effetto dell'accollo, utilizzi crediti inesistenti o non spettanti per estinguere il debito. Inoltre, quanto al profitto del reato, esso andava individuato nelle somme non versate per effetto dell'uso, in compensazione, dei crediti inesistenti, somme il cui obbligo di versamento era stato assunto mediante il contratto di accollo. In ogni caso, secondo l'appellante, anche ritenendo che il debitore intraneus partecipasse inconsapevolmente alla condotta illecita posta in essere dall'accollante, sarebbe stato configurabile, nel caso di specie, il ricorso alla figura dell'autore mediato ex articolo 48 c.p., che dunque avrebbe risposto dell'illecito, avendo volontariamente tratto in errore l'intraneus.

3. Con ordinanza del 30/06/2017, in parziale accoglimento dell'impugnazione del Pubblico ministero, il Tribunale del riesame di Milano aveva disposto l'applicazione della misura degli arresti domiciliari.

3.1. L'ordinanza aveva ricordato la genesi dell'indagine, scaturita dalla segnalazione all'Agenzia delle Entrate compiuta da (OMISSIS), collega di studio di (OMISSIS), gia' avvalso del meccanismo delle compensazioni messo a disposizione dalla (OMISSIS), il quale, dopo avere utilizzato il servizio, aveva iniziato ad avere dubbi sull'esistenza dei crediti facenti capo alle societa' della (OMISSIS). Nel corso delle successive indagini era

emerso che la (OMISSIS), la (OMISSIS) S.r.l., la (OMISSIS) S.r.l. e, dal settembre 2015, la (OMISSIS) riferibile proprio a (OMISSIS), anch'essa operante per conto dell'indagata, avevano presentato numerosi modelli di dichiarazione nei quali erano stati portati in compensazione, per un ammontare pari oltre 30 milioni di Euro nel 2014/2015, ingenti crediti d'imposta, la cui pacifica inesistenza era stata occultata attraverso l'uso di codici identificativi, del tutto avulsi dalla tipologia della compensazione operata, utilizzati per superare un primo vaglio di controllo da parte dell'amministrazione creditrice.

Quanto, poi, alla posizione (OMISSIS), il Tribunale, pur sottolineando il ruolo centrale della (OMISSIS), rilevo' che l'indagato avesse assunto, secondo un consolidato modus operandi, dapprima un ruolo meramente esecutivo, per poi diventare un perno essenziale del meccanismo architettato per la realizzazione della frode. Egli, amministratore e socio della (OMISSIS) Srl, ossia della società costituita dopo la liquidazione della (OMISSIS) Srl, operava attivamente proponendo ai debitori il contratto di accollo del debito tributario ed esibendo loro una falsa documentazione, percependo dalla (OMISSIS) per l'attività svolta, già prima della costituzione della nuova società, somme elevatissime (pari a 224.323,69 Euro in sei mesi) rispetto alle sue competenze tecniche, asseritamente inesistenti. Dalla lettura delle conversazioni telefoniche, il Tribunale trasse il convincimento del ruolo di primo piano svolto da (OMISSIS), in grado di gestire, in completa autonomia, una serie di rapporti finanziari con l'estero, facendo transitare, somme da una banca svizzera ad una di Dubai, stipulando un contratto di lavoro con una società elvetica. In particolare, l'indagato si era fattivamente impegnato nella risoluzione dei problemi insorti con i clienti, che avevano chiesto conto dell'esistenza dei crediti portati a compensazione, partecipando ad incontri finalizzati ad attivare i meccanismi delle compensazioni utilizzando non più la (OMISSIS) (ormai bruciata), ma i crediti personali della (OMISSIS), indicati come disponibili ancora per due milioni di Euro.

Non essendovi, dunque, alcun dubbio in ordine alla partecipazione di (OMISSIS) al complessivo sistema facente capo alla (OMISSIS) ed agli altri sodali, il Tribunale passava, poi, al profilo afferente la qualificazione dei fatti.

Sotto un primo profilo, l'ordinanza, pur ritenendo che il reato in esame fosse un reato proprio, sottolineo' che nella nozione di "chiunque" potesse rientrare qualunque soggetto che, al di là della qualifica rivestita, potesse realizzare la condotta tipica, "non versando le somme dovute, utilizzando in compensazione" crediti inesistenti, ivi compresi coloro i quali, in virtù di un contratto di accollo tributario, agissero come debitori, per essersi volontariamente fatti carico di debiti altrui in virtù del predetto contratto, realizzando una condotta di compensazione ai sensi dell'articolo 17 citato. Infatti, i modelli F24 riportavano, nella sezione "contribuente", sia i dati identificativi del soggetto debitore d'imposta, sia i dati del soggetto coobbligato ossia del soggetto che effettuava il pagamento delle imposte - mediante compensazione - in veste di coobbligato, figura prevista dal modello F24, che prevedeva, altresì, l'utilizzo di un codice identificativo dell'operazione.

Per quanto riguarda, poi, il profitto del reato, costituito dal cd. risparmio di spesa per il contribuente, il Tribunale osservo' che il medesimo doveva essere identificato nel totale dell'importo portato a compensazione, corrispondente al 100% del debito, proprio perché il credito era inesistente, con ripartizione del medesimo tra accollante ed accollato sulla base della regolamentazione tra privati antecedente alla compensazione.

In ultimo, il Tribunale osservo' che anche a ritenere che il soggetto attivo del reato de quo dovesse necessariamente essere identificato nel "contribuente", ovvero nel debitore originario e che quest'ultimo non fosse consapevole dell'inesistenza dei crediti, l'accollante, avendo indotto in errore il debitore accollato sulla esistenza dei crediti, sarebbe stato comunque responsabile, quale autore mediato, in applicazione dell'articolo 48 cod. pen., atteso che la condotta di compensazione dei crediti inesistenti ex articolo 10-quater, compiuta dal debitore originario indotto in errore, sarebbe stata in realtà riferibile allo stesso accollante.

3.2. Quanto, infine, alle esigenze cautelari, il tribunale ritenne di ravvisare, alla luce, in particolare, di una cospicua attività intercettativa svolta nei confronti di (OMISSIS), il pericolo di reiterazione dei reati, di inquinamento probatorio e di fuga, stimando comunque adeguato il ricorso alla misura degli arresti domiciliari in forma ristretta, ovvero senza possibilità di contatto con l'esterno.

4. Avverso l'ordinanza del Tribunale del riesame, ha proposto ricorso lo stesso indagato, a mezzo dei difensori fiduciari, avv.ti (OMISSIS) e (OMISSIS), deducendo quattro motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex articolo 173 disp. att. c.p.p..

4.1. Con il primo di essi, il ricorrente lamenta, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera B) ed E), l'inosservanza o erronea applicazione della legge penale nonché la mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione in relazione a una pluralità di profili. Sotto un primo aspetto, si sottolinea la mancata dimostrazione che (OMISSIS), soggetto scarsamente scolarizzato con competenze circoscritte al settore commerciale, fosse a conoscenza della inesistenza dei crediti utilizzati in compensazione, avendo significato equivoco le intercettazioni telefoniche richiamate nel provvedimento e non avendo (OMISSIS), le cui dichiarazioni avevano originato l'indagine, fatto alcun riferimento al ruolo svolto dall'indagato. E, in tale prospettiva, si censura la mancata considerazione, da parte dei giudici del riesame, degli elementi dedotti dalla difesa in sede di gravame, che sarebbero rimasti sostanzialmente pretermessi. In particolare, il Tribunale non avrebbe considerato il fatto che, dopo avere iniziato a dubitare dell'esistenza dei crediti ed essersi rivolto all'avv. (OMISSIS), (OMISSIS) avesse deciso di dimettersi dal Consiglio di amministrazione della (OMISSIS) S.r.l. In definitiva, il Tribunale del riesame non avrebbe compiuto una autonoma valutazione degli indizi a carico di (OMISSIS), limitandosi a considerare gli stessi elementi presi in considerazione nei confronti della (OMISSIS). Sotto un altro profilo, l'ordinanza impugnata avrebbe illogicamente riferito il tempus commissi delicti anche ad un periodo, nel 2013-2014, in cui l'indagato non aveva

ancora conosciuto la (OMISSIS), addebitandogli l'intero importo, pari a oltre 42 milioni di Euro, oggetto delle illecite compensazioni.

4.2. Con il secondo motivo, la difesa di (OMISSIS) censura, ex articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera B) ed E), l'inosservanza o erronea applicazione della legge penale nonche' la mancanza, contraddittorieta' e manifesta illogicita' della motivazione in relazione alla configurabilita' del delitto contestato. Sotto un primo profilo, l'accollo, essendo ammissibile, ai sensi della L. n. 212 del 2000, articolo 8, comma 2, solo in quanto cumulativo (e dunque "senza liberazione del contribuente originario"), avrebbe efficacia solo sul piano interno e non anche nei confronti del fisco, sicche' all'accollante non potrebbero applicarsi i principi di solidarieta' tributaria ed egli non potrebbe essere considerato come debitore (e, quindi, come soggetto attivo del reato de quo). Sotto altro aspetto, trattandosi di reato proprio, la responsabilita' concorsuale dell'extraneus presupporrebbe che il contribuente abbia posto in essere la condotta tipica, nel caso di specie non compiuta dall'originario soggetto d'imposta. In ogni caso, ove l'articolo 10-quater avesse inteso estendere l'ambito dei soggetti attivi oltre la nozione di contribuente lo avrebbe fatto espressamente, cosi' come le recenti modifiche della disciplina della confisca, introdotte dalla Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 12-bis, n. 2, avrebbero previsto che l'impegno a versare all'erario le somme dovute non consentisse la confisca non solo nei confronti del contribuente, come testualmente previsto, ma anche del terzo che si fosse accollato il debito fiscale. Secondo la difesa, ove il reato potesse essere commesso da un soggetto che non abbia la qualifica di contribuente, si arriverebbe al paradosso che l'autore non potrebbe accedere al beneficio previsto dalla predetta disposizione anche quando il contribuente originario avesse pagato integralmente il debito tributario.

Ancora: dal momento che l'accollo avrebbe efficacia meramente interna, senza in alcun modo liberare il debitore accollato, la compensazione non produrrebbe alcun profitto (da intendersi nel senso della diminuzione patrimoniale per il debitore tributario, cd. risparmio di spesa), ne' alcun danno per l'erario.

Quanto, infine, alla configurabilita' dello schema delineato dall'articolo 48 c.p., esso sarebbe incompatibile con quanto descritto in imputazione, che rimanderebbe a una condotta diretta dell'accollante. In ogni caso, ai fini della integrazione del paradigma dell'autore mediato sarebbe necessario accertare la sussistenza del dolo per il reato commesso dal soggetto ingannato; accertamento che, nel caso di specie, sarebbe mancato. In realta', la vicenda avrebbe dovuto essere ricondotta, piu' correttamente, nell'alveo della truffa, commessa dagli indagati ai danni dei contribuenti attraverso l'induzione a stipulare, dietro un corrispettivo (costituente il profitto e il danno del reato), un accollo privo di qualunque efficacia liberatoria.

4.3. Con il terzo motivo, il ricorrente deduce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera B) ed E), l'inosservanza o erronea applicazione della legge penale nonche' la mancanza, contraddittorieta' e manifesta illogicita' della motivazione in relazione alla sussistenza delle esigenze cautelari relative al pericolo di reiterazione dei reati e di inquinamento probatorio. I giudici del riesame non avrebbero spiegato come (OMISSIS), scarsamente scolarizzato e dalle inesistenti competenze tecniche, potesse reiterare i reati, una volta venuti meno sia il rapporto con la (OMISSIS), sia i veicoli societari in precedenza utilizzati e considerato, altresì, che non sarebbero state effettuate compensazioni da almeno un anno e che l'indagato sarebbe residente in Svizzera, sicche' non sarebbe in grado di effettuare alcuna operazione con l'Agenzia delle Entrate. Quanto al pericolo di inquinamento probatorio, questo sarebbe stato affermato sulla base di alcune intercettazioni, peraltro di contenuto non univoco, relative a conversazioni occorse oltre un anno fa e, dunque, non sarebbe piu' attuale. Apparente sarebbe, infine, la motivazione sul pericolo di fuga, non essendo essa agganciata ad elementi concreti, tali non potendo considerarsi gli interessi professionali di (OMISSIS) a Dubai o la dichiarata intenzione di trasferirsi in Svizzera, considerata la pubblica registrazione AIRE da anni effettuata dall'indagato.

4.4. Con il quarto motivo, il ricorrente si duole, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera B), dell'inosservanza o erronea applicazione della legge penale in relazione alla valutazione delle esigenze cautelari, in relazione alle quali sarebbero carenti i profili di adeguatezza, proporzionalita' e concretezza, tenuto conto del fatto che esse sarebbero state apprezzate in relazione all'intera attivita' illecita posta in essere dalla (OMISSIS) e non al contributo, certamente piu' circoscritto, prestato da (OMISSIS).

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso e' manifestamente infondato.

2. Muovendo, secondo l'ordine logico, dall'analisi delle questioni poste, con i primi due motivi di doglianza, in relazione alla sussistenza dei gravi indizi di colpevolezza, le censure svolte dal ricorrente attengono, sotto un primo profilo, alla astratta configurabilita' del reato contestato (secondo motivo di doglianza) e, sotto altro aspetto, alla possibilita' di configurare la condotta di (OMISSIS) in termini effettivamente concorsuali (primo motivo di doglianza).

3. Quanto al primo profilo, occorre preliminarmente ricordare che, introdotta dal Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, articolo 35, comma 7, (convertito con L. 4 agosto 2006, n. 248), la fattispecie prevista dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 10-quater, secondo quanto indicato dalla stessa relazione governativa al decreto-legge, e' diretta a reprimere non tanto le condotte evasive realizzate nella fase di presentazione delle dichiarazioni tributarie, quanto piuttosto i comportamenti rientranti nel pernicioso fenomeno della cd. evasione da riscossione, alla cui repressione sono finalizzate le fattispecie contigue, ma differenti dal punto di vista strutturale e funzionale, previste dagli articoli 10-bis e ter dello stesso Decreto Legislativo n. 74 del 2000 (omesso versamento delle ritenute certificate e dell'Iva dovuta). E non a caso, nella sua originaria formulazione, l'articolo 10-quater prevedeva l'equiparazione, dal punto di vista sanzionatorio, con quelle due fattispecie.

Con il diffondersi dello strumento del pagamento unificato di cui al Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241, articolo 17, introdotto per agevolare il contribuente consentendogli di effettuare non soltanto un unico pagamento dei debiti assunti anche con enti diversi dall'Erario (quali, ad esempio, l'Inps, l'Inail ecc.), ma anche la compensazione di tali debiti con i crediti vantati nei confronti di diversi soggetti pubblici. Tuttavia, a seguito del reiterato manifestarsi, nel tempo, delle condotte illecite dei contribuenti realizzate con lo strumento della compensazione, il legislatore ha introdotto il citato articolo 10-quater, congegnando una fattispecie consistente, nella sua originaria formulazione, nella punizione del soggetto che non versasse le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi del Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241, articolo 17, crediti non spettanti o inesistenti. Tale configurazione è stata, poi, modificata, con il Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, nel senso della introduzione di soglie di punibilità, individuate in un importo annuo superiore a cinquantamila Euro, nonché di differenti trattamenti sanzionatori a seconda che la compensazione abbia interessato crediti "non spettanti" ovvero "inesistenti"; modifica che, però, non ha inciso sulla presente vicenda.

4. Tale fattispecie si configura come reato a condotta mista, caratterizzata, da un lato, da una condotta di tipo commissivo, consistente nell'invio di un modello F24 contenente l'indicazione della illecita compensazione (cfr. Sez. 3, n. 15236 del 16/01/2015, dep. 14/04/2015, Chiarolla, Rv. 263051, relativo ad una fattispecie in cui la Corte ha escluso la configurabilità del reato in quanto l'imputato non aveva compilato alcun modello F24 in cui avrebbe dovuto indicare il credito, inesistente o non spettante, da portare in compensazione); e, dall'altro lato, dalla condotta omissiva, realizzata contestualmente alla prima, consistente nel mancato conferimento della delega per il pagamento delle somme dovute, ove superiori alla ricordata soglia.

Il reato in questione, come anticipato, è posto a tutela dell'interesse pubblico alla tempestiva ed efficace riscossione delle imposte, dei contributi e degli altri crediti riferibili alla pubblica amministrazione, interessati dal meccanismo di auto-liquidazione realizzato in sede di pagamento unificato (ex plurimis Sez. 3, n. 42462 del 11/11/2010, dep. 30/11/2010, Ragosta e altri, Rv. 248754, secondo cui il reato è configurabile sia nel caso di compensazione verticale, ossia riguardante crediti e debiti afferenti la medesima imposta, sia in caso di compensazione orizzontale, ossia riguardante crediti e debiti di imposta di natura diversa). Ne consegue, dunque, che attraverso tale fattispecie non viene sanzionato il mero inadempimento dell'obbligo di pagamento, come avviene nel caso previsto dagli articoli 10-bis e 10-ter, quanto piuttosto l'omesso versamento realizzatosi a mezzo di una indebita compensazione, ovvero di uno strumento assai più insidioso, in quanto di non immediata percezione per l'Erario, il quale potrà avvedersi del vu/nus recato dalla condotta illecita soltanto quando abbia verificato l'insussistenza (ovvero la non spettanza) del credito posto in compensazione, all'esito di una non semplice istruttoria (consistente nella individuazione di coloro i quali abbiano utilizzato, in maniera significativa, la compensazione in maniera non marginale, nella successiva attività ispettiva finalizzata alla verifica delle tracce documentali dell'esistenza e della spettanza del credito compensato).

5. Alla luce delle considerazioni che precedono, va affrontata la prima questione posta dalla difesa del ricorrente: ovvero la possibilità che il soggetto attivo del delitto in contestazione vada necessariamente identificato nel "contribuente", ovvero nell'originario debitore tributario.

Tale soluzione ermeneutica parrebbe doversi imporre in considerazione del meccanismo della compensazione delineato dal Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241, articolo 17, a mente del quale "i contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle Regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto":

Tuttavia, tale opzione interpretativa va armonizzata, da un lato, con quanto stabilito dalla L. n. 212 del 2000, articolo 8, comma 2, (cd. Statuto del Contribuente), secondo cui "è ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario"; norma che, ad onta del rinvio operato dallo stesso articolo 8 alla disciplina regolamentare delle relative disposizioni di attuazione, è stata ritenuta applicabile, dal giudice di legittimità, anche in assenza di un intervento attuativo da parte dell'amministrazione finanziaria, secondo i principi generali civilistici in materia di compensazione (Cass. civ., Sez. 5, n. 22872 del 25/10/2006, Rv. 595451 - 01), con conseguente affermarsi, nella realtà economica, dell'accollo di debiti tributari e della compensazione operata dall'accollante, attraverso la semplice trasmissione telematica del modello F24, recante l'indicazione del debitore soggetto passivo quale intestatario e l'accollante come soggetto che procede alla compensazione. E, dall'altro lato, dalla formulazione aperta dello stesso articolo 10-quater, che individua la categoria di soggetti attivi alla stregua della configurabilità di una situazione debitoria che li legittimi alla realizzazione di operazioni con l'uso di modelli F24, per mezzo dei quali operare la compensazione ovvero la delega di pagamento.

Nel caso di specie, invero, tale posizione soggettiva doveva pacificamente riconoscersi anche in capo al coobbligato, ovvero ad un soggetto che, sia pure in virtù di un accordo tra privati, aveva assunto un obbligo di adempimento non soltanto nei confronti dell'originario debitore tributario accollato, ma anche nei confronti della stessa amministrazione creditrice. Ciò è risultato, pacificamente, dall'accertamento in fatto compiuto dal tribunale del riesame, il quale ha richiamato, come sopra ricordato, la concreta configurazione degli F24, i quali prevedevano la specificazione, in apposite caselle, di tale qualità del dichiarante e la classificazione della relativa operazione alla stregua di speciali codici identificativi.

Prova troppo, invero, l'affermazione difensiva secondo cui, accedendo alla tesi qui accolta, si arriverebbe al paradosso che egli non possa accedere al beneficio previsto dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 10-bis anche quando il contribuente originario abbia pagato integralmente il

ai benefici previsto dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, all'articolo 12-bis anche quando il contribuente originario abbia pagato integralmente il debito tributario, posto che in realtà, in una siffatta evenienza, non potrebbe in ogni caso procedersi alla misura ablativa, pena una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto con il principio secondo il quale l'ablazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al vantaggio economico conseguito dall'azione delittuosa.

Consegue alle osservazioni fin qui svolte che in assenza, quantomeno alla data odierna, di una regolamentazione che inibisca il ricorso alla compensazione di crediti da parte del coobbligato in virtù di un acollo tributario, deve certamente ritenersi riconducibile al novero o' dei soggetti attivi del delitto contestato anche il debitore accollante che proceda alla realizzazione, attraverso i menzionati modelli F24, di operazioni di compensazione di crediti inesistenti.

6. Venendo, quindi, all'ulteriore questione relativa alla impossibilità di configurare alcun profitto o danno nella condotta descritta, anch'essa dedotta con il secondo motivo di doglianza, la tesi difensiva è incentrata sulla circostanza che l'acollo abbia efficacia meramente interna, sicché esso non produrrebbe alcun effetto liberatorio sul debitore accollato, il quale, per tale motivo, non conseguirebbe alcun profitto. E dal momento che, per effetto della compensazione di un credito inesistente, l'obbligazione non si estinguerebbe, non sarebbe ipotizzabile alcun pregiudizio per l'amministrazione creditrice.

In argomento, giova nondimeno richiamare le considerazioni già svolte in relazione alla individuazione del bene giuridico tutelato dalla norma incriminatrice, il quale è costituito dall'interesse pubblico alla tempestiva ed efficace riscossione delle imposte. Infatti, impregiudicata la possibilità, per l'amministrazione creditrice, di rivolgersi al debitore tributario originario per ottenere il pagamento del dovuto, non inciso da una compensazione resa giuridicamente impossibile dall'inesistenza del credito, l'interesse protetto dalla norma incriminatrice è correlato, da un lato, al rischio che, ove l'inesistenza del credito non sia rilevata, l'amministrazione non sia nelle condizioni di avvedersi della mancata estinzione e non provveda, quindi, ad attivare i controlli e le successive procedure di riscossione; e, dall'altro lato, al ritardo nella riscossione che, nelle more della illecita compensazione e della sua scoperta, si determinerebbe. Ciò che, pertanto, rende le argomentazioni svolte, sul punto, dalla difesa, manifestamente infondate.

7. Con il primo motivo di ricorso, la difesa di (OMISSIS) ha svolto una serie di censure in ordine all'acquisizione dei gravi indizi di colpevolezza a carico dell'indagato.

In proposito, giova premettere che ai fini dell'adozione di una misura cautelare personale è sufficiente qualunque elemento probatorio idoneo a fondare un giudizio di qualificata probabilità sulla responsabilità dell'indagato in ordine ai reati addebitatigli, perché i necessari "gravi indizi di colpevolezza" non corrispondono agli "indizi" intesi quale elemento di prova idoneo a fondare un motivato giudizio finale di colpevolezza e non devono, pertanto, essere valutati secondo gli stessi criteri richiesti, per il giudizio di merito, dall'articolo 192 c.p.p., comma 2 - che, oltre alla gravità, richiede la precisione e la concordanza degli indizi - non richiamato dall'articolo 273 c.p.p., comma 1-bis, (tra le tante, Sez. 4, n. 6660 del 24/01/2017, dep. 13/02/2017, Pugiotto, Rv. 269179).

Rileva il Collegio che l'ordinanza impugnata ha compiuto una ricostruzione assai puntuale e niente affatto illogica del materiale investigativo. Alla stregua delle acquisizioni documentali, delle sommarie informazioni di alcuni dei soggetti che si erano rivolti alle società gravitanti intorno alla figura di (OMISSIS), nonché del cospicuo materiale intercettativo, i giudici di merito hanno individuato una serie di specifici e concreti elementi di fatto che danno corpo all'ipotesi formulata nell'imputazione cautelare: dalla costituzione di una serie di società, tutte ispirate all'iniziativa della citata (OMISSIS), le quali offrivano a soggetti imprenditoriali a vario titolo debitori nei confronti dell'amministrazione finanziaria e di altri enti pubblici, l'assunzione, mediante contratto di acollo, del debito tributario dietro corrispettivo, cui faceva seguito la più volte descritta attività di compensazione, che avveniva attraverso l'utilizzo di crediti risultati inesistenti all'esito dei controlli esperiti dall'Agenzia delle entrate.

La tesi difensiva, lungi dal porre in dubbio la inesistenza dei crediti, si fonda essenzialmente, da un lato, su un argomento di carattere logico, ovvero sulla sostanziale incapacità tecnica di (OMISSIS) a svolgere il ruolo attivo attribuitogli nell'ambito del meccanismo fraudolento; e, dall'altro lato, su una diversa interpretazione delle intercettazioni telefoniche richiamate nel provvedimento, che secondo il ricorrente avrebbero avuto un ben diverso tenore rispetto a quelle alle stesse attribuite dal tribunale del riesame.

Tuttavia, deve rilevarsi che l'interpretazione del significato delle conversazioni intercettate costituisce una tipica operazione di competenza del giudice di merito, la quale, salvo che si dimostri un sostanziale travisamento del loro contenuto, non è scrutinabile in sede di legittimità, fermo restando che la lettura offerta dal tribunale del riesame sembra sottrarsi a qualunque censura di illogicità, peraltro genericamente evocata dal ricorrente, quantomeno secondo quanto è dato trarre dagli ampi stralci delle intercettazioni in questione riportate nell'ordinanza impugnata, non essendo consentito al giudice di legittimità un accesso diretto al materiale di indagine, salvo il caso di una sua puntuale e compiuta allegazione ad opera delle parti processuali che ne abbiano interesse, qui del tutto omessa.

Sotto altro profilo, non può non riconoscersi che anche il ricorrente argomento difensivo circa la mancanza, in capo al ricorrente, di adeguate competenze tecniche è stata puntualmente smentita dagli elementi di fatto dozziosamente illustrati dal tribunale del riesame, che ha citato il contenuto di diverse conversazioni nelle quali (OMISSIS), mostrando adeguata padronanza dei meccanismi dell'operazione fraudolenta, faceva

riferimento a future operazioni, manifestando un ruolo assolutamente attivo e mente affatto subalterno. E del resto, l'ordinanza ha ben spiegato come il collaudato modus operandi dell'iniziativa criminale messa in piedi dalla (OMISSIS) prevedesse la creazione via via di nuove società, l'apporto di collaboratori/soci/legali rappresentanti, non necessariamente muniti, in principio, di particolari competenze sul versante tributario o dell'attività di impresa, ma comunque in grado di svolgere una serie di "attività di contorno" sicuramente indispensabili per la complessiva gestione del sistema illecito.

Quanto, poi, alla eccezione relativa all'attribuzione a (OMISSIS), suggerita dall'imputazione cautelare, cautelare, di condotte collocabili temporalmente in una fase, tra il 2013 e il 2014, in cui l'indagato non aveva ancora conosciuto la (OMISSIS), con conseguente improprio addebito dell'intero importo delle operazioni di illecita compensazione, e' appena il caso di osservare che i passaggi dell'ordinanza impugnata che parrebbero avallare una siffatta lettura concernono, in realtà, la descrizione degli esiti complessivi dell'operazione fraudolenta e non l'attribuzione ai singoli concorrenti del complesso delle attività illecite. E non a caso l'ordinanza ha sottolineato che "la creazione e la gestione negli anni del sistema articolato, che ha portato nell'arco di pochi anni alla realizzazione di indebite compensazioni per la cifra di oltre 42 milioni di Euro", sia "indubbiamente" da attribuire all'iniziativa di (OMISSIS), con ciò chiarendo ancor più il significato da attribuire alla richiamata descrizione del fatto contenuta nell'imputazione cautelare.

8. Venendo, infine, alle censure, svolte con il terzo e il quarto motivo, relative alle esigenze cautelari, il tribunale del riesame ha sottolineato l'elevato livello di professionalità criminale raggiunto dalla (OMISSIS) e dai suoi sodali, tra i quali vi era, ovviamente, anche (OMISSIS), e il livello di spregiudicatezza che ha consentito loro di operare fino a maggio 2016 e, dunque, ben dopo l'intervento da parte dell'Agenzia delle Entrate; intervento che, quindi, non costituì affatto un deterrente, avendo (OMISSIS) mostrato di non avere alcuna intenzione di cessare ogni attività delittuosa, ma, anzi, di continuarla all'interno di una nuova struttura societaria da lui costituita. In questa prospettiva, anche tenuto conto delle disponibilità finanziarie e logistiche vantate dall'indagato, finanche all'estero, il Tribunale del riesame ha ritenuto, in maniera tutt'altro che illogica, l'esistenza di un rischio di reiterazione concreto e attuale, e la conseguente necessità di inibire al ricorrente la possibilità di trovare ed approfittare di nuove occasioni criminose.

Quanto al pericolo di fuga, l'ordinanza impugnata ha, poi, fatto riferimento ad alcuni specifici elementi di fatto - quali l'intenzione di (OMISSIS) di trasferirsi in Svizzera e l'esistenza di cospicue disponibilità per mantenersi - che la difesa dell'indagato ha confutato attraverso la generica affermazione di una scarsa concretezza dei medesimi.

Analoghe considerazioni valgono in relazione alla prognosi concernente il rischio di inquinamento probatorio: a fronte delle molteplici conversazioni intercettate, nelle quali (OMISSIS) e (OMISSIS) cercano di cautelarsi rispetto agli accertamenti in corso e alla ricostruzione delle loro responsabilità, la difesa si limita ad affermare, ancora una volta in maniera aspecifica, il contenuto asseritamente equivoco delle intercettazioni su cui tale giudizio predittivo è stato compiuto e la loro non prossima collocazione temporale.

8.1. Per quanto, infine, concerne l'asserita carenza dei profili di adeguatezza, proporzionalità e concretezza della misura applicata, dedotta con il quarto motivo di doglianza, anche in questo caso la deduzione difensiva si rivela assolutamente generica, affermando apoditticamente che le stesse siano state valutate in relazione alla posizione della (OMISSIS) e non al contributo, certamente più circoscritto, prestato da (OMISSIS).

Sul punto, il Collegio non può che ribadire la puntualità dell'analisi del tribunale del riesame, che ha specificamente valutato la posizione di (OMISSIS), i suoi legami con una vasta clientela, la determinazione e la pervicacia dimostrate nel portare avanti l'attività delittuosa anche dopo le segnalazioni a carico dei sodali e il conseguente intervento degli organi addetti al controllo, affermando, infine, la necessità di circoscrivere la possibilità di contatti con i terzi e, con essa, di tutelare la genuinità degli accertamenti in corso, in specie sul versante della individuazione della rete di referenti, "protrattasi per un notevole numero di anni, senza che l'abnormità degli importi compensati fosse mai stata oggetto di alcuna attenzione".

9. Sulla base delle considerazioni che precedono il ricorso deve essere, pertanto, dichiarato inammissibile. Alla luce della sentenza 13 giugno 2000, n. 186, della Corte costituzionale e rilevato che, nella fattispecie, non sussistono elementi per ritenere che "la parte abbia proposto il ricorso senza versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità", alla declaratoria dell'inammissibilità medesima consegue, a norma dell'articolo 616 c.p.p., l'onere delle spese del procedimento nonché quello del versamento della somma, in favore della Cassa delle ammende, equitativamente fissata in 2.000,00 Euro.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese del procedimento e della somma di Euro 2.000,00 (duemila) in favore della Cassa delle Ammende.

Integrale

Misure cautelari - Custodia in carcere - Reati tributari - Nozione di contribuente ovvero debitore tributario - Compensazione crediti inesistenti - Modus operandi - Gravità indiziaria - Esigenze cautelari
