

06945-18



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
TERZA SEZIONE PENALE

Sent. n. 1763

UDIENZA CAMERA
DI CONSIGLIO DEL
18/12/2017

R.G.N. 42109/2017

Composta dagli Ill.mi Magistrati:

Dott. PIERO SAVANI	Presidente
Dott. ALDO ACETO	Consigliere
Dott.ssa ANTONELLA DI STASI	Consigliere rel.
Dott. ANDREA GENTILI	Consigliere
Dott.ssa UBALDA MACRI'	Consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(omissis)

avverso l'ordinanza del 16/05/2017 del Tribunale di Milano

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Dott.ssa Antonella Di Stasi;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott.
Paolo Canevelli che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;
udito per l'imputato l'avv. (omissis) che ha concluso riportandosi
ai motivi e chiedendo l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza del 16/05/2017, il Tribunale di Milano, in accoglimento dell'appello cautelare proposto dal Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Milano avverso il decreto del 20.2.2017 del Giudice per le indagini preliminari dello stesso Tribunale con il quale veniva rigettata la richiesta di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente avanzata nei confronti di ^(omissis) _(omissis) indagato per il reato di cui all'art. 10 quater d.lgs 74/2000, disponeva il sequestro preventivo per equivalente di beni mobili ed immobili nella disponibilità del predetto indagato fino alla concorrenza della somma di euro 42.558,848,56.

2. Avverso tale ordinanza ha proposto ricorso per cassazione ^(omissis) a mezzo del difensore di fiducia, articolando un unico complesso motivo di seguito enunciato nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art. 173 comma 1, disp. att. cod. proc. pen.

Il ricorrente deduce violazione di legge per erronea applicazione dell'art. 10 quater d.lgs 74/2000 in relazione alla qualità di contribuente e nullità dell'ordinanza per difetto di previa contestazione in relazione all'applicazione del sequestro preventivo con riferimento al combinato disposto degli artt. 10 quater d.lgs 74/2000 e 48 cod.pen.

Argomenta che il Tribunale, riteneva erroneamente che l'art. 10 quater d.lgs 74/2000, del quale ribadiva, comunque, la natura di reato proprio, potesse essere commesso oltre che dal contribuente anche da coloro che agivano come debitori coobbligati, affiancandosi ai debitori originari in forza di un contratto di accollo. Eccepisce la nullità dell'ordinanza impugnata ex art. 178 lett. a) cod.proc.pen. per aver qualificato la condotta contestata ai sensi degli artt. 48 cod.pen. e 10 quater d.lgs 74/2000, pur in difetto di contestazione da parte del Pubblico Ministero.

Contesta, poi, la definizione di profitto confiscabile offerta dal Tribunale sostenendo che nessun risparmio di spesa sarebbe stato conseguito né dal debitore originario, che non risultava liberato dal debito, né dall'accollante, il cui credito era fittizio e che mediante la condotta fraudolenta non aveva evitato alcun decremento patrimoniale.

Chiede, pertanto, annullarsi l'ordinanza impugnata.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è infondato.
2. Va ricordato che costituisce principio consolidato che, mentre per la applicazione delle misure cautelari personali è necessario un giudizio di probabilità di colpevolezza dell'indagato in relazione ad uno o più reati contestati, fondato su

una valutazione di gravità degli indizi a suo carico, giudizio richiesto dall'art. 273 cod.proc.pen., per l'applicazione delle misure cautelari reali è sufficiente e necessaria la sussistenza del *fumus commissi delicti*, ovvero una verifica delle risultanze processuali che consenta di ricondurre alla figura astratta del reato contestato la fattispecie concreta e renda plausibile un giudizio prognostico negativo per l'indagato (Sez. U, n. 920 del 17/12/2003 - 19/01/2004, Montella, Rv. 226492).

Il sequestro preventivo, infatti, è legittimamente disposto in presenza di un reato che risulti sussistere in concreto, indipendentemente dall'accertamento della presenza dei gravi indizi di colpevolezza o dell'elemento psicologico, atteso che la verifica di tali elementi è estranea all'adozione della misura cautelare reale (Sez. 6, n. 45908 del 16/10/2013, Orsi, Rv. 257383; Sez. 6, n. 10618 del 23/02/2010, P.M. in proc. Olivieri, Rv. 246415; Sez. 1, n. 15298 del 04/04/2006, Bonura, Rv. 234212).

Ed è stato preavvisato che nella valutazione del *fumus commissi delicti*, quale presupposto del sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente del profitto del reato, non occorre un compendio indiziario che si configuri come grave ai sensi dell'art. 273 cod. proc. pen., ma è, comunque, necessario che il giudice valuti la sussistenza del *fumus delicti* in concreto, verificando in modo puntuale e coerente tutti gli elementi in base ai quali desumere l'esistenza del reato astrattamente configurato, in quanto la "serietà degli indizi" costituisce presupposto per l'applicazione delle misure cautelari reali (Sez.3,n.37851 del 04/06/2014, Rv.260945).

3. Tanto premesso, devono ritenersi infondate le doglianze afferenti l'insussistenza del *fumus* del reato di cui all'art. 10 quater d.lgs 74/2000.

Nella specie, l'addebito mosso all'indagato (omissis), unitamente ad altri soggetti non impugnanti in questa sede, è del reato di cui agli artt. 110, 81, cod.pen., 10 quater comma 2 e 13 bis comma 3 d.lgs 74/2000, per aver, in concorso con gli altri coindagati e con i titolari dei debiti tributari compensati, quale collaboratore di (omissis) e amministratore di diritto nonché socio della (omissis) s.r.l. a far data dal (omissis) ideato e commercializzato "modelli di evasione fiscale" attraverso cui sarebbero stati commessi più reati di compensazione di crediti tributari inesistenti, per il totale di euro 42.558.848,56 nel periodo dal (omissis) al (omissis) compensazioni effettuate mediante la trasmissione telematica di modelli F24, con accollo di debito tributario riferibile a terzi, in ciò consentendo loro l'apparente regolarizzazione della propria posizione fiscale, il tutto utilizzando crediti fittizi.

Va ricordato che la condotta del reato di cui all'art. 10 quater del d. lgs. n. 74 del 2000 si caratterizza per il mancato versamento di somme dovute utilizzando

in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del d. lgs. n. 241 del 1997, crediti non spettanti o inesistenti. E si è affermato che non è sufficiente ad integrare il reato, un mancato versamento ma occorre che lo stesso risulti, a monte, formalmente "giustificato" da una operata compensazione tra le somme dovute all'Erario e crediti verso il contribuente, in realtà non spettanti od inesistenti. E' del resto, proprio la condotta, necessaria, di compensazione ad esprimere la componente decettiva o di frode insita nella fattispecie e che rappresenta il *quid pluris* che differenzia il reato di cui all'art. 10 quater rispetto ad una fattispecie di mero omesso versamento (cfr Sez.3, n.15236 del 16/01/2015, Rv.263051).

Ciò posto, il Tribunale, con una accurata verifica delle risultanze processuali ed una esaustiva valutazione delle deduzioni difensive, ha correttamente ricondotto alla figura astratta del reato contestato la fattispecie concreta in esame.

Innanzitutto, il Collegio cautelare ha osservato come il reato contestato sia un reato proprio, in cui l'agente-intraneus, pur descritto dalla norma come "chiunque", deve individuarsi con riferimento ad un soggetto che si qualifica in base a ciò che compie, ossia non versa le somme dovute utilizzando in compensazione crediti inesistenti.

Il richiamo è alla norma dell'art. 17, d. lgs. n. 241 del 1997, la quale dispone: *"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. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva. La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge".* La norma in questione fa necessariamente riferimento al concetto di contribuente, poiché muove dal presupposto che colui che ricopre una posizione passiva verso il Fisco (appunto, il contribuente), può scegliere di compensare crediti anziché versare le imposte: il contribuente è, cioè, nella normalità dei casi il debitore, che, se somma su di sé anche la posizione di creditore verso il Fisco, può compensare le due poste; l'art. 10 quater, riferendosi a chi "non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione" crediti inesistenti si riferisce ai soggetti legittimati, ex artt. 17 ss. d. lgs. n. 241 del 1997, ad effettuare pagamenti di imposta utilizzando in compensazione crediti verso l'Erario.

Il Tribunale, richiamando le risultanze della consulenza disposta dal Pm in ordine all'analisi dei modelli F24, ha anche evidenziato come nella sezione

"contribuente" vengono riportati sia i dati identificativi del soggetto debitore d'imposta, sia i dati del soggetto coobbligato, ossia del soggetto che effettua il pagamento delle imposte, mediante compensazione, in veste di coobbligato, figura, quest'ultima, prevista dal modello F24 che prevede anche l'utilizzo di un codice che identifichi l'operazione (in particolare, il cod. 62 si riferisce a "soggetto diverso dal fruitore del credito", ossia quando il debito tributario venga pagato da un soggetto diverso dall'effettivo debitore, come nel caso dell'accollo); è dunque evidente come nello stesso modello F24 è espressamente indicato un soggetto coobbligato, che riveste necessariamente la posizione di debitore, anche se, in via derivata, tanto da operare la compensazione con i propri crediti.

Deve, pertanto, ritenersi corretta l'affermazione che nel novero dei soggetti attivi del reato di cui all'art. 10 quater d.lgs 74/2000 devono farsi necessariamente rientrare anche coloro che, in virtù di contratto di accollo, agiscono come debitori proprio in virtù del fatto che, con l'accollo, si sono volontariamente fatti carico di debiti altrui (cfr per l'affermazione del principio in fattispecie identica, Sez. 3 n. 56451/2017).

Corretta è anche la qualificazione giuridica dell'operazione come fiscalmente illecita e penalmente rilevante.

L'operazione in esame prevede, sostanzialmente, che il debito del contribuente (accollato) venga pagato da una terza società (accollante), che lo onora non pagandolo direttamente bensì mediante compensazione con un proprio credito, credito che a sua volta l'accollante ha acquistato da soggetti che, per varie ragioni, non potevano monetizzarlo. Nel modello F24, vengono indicati due codici fiscali, inserendo il codice "62", denominato "soggetto diverso dal fruitore del credito" (ris. Agenzia delle Entrate 22 dicembre 2009 n. 286). Infine, il contribuente (accollato) corrisponde all'accollante una percentuale del valore del proprio debito, risparmiando così la differenza.

Ebbene, costituisce giurisprudenza costante l'affermazione che l'estinzione del debito mediante compensazione può avvenire, nel settore tributario, solo ove la legge lo ammetta espressamente. Si è infatti affermato che, in materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, riscossione e rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche e inderogabili norme di legge. Tale principio non può considerarsi superato per effetto dell'art. 8, comma primo, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. statuto dei diritti del contribuente), il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato,

a decorrere dall'anno di imposta 2002 (Sez. 6 - 5, n. 17001 del 09/07/2013, Rv. 627180 - 01; Sez. 5, n. 10207 del 18/05/2016. Rv. 639988 - 01).

Dunque, non essendo la modalità di compensazione mediante "accollo fiscale" consentita dalla legge, l'operazione è illecita e, nei casi come quello qui esaminato, assume anche rilevanza penale, atteso che, per pacifica giurisprudenza di questa Corte, l'istituto dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-bis legge 27 luglio 2000, n. 212, che, per effetto della modifica introdotta dall'art. 1 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude ormai la rilevanza penale delle condotte ad esso riconducibili, ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti comportamenti fraudolenti, simulatori o comunque finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa di cui al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cosicché esso non viene mai in rilievo quando i fatti in contestazione integrino le fattispecie penali connotate da tali elementi costitutivi (vedi sul punto: Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015, Mocali, Rv. 264950; Sez. 3, n. 38016 del 21/04/2017, Ferrari, Rv. 270550).

Ad ulteriore conferma di quanto sopra, ai fini della configurabilità del reato, peraltro, deve essere evidenziato come la stessa Agenzia delle Entrate, con la recente risoluzione n. 140 pubblicata in data 15 novembre 2017 (la cui rilevanza ha in questa sede solo valenza interpretativa), nel prendere posizione sulla legittimità del pagamento dei debiti fiscali mediante compensazione con crediti d'imposta a seguito del c.d. "accollo fiscale", ha fornito una risposta negativa. L'operazione in questione, osserva l'Ufficio, deve, infatti, essere ritenuta elusiva (e, nel caso di specie, precisa il Collegio, ha rilevanza penale, essendo stato commesso il fatto attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale utilizzando crediti inesistenti) non solo della disciplina sulla compensazione, ma anche di quella relativa alla cessione dei crediti d'imposta. L'Agenzia delle Entrate richiama innanzitutto l'art. 8, comma 2, della L. 212/2000, secondo cui è ammesso l'accollo del debito d'imposta, senza liberazione del contribuente originario. Tuttavia, nel momento in cui l'accollante paga mediante compensazione con un proprio credito, entra in gioco la compensazione, disciplinata dalla normativa tributaria di riferimento (*in primis* dall'art. 17 del D.lgs. 241/97), che, allo stato attuale, non solo non prevede il caso dell'accollo, ma richiede che la compensazione avvenga unicamente tra i medesimi soggetti.

Va, quindi, ribadito il principio di diritto, affermato in fattispecie identica da questa Suprema Corte (Sez. 3 n. 56451/2017, cit.), secondo il quale «Integra il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il pagamento dei debiti fiscali mediante compensazione con crediti d'imposta inesistenti a seguito del c.d. "accollo fiscale" (nella specie, commesso attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale), in quanto

l'art. 17 del d.lgs. 241/97 non solo non prevede il caso dell'accollo, ma richiede che la compensazione avvenga unicamente tra i medesimi soggetti».

Correttamente, quindi, il Tribunale ha osservato che la responsabilità del ^(omissis) discenda proprio dall'attività concorsuale svolta nell'operazione di accollo fiscale illecito posta in essere, dovendosi differenziare l'ascrivibilità a titolo diretto o per effetto del disposto dell'art. 48 cod.pen. a seconda che il debitore sia o meno consapevole dell'inesistenza del credito da compensare; nel primo caso, infatti, come evidenziato nell'ordinanza, è il soggetto agente che assomma in sé la figura di debitore coobbligato e creditore, dunque non è necessario il ricorso al c.d. autore mediato; diversamente, ove il debitore sia inconsapevole, trova applicazione l'art. 48 cod.pen., in quanto, in quest'ultimo caso, l'accollante stipula il contratto con il debitore accollato ingannandolo sull'esistenza dei crediti, con ciò inducendolo in errore circa la liceità dell'operazione; in tal modo, agendo attraverso l'apporto del debitore inconsapevole della fraudolenza del meccanismo - essendo stato appositamente ingannato attraverso una vera attività truffaldina basata su documentazione falsa - questi pone in essere la condotta di indebita compensazione quale autore mediato, in quanto il debitore originario opera la compensazione perché ingannato dal suo coobbligato/accollante circa l'esistenza dei crediti, condotta di cui deve rispondere ex art. 48 cod.pen. colui che l'ha indotto in errore.

Da quanto appena esposto discende l'infondatezza della l'eccezione di nullità dell'ordinanza impugnata per difetto di previa contestazione in relazione al combinato disposto degli artt. 10 quater d.lgs 74/2000 e 48 cod.pen.

Giova ricordare come, in ossequio al principio *iura novit curia* operante in ogni snodo del procedimento penale quale espressione del principio di legalità, il giudice del procedimento incidentale *de libertate* possa sempre dare una diversa qualificazione giuridica al fatto così come contestato (anche solo in via provvisoria) dall'organo dell'accusa.

Ed invero, nel procedimento cautelare, il principio della domanda impedisce al giudice di mutare il "fatto" posto a fondamento della imputazione cautelare (così come di disporre misure più gravi di quelle richieste nell'azione cautelare o, nelle misure reali, di sostituire con un altro il bene della vita di cui è chiesto il sequestro), ma non gli preclude di dare al fatto una diversa qualificazione giuridica né di ravvisare gli indizi di colpevolezza e le esigenze cautelari per ragioni diverse o ulteriori rispetto a quelle prospettate dall'organo di accusa (Sez.5, n.7468 del 28/11/2013, dep.17/02/2014, Rv.258983; Sez. 3, n. 29966 del 01/04/2014, Rv. 260253; Sez.3, n.43731 del 08/09/2016, Rv.267935).

Potendo, pertanto, il giudice dell'appello cautelare dare al fatto una diversa qualificazione giuridica e ravvisare gli indizi di colpevolezza per ragioni diverse o

ulteriori rispetto a quelle prospettate dall'organo di accusa, la doglianza sollevata deve ritenersi infondata.

4. Destituita di fondamento è, infine, la doglianza con la quale si contesta la sussistenza di un profitto del reato confiscabile.

Va rammentato che, con riguardo ai reati tributari, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che il profitto del reato è pari all'ammontare della imposta evasa che costituisce un indubbio vantaggio patrimoniale, direttamente derivante dalla condotta illecita e, come tale, certamente riconducibile alla nozione di profitto del reato: si tratta del "risparmio economico derivante dalla sottrazione effettiva degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, dei quali direttamente beneficia l'autore" (Sez.3, n.28047 del 20/01/2017,Rv.270429; Sez. 3, n. 9578 del 17/01/2013, Rv. 254748; SU, n. 18374 del 31.1.2013, Rv. 255036; Sez.3, n.11836 del 04/07/2012, dep.13/03/2013, Rv.254737; Sez.3,n.45735 del 08/11/2012, Rv.253999; Sez.3, n.1199 del 02/12/2011, dep.16/01/2012, Rv.251893); con specifico riferimento al profitto del reato di cui all'art. 10-quater, d. lgs. n. 74 del 2000 questa Suprema Corte ha affermato che esso va identificato nell'intero ammontare del tributo non versato (arg. ex Sez. 6, n. 6705 del 16/12/2014 - dep. 16/02/2015, 14 Libertone, Rv. 262394),

Risulta, pertanto, corretta l'individuazione del profitto del reato operata dal Tribunale con riferimento al risparmio totale di spesa coincidente con il totale dell'importo portato in compensazione ed ottenuto dall'agente mediante l'utilizzazione di crediti inesistenti.

Né può ritenersi fondata l'eccezione difensiva di non aver tratto in proprio alcuna utilità in quanto il profitto non deriverebbe dalla compensazione fittizia ma dall'uso deviato del contratto di accollo.

Va rimarcato, da un lato, che va distinto il profitto - risparmio di imposta dal mezzo attraverso cui l'operazione di indebita compensazione è stata attuata (ossia l'operazione di accollo fiscale con modalità illecite attraverso l'utilizzo di crediti inesistenti da opporre in compensazione attraverso modelli di evasione fiscale) e dall'altro, che il concorso di persone nel reato implica l'imputazione dell'intera azione delittuosa e dell'effetto conseguente in capo a ciascun concorrente e che il sequestro non è collegato all'arricchimento personale di ciascuno dei correi, bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito. Trattasi di principio più volte affermato da questa Corte a cui il Collegio ritiene di dover dare continuità, dovendosi ricordare che, una volta esclusa la possibilità di sequestrare l'originario profitto del reato, il sequestro preventivo per equivalente, in vista della confisca prevista dall'art. 12-bis, d. lgs. n. 74 del 2000, può essere disposto, entro i limiti quantitativi del suddetto profitto, indifferentemente nei confronti di uno o più degli autori della condotta criminosa, non essendo esso ricollegato all'arricchimento

personale di ciascuno dei correi bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito (v., tra le tante: Sez. 2, n. 10838 del 20/12/2006, dep. 14/03/2007, Napolitano, Rv. 235832).

5. Consegue, pertanto, il rigetto del ricorso e, in base al disposto dell'art. 616 cod.proc.pen, la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

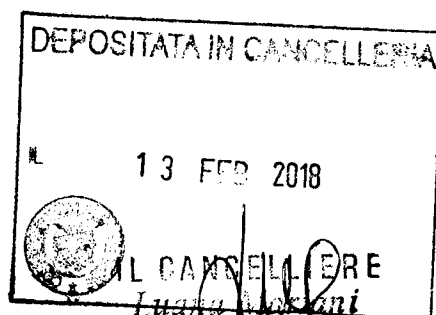
Così deciso il 18/12/2017

Il Consigliere estensore

Antonella Di Stasio
Antonella Di Stasio

Il Presidente

Piero Savani
Piero Savani





CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE.**

Roma, 13 febbraio 2018

La presente copia si compone di 9 pagine.
Diritti pagati in marche da bollo € 1.92