Sentenza del 18/01/2018 n. 1999 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Violazioni e sanzioni- Sanzioni penali - Indebita compensazione di imposta - D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 (quater) - Sequestro - Sequestro dei beni del contribuente e non del consulente - Applicazione - Esclusione.

Massima:

Il concorso di persone nel reato implica l'imputazione dell'intera azione delittuosa e dell'effetto conseguente in capo a ciascun concorrente e il sequestro non è collegato all'arricchimento personale di ciascuno dei correi, bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito. Un' applicazione di questo principio è prevista dal D.Lgs. n. 74 del 2000 - art. 12 bis - dove può essere disposta la confisca , entro i limiti quantitativi del profitto, indifferentemente nei confronti di uno o più degli autori della condotta criminosa. Nel caso di specie è stato ritenuto legittimo il sequestro disposto nei confronti del consulente fiscale ispiratore del meccanismo fraudolento attuativo del c.d. accollo fiscale, integrante il reato di indebita compensazione. In tale caso, infatti, vi è l'aggravante nell'esercizio dell'attività professionale di consulenza fiscale con ideazione di modelli di evasione per la presenza di due presupposti, l'uno soggettivo e l'altro oggettivo. Quanto al primo presupposto per la presenza del professionista quale soggetto attivo; con riguardo al secondo è richiesta una particolare modalità della condotta "...elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione..." rappresentativa di una certa abitualità, ripetitività della condotta incriminata (la cosiddetta serialità).

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Ritenuto in fatto

1. Con ordinanza del 29.05.2017, depositata in data 24.07.2017, il tribunale del riesame di Milano, in accoglimento dell'appello cautelare presentato dal Procuratore della Repubblica presso il tribunale di Milano avverso il provvedimento con cui il GIP, in data 20.02.2017, respingeva la richiesta di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti dell'indagato per i reati di cui agli artt. 110 e 81 cpv. c.p., e D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 quater, comma 2, art. 13 bis, comma 3, (indebita compensazione in concorso), disponeva il

sequestro preventivo per equivalente di beni mobili ed immobili nella disponibilità dell' A. fino alla concorrenza della somma di Euro 42.558.848,56 pari all'ammontare dei crediti tributari inesistenti oggetto di indebita compensazione.

2. Giova precisare, per migliore intelligibilità dell'impugnazione proposta in questa sede, che il provvedimento cautelare in questione era stato emesso a fronte dell'imputazione di cui sopra con cui si contestava all'indagato ricorrente, unitamente ad altri soggetti non impugnanti in questa sede, di aver (l' A. in qualità di consulente fiscale della società riconducibili a tale M. con cui collabora, nonchè domiciliatario di varie società beneficiarie dell'indebita compensazione di crediti inesistenti), ideato e commercializzato "modelli di evasione fiscale" attraverso cui sarebbero stati commessi più reati di compensazione di crediti tributari inesistenti, per il totale sopra indicato di Euro 42.558.848,56 nel periodo dal 1.01.2013 al 2.9.2016, compensazioni che alcuni soggetti (M.M., sia nella qualità di titolare dell'omonima ditta individuale che quale legale rappresentante della MDC s.r.l. dal 27.05.2014 al 1.09.2015 e della Fiscal Focus Consulting s.r.l. dal 16.09.2015, Torti Fabio quale legale rappresentante della MDC s.r.l. fino al 27.05.2014 e P.A. quale legale rappresentante della MDC s.r.l. dal 1.09 al 31.12.2015) effettuavano mediante la trasmissione telematica di modelli F24, accollandosi il debito tributario riferibile a terzi, in ciò consentendo loro l'apparente regolarizzazione della propria posizione fiscale, il tutto utilizzando crediti fittizi.

3. Contro l'ordinanza emessa dal tribunale del riesame di Milano, ha proposto ricorso per cassazione l' A., a mezzo del difensore di fiducia iscritto all'albo ex art. 613 c.p.p., prospettando un unico motivo, di seguito enunciato nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. c.p.p..

3.1. Deduce, con tale unico motivo, il vizio di cui all'art. 606 c.p.p., lett. b), per violazione di legge in relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 quater, comma 2, e art. 13 bis, comma 3.

In sintesi, sostiene, anzitutto, la difesa del ricorrente che non sarebbe configurabile nel sistema penale attuale un concorso del professionista consulente a titolo colposo; il ricorrente, quindi, avrebbe potuto essere chiamato a rispondere del reato solo ove avesse apportato intenzionalmente un contributo causale, materiale o morale, alla realizzazione del fatto illecito del cliente, agevolandone la condotta ovvero determinandone o rafforzandone la volontà con un proprio comportamento cosciente e volontario; non vi sarebbe stata, nel caso in esame, alcuna partecipazione attiva e consapevole del ricorrente ai presunti progetti criminali evidenziati dalla Procura di Milano, essendosi sempre attivato il medesimo presso l'Agenzia delle Entrate affinchè la stessa fosse a conoscenza dei contratti da registrare e di quanto si andava a predisporre.

In secondo luogo, sostiene la difesa del ricorrente, la fattispecie oggetto di contestazione costituisce un reato proprio di natura commissiva, in quanto reato proprio del debitore che non versa quanto dovuto allo Stato; la Pubblica Accusa ha ritenuto la condotta del ricorrente quale condotta concorsuale perpetrata dall'indagato con i titolari dei debiti tributari compensati; gli istituti di diritto tributario che nel presente procedimento sarebbero stati illecitamente utilizzati per perpetrare le condotte contestate all'indagato, introducono nel delitto un altro soggetto, il creditore accollante e compensante, significativamente indicato nel Modello F24 quale coobbligato; tale figura, però, non muterebbe la struttura soggettiva del reato; il modello

fraudolento di pagamento dei debiti tributari non sarebbe luogo per l'indagato ad alcun conseguimento di profitto derivante dal delitto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 quater, in quanto la condotta che sarebbe dal medesimo stata perpetrata, non avrebbe direttamente prodotto un incremento patrimoniale nè consentito un mancato decremento patrimoniale; in altri termini, il profitto sarebbe costituito dal pagamento effettuato dai titolari del debito tributario, fittiziamente compensato in favore dei creditori compensanti e pari al 70% del valore nominale del credito senza che vi sia un profitto direttamente derivante dal reato in contestazione in capo all'indagato, addirittura allorchè il medesimo ha solo percepito una giusta ricompensa professionale regolarmente fatturata.

Considerato in diritto

4. Il ricorso è infondato e dev'essere rigettato.

5. Il tribunale del riesame, in accoglimento dell'appello del PM, ha infatti esaminato i profili oggetto di doglianza, pervenendo a conclusioni del tutto corrette in diritto. Ed invero, ha anzitutto analizzato la tesi della buona fede del ricorrente, escludendo che la stessa potesse essere sostenuta; in particolare, sotto il profilo materiale, ha sottolineato come A. abbia fornito un apporto essenziale al meccanismo, posto che risulta essere colui che ha apposto il visto di conformità obbligatorio per la certificazione dei crediti inseriti nelle dichiarazioni relative all'anno d'imposta 2013 della MDC s.r.l. e della ditta individuale M., dichiarazioni da lui trasmesse quale intermediario; proprio la posizione di professionista, in questo caso, consente di fargli carico di oneri di controllo sicuramente superiori al normale cliente che si rivolge al professionista, essendo l' A. un soggetto che compie un'attività di importanza tale da determinare per legge a suo carico l'obbligo di controllo L. n. 147 del 2013, ex art. 1, comma 574; non si è in presenza quindi di un normale contribuente che si fida delle altrui attestazioni (nella premessa che la certificazione circa l'esistenza del credito presuppone un controllo ad opera id altri), ma di un professionista obbligato a verificare la veridicità di quanto riportato in bilancio; a ciò, poi, sotto il profilo della sussistenza dell'elemento psicologico del reato, si aggiungano le risultanze delle intercettazioni richiamate alle pagg. 7/8 dell'ordinanza impugnata, dalle quali emerge non soltanto la pacifica inesistenza dei crediti opposti in compensazione, ma anche la partecipazione dell' A. al complessivo sistema facente capo alla M. ed altri correi, meccanismo di cui era pienamente consapevole, specie riguardo all'inesistenza dei crediti.

6. Nessun dubbio, poi, in ordine alla corretta qualificazione giuridica del fatto ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 quater.

Anche su tale punto, il tribunale del riesame si sofferma osservando correttamente come il reato de quo sia un reato proprio, in cui l'agente-intraneus viene descritto dalla norma come "chiunque", essendo essenziale rimarcare ad avviso del tribunale che la norma pone l'accento non tanto su una qualifica soggettiva ma su un soggetto qualsiasi che peraltro si qualifica in base a ciò che compie, ossia non versa le somme dovute utilizzando in compensazione crediti inesistenti.

Il richiamo è alla norma del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, che così recita: "1. 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, poichè muove dal presupposto che colui che ricopre una posizione passiva versoi il Fisco (appunto, il contribuente), può scegliere di compensare crediti anzichè versare le imposte: il contribuente è, cioè, nella normalità il debitore, che, se assomma su di sè 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, D.Lgs. n. 241 del 1997, ex art. 17 ss., ad effettuare pagamenti di imposta utilizzando in compensazione crediti verso l'Erario, ed in tale categoria devono farsi necessariamente rientrare anche coloro che, in virtù del contratto di accollo, agiscono come debitori proprio in virtù del fatto che, con l'accollo, si sono volontariamente fatti carico di debiti altrui.

7. Trattasi, peraltro, di operazione fiscalmente illecita e penalmente rilevante.

In sostanza, detta operazione prevede 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.

Ad ulteriore conferma di quanto sopra, ai fini della configurabilità del reato, peraltro, deve essere evidenziato come la stessa Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 140 pubblicata in data 15 novembre 2017 (nelle more della stesura del presente provvedimento la cui rilevanza dunque ha 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 attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale) non solo della disciplina sulla compensazione, ma anche di quella relativa alla cessione dei crediti d'imposta. L'Agenzia delle Entrate richiama innanzitutto la L. n. 212 del 2000, art. 8, comma 2, 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 dal D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17), che, allo stato attuale, non solo non prevede il caso dell'accollo, ma richiede che la compensazione avvenga unicamente tra i medesimi soggetti.

Come rammentato più volte dalla giurisprudenza, peraltro, 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 della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 8, comma 1, (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, Ordinanza n. 17001 del 09/07/2013, Rv. 627180 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 10207 del 18/05/2016. Rv. 639988 - 01).

Dunque, non essendo tale modalità consentita dalla legge, l'operazione è illecita e, nei casi come quello qui esaminato, assume anche rilevanza penale.

8. Deve, pertanto, essere affermato il seguente principio di diritto:

"Integra il delitto di indebita compensazione di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10 quater, il pagamento dei debiti fiscali mediante compensazione con crediti d'imposta a seguito del c.d. accollo fiscale ove commesso attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale, in quanto il D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, non solo non prevede il caso dell'accollo, ma richiede che la compensazione avvenga unicamente tra i medesimi soggetti".

9. Orbene, proprio analizzando i modelli F24, il c.t. del PM, ricorda il tribunale del riesame, evidenzia 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.

10. Quanto, infine, al profilo afferente al profitto del reato il tribunale ritiene condivisibile l'impostazione del PM; si osserva, in particolare, che se nei reati tributari il profitto del reato si identifica nel c.d. risparmio di spesa, nel caso in esame esso coincide con il totale dell'importo portato a compensazione, ossia con il 100% del debito, proprio perchè il credito è inesistente; con la compensazione, cioè, l'agente ottiene un beneficio, il risparmio totale di spesa, utilizzando crediti inesistenti; tale 100% indebitamente risparmiato viene ripartito tra accollante e accollato

con una regolamentazione tra privati antecedente rispetto alla materiale compensazione; essa infatti, precisa il tribunale, costituisce il comportamento tipico che fa conseguire il risparmio del 100%, che viene ripartito anticipatamente, nella misura del 30% all'accollato, pari al risparmio ottenuto con l'accollo, e nella misura del 70 all'accollante, con il pagamento ottenuto dall'accollato.

Orbene, che di tale meccanismo e, dunque, del danno cagionato all'erario, debba rispondere anche il ricorrente, deriva dall'impostazione sopra data alla partecipazione della stessa alla commissione del reato, quale autore diretto in quanto il soggetto agente è soggetto che assomma in sè la figura di debitore coobbligato e creditore, a prescindere dal rapporto di debito originario tra debitore ed Erario. Se, cioè, il debitore ritorna a essere per l'Erario; l'unico referente per il debito tributario originario (non essendo l'accollo liberatorio), l'autore dell'indebita compensazione, e, dunque, l'autore del reato, dovrà comunque rispondere verso l'Erario per le conseguenze economiche derivanti dal fatto-reato da lui commesso, per un quantum determinato in base al debito totale indebitamente compensato. L'Erario, dunque, potrebbe essere legittimato nel processo di merito a costituirsi parte civile nei confronti degli autori del reato, soggetti diversi dall'originario debitore, rispetto al quale la pretesa resta ancorata al titolo originario, in quanto responsabili di una condotta fraudolenta penalmente rilevante che ha comportato l'indebito azzeramento della propria pretesa verso il debitore originario, estraneo alla condotta fraudolenta medesima. Sarebbe del tutto illogico, del resto, ipotizzare che sia proprio l'autore della condotta fraudolenta, cui il debitore è estraneo, a beneficiare della permanenza del debito in capo al debitore accollato, quando, invece, è proprio la condotta fraudolenta da lui posta in essere ad avere cagionato un danno all'Erario.

11. Alla stregua di quanto sopra, pertanto, deve anzitutto respingersi il motivo di ricorso che ruota attorno alla presunta mancanza del dolo in capo all' A., essendo emerso indubbiamente dagli atti il contributo causale arrecato dal medesimo, quale consulente fiscale delle società riconducibili alla M., e quale domiciliatario di varie società beneficiarie dell'indebita compensazione, alla realizzazione del fatto illecito posto in essere dal cliente-contribuente; non può dubitarsi, infatti, della sua partecipazione attiva e consapevole alla condotta illecita, protrattasi per un arco temporale di diversi anni e, perdipiù, attraverso meccanismi fraudolenti di indebita compensazione di crediti inesistenti effettuata mediante la trasmissione telematica di modelli F24 accollandosi il debito tributario riferibile a terzi, in ciò' consentendo l'apparente regolarizzazione della propria posizione fiscale, utilizzando crediti fittizi.

Del resto, non può dubitarsi circa la responsabilità concorsuale del professionista in consimili ipotesi. Deve, infatti, ritenersi responsabile in concorso il consulente fiscale, per la violazione commessa dal cliente (come nel caso di specie, di indebite compensazioni: v., in termini, Sez. 3, sentenza n. 24166 del 2011, ud. 5/05/2011 - dep. 16/06/2011, ric. Cascino, non massimata), quando sia l'ispiratore della frode, ed anche se per avventura solo il cliente abbia beneficiato della frode. Pertanto, la responsabilità penale del commercialista a titolo di concorso di persone nel reato sussiste solo in caso di dolo. La condotta dolosa da parte del consulente, consiste infatti nell'essere consapevole e cosciente del fatto che sta ponendo in essere una frode fiscale.

Nella fattispecie sottoposta a questa Corte, il tribunale aveva rilevato che il professionista, anche in proprio, si era avvalso del medesimo sistema di indebita compensazione utilizzato per le società e l'aveva poi utilizzato per i clienti. Non si era comportato da consulente fiscale che, nell'ambito della propria attività, fornisce suggerimenti alle società assistite ma, partecipando in pieno alle operazioni illecite, invece, ne aveva assunto il ruolo di regista e aveva ideato lo schema dell'indebita compensazione, tramite F24, di crediti inesistenti, con la finalità di omettere i versamenti Iva dovuti. Nè questi risulta essere riuscito a fornire prova della sua estraneità ai fatti contestati, anche perchè sarebbe stato piuttosto difficile per il medesimo dimostrare un suo ruolo non attivo nella vicenda, sia perchè curando la contabilità di certo era conoscenza dei crediti dal momento della formazione fino al loro utilizzo, sia perchè la compilazione "tecnica" e la trasmissione del modello F24 erano adempimenti eseguiti dal consulente. Inoltre, la sua condotta è sanzio-nabile, nonostante la fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 quater, preveda un reato proprio che, in ambito societario, viene generalmente e principalmente commesso dagli amministratori (giacchè su di loro gravano gli oneri di natura tributaria), ciò per il particolare meccanismo descritto in precedenza.

12. Deve, pertanto, essere affermato il seguente principio di diritto:

"In tema di reati tributari, è responsabile a titolo di concorso il consulente fiscale per la violazione tributaria commessa dal cliente (nella specie, per il delitto di indebita compensazione), quando il primo sia l'ispiratore della frode, ed anche se solo il cliente abbia beneficiato della operazione fiscalmente illecita".

13. Trattasi di fatto, perdipiù, aggravato nell'esercizio dell'attività professionale di consulenza fiscale con ideazione di modelli di evasione. L'aggravante di nuovo conio rappresenta un'ipotesi di "concorso qualificato", relativo a condotte che, in realtà, erano già punibili - e punite - a titolo di concorso "ordinario" ex art. 110 c.p.; la peculiarità sta nel condizionare l'applicabilità della circostanza alla sussistenza di due presupposti, l'uno soggettivo e l'altro oggettivo. Quanto al primo, soggetti attivi sono solo il "professionista, l'intermediario finanziario o bancario". A tal proposito, all'indomani dell'entrata in vigore della disciplina, in dottrina si è discusso sulla nozione di "professionista" ed, in particolare, se questa comprenda esclusivamente i soggetti di cui al D.Lgs. n. 241 del 19971, art. 7, e cioè i soggetti abilitati dall'agenzia delle Entrate alla presentazione delle dichiarazioni o, piuttosto, ciascun soggetto che svolge attività di consulenza fiscale. Ritiene peraltro il Collegio di dover seguire l'interpretazione fornita dall'Ufficio del Massimario della Suprema Corte di Cassazione nella relazione 111/5/2015 sulla revisione del sistema sanzio-natorio penale tributario, laddove si precisa che la nozione di "professionista" deve essere intesa "in senso sostanziale" e, dunque, comprensiva di chiunque, nell'esercizio della sua professione, svolge attività di consulenza fiscale (commercialisti, consulenti, avvocati e così via). Nessun dubbio, nel caso di specie, dunque, circa la sussistenza di tale primo profilo.

In merito al secondo presupposto, è richiesta una particolare modalità della condotta, ovverosia la "serialità" che, se pur non prevista espressamente nell'articolo, è desumibile dalla locuzione "...elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione...", rappresentativa di una certa abitualità, ripetitività della condotta incriminata; d'altronde nella scarna parte della Relazione Illustrativa dello schema di decreto viene utilizzato l'aggettivo "seriale", a conferma della

necessarietà che la condotta in argomento assuma il carattere della riproducibilità in futuro. E anche su tale profilo non v'è alcun dubbio nel caso di specie, atteso che il maccanismo fraudolento ideato era stato impiegato con modalità "seriali", risultando ben 47 soggetti che avevano fatto ricorso alla M., di cui l' A. era il consulente fiscale, con trasmissione di 229 modelli di pagamento per compensazioni di ammontare, come visto, pari ad oltre 42 milioni di Euro tra il 2013 ed il 2016.

Quanto al concetto di "modelli di evasione", la norma nulla specifica a riguardo; tuttavia, poichè questi sono oggetto di una condotta "seriale", è indubbio che rappresentano forme di evasione particolarmente complesse ed elaborate replicabili in più casi analoghi, come accertato nel caso in esame.

14. Deve, pertanto, essere affermato il seguente principio di diritto:

"In tema di reati tributari, ai fini della configurabilità dell'aggravante nel caso in cui reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13 bis, comma 3), è richiesta una particolare modalità della condotta, ovverosia la serialità che, se pur non prevista espressamente nell'articolo, è desumibile dalla locuzione ...elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione..., rappresentativa di una certa abitualità e ripetitività della condotta incriminata".

15. Infine, nessun dubbio ricorre quanto all'ulteriore questione afferente al conseguimento del profitto anche in capo al consulente fiscale, alla luce della impostazione sopra data alla partecipazione alla commissione del reato.

In ogni caso, non può ritenersi fondata l'eccezione difensiva del consulente fiscale di non aver tratto in proprio alcuna utilità e di non aver conseguito nessun profitto dalla attività illecita, che doveva essere imputabile esclusivamente al cliente-contribuente.

A questa obiezione è agevole infatti replicare osservando che il concorso di persone nel reato implica l'imputazione dell'intera azione delittuosa e dell'effetto conseguente in capo a ciascun concorrente e 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 dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12 bis, 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; v. anche, con particolare riferimento a fattispecie relativa ad un professionista ritenuto concorrente, a titolo di istigazione, delle violazioni tributarie imputabili al contribuente nell'interesse del quale espletava gli adempimenti fiscali: Sez. 3, sentenza n. 24967 del 2015, ud. 14/05/2015 - dep. 16/06/2015, ric. Taurino, non massimata).

16. Deve, infine, essere affermato il seguente principio di diritto:

"In tema di reati tributari, il sequestro preventivo per equivalente, in vista della confisca prevista dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12 bis, può essere disposto, entro i limiti quantitativi del 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 (nella specie la S.C. ha ritenuto legittimo il sequestro disposto nei confronti del consulente fiscale ispiratore del meccanismo fraudolento attuativo del c.d. accollo fiscale, integrante il reato di indebita compensazione)".

17. Alla stregua delle considerazioni che precedono il ricorso deve essere, dunque, rigettato. Al rigetto segue la condanna del ricorrente al pagamento delle spesi del procedimento ex art. 616 c.p.p..

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, nella sede della Suprema Corte di Cassazione, il 14 novembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 18 gennaio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza