

L'intervento degli Ermellini sull'indebita compensazione: il mancato arricchimento non salva

# Schemi evasivi in concorrenza

## Rischiando manette e confisca gli intermediari d'affari

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E GIULIA MARIA MENTASTI

**I**ntermediari di affari illeciti e procacciatori di schemi evasivi a rischio procedimento penale e confisca per reati tributari, anche se non hanno predisposto né inviato la dichiarazione, e nemmeno posto in essere la condotta incriminata: in un procedimento per indebita compensazione di cui all'art. 10-quater dlgs 74/2000, la terza sezione penale della Cassazione, con sentenza 23026/2020, ha ritenuto esente da vizi la misura ablativa rivolta a un soggetto terzo rispetto al contribuente a cui si contestava l'evasione fiscale. La Corte ha in particolare affermato che la disciplina del concorso di persone nel reato permette di attribuire rilevanza penale anche a comportamenti atipici, ogniqualvolta ne venga valutato il collegamento con l'illecito, e ha quindi considerato irrilevante il fatto che le condotte dell'intermediario si fossero collocate in un momento anteriore alla redazione e alla trasmissione della dichiarazione fiscale. Inoltre, una volta che il soggetto viene coinvolto nel procedimento, la confisca per equivalente può interessare indifferentemente ciascuno dei correi anche per l'intera entità del profitto accertato, potendosi pure soprassedere dall'accertamento circa l'effettivo arricchimento personale derivante dalla commissione del reato.

**Il caso.** Il Tribunale del riesame di Caltanissetta aveva rigettato l'istanza di riesame avverso il provvedimento di sequestro preventivo finalizzato alla confisca disposta, in un procedimento per indebita compensazione di cui all'art. 10-quater dlgs 74/2000, sui beni di soggetto sottoposto a indagini per aver assunto il ruolo di intermediario e procacciatore nell'ambito di un'operazione illecita finalizzata a consentire a un'impresa edile di effettuare compensazioni indebite, utilizzando un falso credito di imposta. Al suddetto indagato, più specificamente, si contestava di aver fatto da intermediario tra il fornitore dei crediti di imposta inesistenti, e l'amministratore della società beneficiaria.

Avverso la citata ordinanza, aveva dunque presentato ricorso per cassazione per plurimi motivi, eccependo, per quanto più ora interessa, da un lato, il fatto di non avere proceduto ad alcuna compensazione avendo il

La sentenza per punti	
Cass. pen. n. 23026/2020	
<b>Primo quesito</b>	Un terzo può essere chiamato a rispondere del reato tributario di indebita compensazione per aver fatto da «mero» intermediario tra il fornitore dei crediti di imposta inesistenti e l'amministratore della società beneficiaria?
<b>Risposta della Cassazione</b>	<p>Si, perché:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il concorso di persone nel reato è concepito come una struttura unitaria nella quale confluiscono tutte le condotte poste in essere dai concorrenti</li> <li>• possono assumere rilevanza penale tutte le condotte, anche se atipiche (ovvero singolarmente non integranti quella tipizzata dalla norma penale incriminatrice), poste in essere da soggetti diversi</li> <li>• ogniqualvolta, valutate complessivamente, siano risultate conformi alla condotta tipica descritta dalla norma incriminatrice, e abbiano contribuito causalmente alla produzione dell'evento lesivo</li> </ul>
<b>Secondo quesito</b>	Il terzo può essere anche destinatario di provvedimenti ablativi (sequestro e confisca) di natura penale?
<b>Risposta della Cassazione</b>	<p>Si, perché:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la confisca per equivalente può interessare indifferentemente ciascuno dei correi anche per l'intera entità del profitto accertato</li> <li>• si può soprassedere pure dall'accertamento circa l'effettivo arricchimento personale derivante dalla commissione del reato</li> <li>• con l'unico limite che la confisca non può essere duplicata o comunque eccedere nel quantum l'ammontare complessivo dello stesso, e salvo l'eventuale riparto tra i medesimi (irrilevante ai fini penalistici) del relativo onere</li> </ul>

Tribunale ritenuto integrata la compartecipazione facendo riferimento ad atti neutri, privi di rilevanza penale e anteriori alla stessa presentazione del mod. F24; dall'altro lato, di non aver ottenuto dall'operazione alcun profitto o vantaggio diretto dall'operazione di compensazione, profilo al più riferibile solo alla società.

**Il concorso nel reato tributario.** Dunque, si premette che la Cassazione ha dichiarato inammissibile il ricorso; ciò detto, la pronuncia spicca per l'argomentazione sull'annoso tema del concorso del cosiddetto «estraneo» nel reato tributario. Ai sensi dell'art. 110 c.p., «quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salvo le disposizioni degli articoli seguenti».

L'interpretazione del dettato normativo è stata peraltro sempre concorde nel riconoscere la possibilità del concorso di terzi nei cosiddetti «reati propri», cioè nei reati che possono essere posti in essere solo dai soggetti che siano in possesso di

una certa qualifica, come nel caso dei reati tributari. Infatti, essi, nonostante nelle fattispecie previste dal dlgs n. 74/2000 (tra cui l'indebita compensazione contestata nella vicenda in esame) si riscontrino l'uso del pronome «chiunque», possono essere commessi unicamente dal soggetto che riveste una posizione qualificata, ovvero il contribuente obbligato nei confronti del Fisco.

Dunque, la Cassazione ha espressamente chiarito come non vi fosse dubbio che il concorso dell'«extraneus» nel reato proprio, nei termini descritti dal tribunale del riesame, fosse del tutto rispondente ai canoni esecutivi più volte ribaditi in relazione alla condotta concorsuale di cui all'art. 110 c.p.

Precisamente, la Cassazione ha spiegato come, nel vigente ordinamento, il concorso di persone nel reato è concepito come una struttura unitaria nella quale confluiscono tutte le condotte poste in essere dai concorrenti, e l'evento deve essere considerato come effetto della condotta combinata di ciascuno dei suddetti; così che

possono assumere rilevanza penale tutte le condotte, anche se atipiche (ovvero singolarmente non integranti quella tipizzata dalla norma penale incriminatrice), poste in essere da soggetti diversi, ogniqualvolta, valutate complessivamente, siano risultate conformi alla condotta tipica descritta dalla norma incriminatrice, e abbiano contribuito causalmente alla produzione dell'evento lesivo da essa menzionato.

**Il sequestro senza arricchimento.** E ancora, i giudici di legittimità hanno osservato come pure la censura difensiva circa l'inapplicabilità del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente in capo all'indagato per mancanza di un arricchimento personale fosse priva di fondamento.

La Suprema Corte ha riconosciuto in proposito che, in virtù del principio solidaristico che informa la disciplina del concorso di persone nel reato, ciascun concorrente può essere chiamato a rispondere dell'intera entità del profitto accertato sul presupposto della corre-

sponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito. In altre parole, la confisca per equivalente può interessare indifferentemente ciascuno dei correi anche per l'intera entità del profitto accertato, sebbene la confisca non possa essere duplicata o comunque eccedere nel quantum l'ammontare complessivo dello stesso, e salvo l'eventuale riparto tra i medesimi - irrilevante ai fini penalistici - del relativo onere.

In materia penal-tributaria, peraltro, sono state in più occasioni rigettate le eccezioni difensive di terzi, quali anche professionisti e consulenti fiscali, volte a evidenziare 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. Infatti la Cassazione concorda che, nel disporre una misura ablativa nei confronti del professionista a cui è contestato il concorso nel reato tributario commesso dal cliente, si può soprassedere pure dall'accertamento circa l'effettivo arricchimento personale derivante dalla commissione del reato (Cass. Pen., Sez. III, n. 56451 del 19/12/2017).

**La decisione.** Dunque, alla luce delle considerazioni esposte, la Cassazione non ha avuto dubbi che anche una condotta come quella descritta dai giudici del riesame, sebbene potesse apparire temporalmente «lontana» (nell'ottica difensiva) dal momento consumativo del reato, potesse assumere rilevanza penale, in quanto condotta «atipica» ma che, valutata complessivamente, è risultata conforme alla condotta tipica descritta dalla norma incriminatrice, e ha contribuito causalmente alla produzione dell'evento lesivo, nella specie individuato nel risparmio di imposta derivante dall'indebita compensazione di crediti della cui inesistenza non vi era contestazione. Analogamente, posto che il sequestro non è collegato all'arricchimento personale di ciascuno dei correi, bensì alla corrispondenza di tutti nella commissione dell'illecito, poteva ben essere disposto, entro i limiti quantitativi del profitto, indifferentemente nei confronti di uno o più degli autori della condotta criminosa.

Da qui, il rigetto del ricorso e la condanna del concorrente al pagamento delle spese processuali.