

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 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.

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 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, 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, atteso che, per pacifica giurisprudenza di questa Corte, l'istituto dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-bis l. 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 (v., sul punto: Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015 - dep. 07/10/2015, Mocali, Rv. 264950; Sez. 3, n. 38016 del 21/04/2017 - dep. 31/07/2017, Ferrari, Rv. 270550).

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

«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».

12. Alla stregua di quanto sopra, pertanto, deve pertanto respingersi il motivo di ricorso che ruota attorno alla presunta estraneità del (omissis) rispetto ai fatti contestati, essendo evidente per le ragioni esplicitate quindi che la responsabilità del medesimo 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 c.p. 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 (come, ad esempio, avvenuto in base alle risultanze investigative, nel caso del (omissis), debitore iscritto nel registro degli in-

dagati per cui è stato ritenuto ipotizzabile il concorso, insieme al ^(omissis) ed alla ^(omissis)); diversamente, ove il debitore sia inconsapevole, trova applicazione l'art. 48 c.p., 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 c.p. colui che l'ha indotto in errore.

Nessun pregio ha quindi la censura del ^(omissis), dunque, laddove contesta il richiamo all'art. 48 cod. pen., asserendo che in capo al medesimo vi fosse stata la sola consapevolezza circa la legittimità dell'accollo tributario ma non quella della fraudolenza del meccanismo fiscale posto in essere, trattandosi di affermazione in fatto, smentita come già visto dalle risultanze del compendio indiziario, soprattutto intercettativo richiamato, ma soprattutto laddove si consideri l'assoluta correttezza giuridica dell'argomentazione svolta dal tribunale nell'ordinanza impugnata, essendo infatti giustificabile il richiamo "alternativo" operato dal tribunale alla responsabilità diretta o per effetto dell'art. 48 c.p., operando quest'ultima previsione con riferimento ai debitori non iscritti nel registro degli indagati essendo stati ritenuti inconsapevoli dell'inesistenza dei crediti.

13. Ad analogo approdo deve pervenirsi quanto alle censure esposte nel secondo motivo, con cui il ricorrente si duole, da un lato, della mancata individuazione dei beni da sequestrare e, dall'altro, dell'assenza di motivazione in ordine all'impossibilità di disporre il sequestro diretto del profitto del reato.

Quanto al primo motivo, lo stesso è manifestamente infondato, atteso che è pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, il giudice che emette il provvedimento ablativo è tenuto soltanto ad indicare l'importo complessivo da sequestrare, mentre l'individuazione specifica dei beni da apprendere e la verifica della corrispondenza del loro valore al "quantum" indicato nel sequestro è riservata alla fase esecutiva demandata al pubblico ministero (Sez. 2, n. 36464 del 21/07/2015 - dep. 09/09/2015, Armeli e altro, Rv. 265058; Sez. 3, n. 37848 del 07/05/2014 - dep. 16/09/2014, Chidichimo, Rv. 260148; Sez. 3, n. 10567 del 12/07/2012 - dep. 07/03/2013, Falchero, Rv. 254918).

Parimenti, quanto al secondo profilo di doglianza, la stessa si rivela manifestamente infondata, atteso che, in ossequio all'insegnamento dell'ormai nota decisione delle Sezioni Unite Gubert, in tema di reati tributari, il pubblico ministero è legittimato, sulla base del compendio indiziario emergente dagli atti processuali, a chiedere al giudice il sequestro preventivo nella forma per "equivalente", invece che in quella "diretta", solo all'esito di una valutazione allo stato degli atti in ordine alle risultanze relative al patrimonio dell'ente che ha tratto vantaggio dalla commissione del reato, non essendo invece necessario il compimento di specifici ed ulteriori accertamenti preliminari per rinvenire il prezzo o il profitto diretto del reato (v. da ultimo: Sez. 3, n. 41073 del 30/09/2015 - dep. 13/10/2015, P.M. in proc. Scognamiglio, Rv. 265028). Si è, peraltro, aggiunto che quando si procede per reati tributari commessi dal legale rappresentante di una persona giuridica, è legittimo il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente dei beni dell'imputato, sul presupposto dell'impossibilità di reperire il profitto del reato nei confronti dell'ente, nel caso in cui, successivamente alla imposizione del vincolo cautelare, dallo stesso soggetto non siano indicati i beni nella disponibilità della persona giuridica su cui disporre la confisca diretta (v., da ultimo: Sez. 3, n. 40362 del 06/07/2016 - dep. 28/09/2016, D'Agostino, Rv. 268587).

E, nel caso di specie, il ricorrente si limita semplicemente a dolersi della mancata indicazione (da parte del PM prima e del giudice del riesame poi) circa l'impossibilità di procedere al sequestro diretto, senza tuttavia soddisfare l'onere, sul medesimo gravante successivamente alla imposizione del vincolo cautelare, di indicare i beni nella disponibilità della persona giuridica su cui disporre la confisca diretta.

14. Del tutto priva di pregio, infine, è la censura svolta nel terzo ed ultimo motivo, relativa alla asserita erroneità della qualificazione e determinazione del profitto. Nessun dubbio ricorre quanto all'ulteriore questione afferente al conseguimento del profitto anche in capo al (omissis), alla luce della impostazione sopra data alla partecipazione alla commissione del reato.

In ogni caso, non 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 acollo.

A questa obiezione è agevole infatti replicare, da un lato, sottolineando come il ricorrente confonde il profitto - risparmio di imposta (profitto del reato di cui all'art. 10-quater, d. lgs. n. 74 del 2000 identificantesi nell'intero ammontare del tributo non versato: arg. ex Sez. 6, n. 6705 del 16/12/2014 - dep. 16/02/2015,

Libertone, Rv. 262394), con il mezzo attraverso cui l'operazione di indebita compensazione è stata attuata (ossia l'utilizzo del c.d. acollo fiscale con modalità illecite attraverso l'utilizzo di crediti inesistenti da opporre in compensazione attraverso modelli di evasione fiscale); dall'altro, e soprattutto, deve osservare 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 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).

15. Deve, dunque, essere affermato il seguente principio di diritto:

«In tema di reati tributari, 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 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 concorrente, collaboratore dell'indagata ispiratrice del meccanismo fraudolento attuativo del c.d. acollo fiscale, integrante il reato di indebita compensazione)».

16. Il ricorso dell'indagato (omissis) dev'essere, pertanto, rigettato, con condanna alle spese processuali ex art. 616 cod. proc. pen.

17. A diverse conclusioni deve pervenirsi quanto al ricorso di (omissis).

Ed invero, il tribunale del riesame, in accoglimento dell'appello del PM, ha disposto il sequestro preventivo per equivalente di beni mobili ed immobili nella disponibilità dell'indagato (omissis), fino a concorrenza della somma di € 42.558.848,56, pari al profitto del reato di indebita compensazione in concorso.

Nell'eseguire il predetto provvedimento, è stato disposto il sequestro di due autovetture e di un immobile appartenenti a terzo estraneo al reato, nella persona dell'attuale ricorrente, proprietaria dei predetti beni.

Premesso che è pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, ove il sequestro venga disposto o eseguito su beni formalmente intestati a terzi ma nella disponibilità dell'indagato, unico mezzo per il terzo per rivendicarne l'esclusiva titolarità o disponibilità è il giudizio di riesame, in quanto la disponibilità del bene non attiene alla mera esecuzione della misura ma costituisce presupposto di legittimità della stessa (Sez. 2, n. 20685 del 21/03/2017 - dep. 02/05/2017, Ventisette, Rv. 270066), nel caso di specie la misura è stata disposta da parte del tribunale del riesame in sede di appello cautelare del PM. L'art. 325, co. 1, c.p.p., peraltro, legittima la persona cui le cose sono state sequestrate e quella che avrebbe diritto alla loro restituzione a proporre ricorso per cassazione contro l'ordinanza emessa, come nel caso di specie, all'art. 322-bis, cod. proc. pen., ma per sola "violazione di legge".

18. Quanto alla lamentata violazione di legge, il ricorrente la individua nella mancata specifica indicazione dei beni del terzo vincolabili nonché sulla carenza/inesistenza della motivazione sull'asserita disponibilità di tali beni in capo all'indagato. Il quesito che si pone è quindi quello di verificare se sia effettivamente ravvisabile il denunciato vizio dell'ordinanza impugnata che, nel disporre il sequestro preventivo per equivalente dei beni immobili e mobili dell'indagato (omissis), si riferisce genericamente ai beni "nella disponibilità" di quest'ultimo.

In merito alle censure relative alla motivazione del provvedimento del Tribunale, sul punto specifico del diritto del terzo interessato ad ottenere il dissequestro di quanto sottoposto a vincolo reale, va ricordato che si va affermando in sede di legittimità un orientamento per il quale l'ambito dell'intervento del terzo che afferma di avere diritto alla restituzione della cosa sequestrata non si estende alla valutazione della esistenza dei presupposti del sequestro preventivo ma è limitato unicamente alla prospettazione relativa alla propria effettiva titolarità o disponibilità del bene sequestrato o alla inesistenza di relazioni di collegamento concorsuale con l'indagato (si vedano al riguardo: Sez. 6, n. 42037 del 14/09/2016 - dep. 05/10/2016, Tessarolo, Rv. 268070; Cass. Sez. 6 del 5 agosto 2016 n. 34704, Paolini, Cass. Sez. 6 del 12 maggio 2016 n. 21966, Gaetani, entrambe non massimate, e ancora Cass. Sez. 6 del 13 agosto 2008 n. 16974, anch'essa non massimata).

Ciò è quanto avvenuto nel caso in esame, essendosi infatti la ricorrente doluta prospettando, attraverso la produzione documentale allegata, la propria effettiva titolarità o disponibilità dei beni sequestrati, allegando una serie di elementi documentali a sostegno della titolarità esclusiva dei beni.

19. Orbene, osserva il Collegio, ai fini della confisca "per equivalente" o "di valore", il bene non rileva nella sua specificità ma solo come unità di misura del valore equivalente al prezzo o al profitto del reato, cosicché la disponibilità da parte del reo del bene da confiscare "per equivalente" costituisce anch'essa condizione che legittima la sua immediata apprensione ai sensi del combinato disposto di cui all'art. 322-ter, comma 1, cod. pen., e art. 321, comma 2, cod. proc. pen., la cui sussistenza deve poter essere oggetto del controllo del Giudice, il quale non ha l'onere di indicare i beni da sequestrare, ma il terzo interessato che ne rivendichi la titolarità o la disponibilità esclusiva pone comunque in discussione la legittimità stessa del sequestro in quanto, di fatto, operato nei suoi confronti, sicché non può essere privato del diritto di far valere le proprie ragioni sol perché il bene non è stato indicato nel decreto di sequestro ma è stato individuato in sede esecutiva in quanto ritenuto dal Pubblico Ministero o dalla polizia giudiziaria in "disponibilità" del reo, a fronte peraltro di una intestazione formale di segno opposto.

20. A tale proposito, ossia sul concetto di "disponibilità" del bene, soprattutto nei casi di discrasia tra intestazione fittizia e disponibilità reale, questa Corte ha affermato il principio, che va ribadito, secondo il quale il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, può ricadere su beni anche solo nella disponibilità dell'indagato, per essa dovendosi intendere la relazione effettuale con il bene, connotata dall'esercizio dei poteri di fatto corrispondenti al diritto di proprietà (Sez. 2, n. 22153 del 22/02/2013, Ucci e altri, Rv. 255950), cosicché i beni, se anche siano formalmente intestati a terzi estranei al reato, devono ritenersi nella disponibilità dell'indagato quando essi, sulla base di elementi specifici e dunque non congetturali, rientrano nella sfera degli interessi economici del reo, ancorché il potere dispositivo su di essi venga esercitato per il tramite di terzi (Sez. 3, n. 15210 del 08/03/2012, Costagliola ed altri, Rv. 252378).

Da ciò è derivato il principio di diritto secondo il quale, ai fini dell'applicazione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente su beni formalmente intestati a persona estranea al reato, non è sufficiente la dimostrazione della mancanza, in capo a quest'ultima, delle risorse finanziarie necessarie per acquisire il possesso dei cespiti, essendo invece necessaria la prova, con onere a carico del

pubblico ministero, della disponibilità degli stessi da parte dell'indagato (Sez. 3, n. 36530 del 12/05/2015, Oksanych, Rv. 264763).

A siffatte condizioni, il sequestro di beni formalmente intestati a terzi ma nella disponibilità della persona indagata può essere disposto, per equivalente, anche in partenza, ossia nel momento dispositivo del vincolo, e tuttavia il terzo, qualora attinto dal sequestro in fase di esecuzione del provvedimento, non può essere espropriato del diritto di far valere sui beni sequestrati le proprie ragioni, posto che l'articolo 325 del codice di procedura penale legittima, *tout court*, anche la persona alla quale le cose sono state sequestrate e quella che avrebbe diritto alla loro restituzione a proporre ricorso per cassazione per "violazione di legge".

21. Nella specie, effettivamente, nessuna motivazione sul punto si ravvisa circa le ragioni giuridiche legittimanti l'apprensione di beni di proprietà di terzi, perché rientranti nella disponibilità dell'indagato (*omissis*).

Se è ben vero che l'individuazione specifica dei beni da apprendere e la verifica della corrispondenza del loro valore al "*quantum*" indicato nel sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente (salvo il caso di sproporzione *ictu oculi*) non costituiscono requisito di legittimità del decreto stesso, tuttavia va precisato che ove il sequestro venga disposto (nella fase di imposizione genetica del vincolo) o eseguito (nella fase funzionale del vincolo e, quindi, nei casi in cui l'individuazione dei beni da sequestrare avvenga, come nella specie, in sede esecutiva) su beni formalmente intestati a terzi ma ritenuti nella disponibilità dell'indagato, il terzo che si limiti a rivendicare l'esclusiva titolarità o disponibilità non solo è legittimato a proporre ricorso per Cassazione per violazione di legge, ma ha titolo per dolersi della mancata specificazione delle ragioni per le quali i beni a lui sequestrati debbano ritenersi nella disponibilità dell'indagato, ossia, in altri termini, a titolo per censurare la mancata specificazione delle ragioni per le quali tali beni, sulla base di elementi specifici e dunque non congetturali, rientrassero nella sfera degli interessi economici del reo, ancorché il potere dispositivo su di essi fosse esercitato, per suo tramite, apparendone il terzo legittimo proprietario.

22. L'impugnata ordinanza dev'essere pertanto annullata con rinvio al tribunale del riesame di Milano perché, uniformandosi al principio di diritto di cui al paragrafo precedente, specifichi le ragioni per le quali i beni sequestrati alla (*omissis*) si ritengano nella disponibilità dell'indagato (*omissis*) e, dunque, se ne giustifichi l'apprensione cautelare per equivalente.

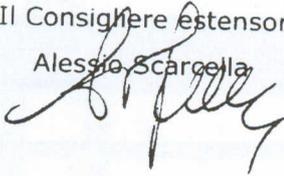
P.Q.M.

La Corte annulla l'ordinanza impugnata, con riferimento ad (omissis), con rinvio al tribunale di Milano per nuovo esame. Rigetta il ricorso di (omissis) che condanna al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, nella sede della S.C. di Cassazione, il 5 dicembre 2017

Il Consigliere estensore

Alessio Scarcella



Il Presidente

Piero Savani

