36212-19

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

ACR

Composta da

Andrea Gentili	-Presidente -	Sent. n. 214 sez.
Stefano Corbetta		CC – 03/04/2019
Emanuela Gai		R.G.N. 658/2019
Ubalda Macrì		
Fabio Zunica	-Relatore-	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto dal

Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Firenze, nel procedimento a carico di:

(omissis) , nato a (omissis) ;,

avverso l'ordinanza del 29-10-2018 del Tribunale di Firenze;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Fabio Zunica;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott. Pietro Molino, che ha concluso per l'annullamento con rinvio dell'ordinanza impugnata;

udito per (omissis) l'avvocato (omissis) , che ha concluso per l'inammissibilità o, in subordine, per il rigetto del ricorso del Pubblico Ministero.

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza del 27 settembre 2018, il G.I.P. presso il Tribunale di Firenze applicava nei confronti di (omissis) la misura cautelare della custodia in carcere, in ordine a quattro episodi (capi A, B, C e D) del reato di cui agli art. 11, comma 1, e 13-*bis*, comma 3, del d. lgs. n. 74 del 2000.
In particolare, secondo l'impostazione accusatoria recepita dal G.I.P., (omissis), in qualità di ragioniere commercialista e consulente fiscale, elaborava un modello di evasione fiscale, agendo in concorso con alcuni imprenditori e prestanomi, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di interessi e sanzioni amministrative relative a dette imposte, alienando simulatamente o comunque trasferendo in modo fraudolento beni propri, in modo da rendere in tutto o in parte inefficaci le procedure di riscossione coattiva.
Tali attività illecite venivano svolte in particolare con riferimento ai rilevanti debiti erariali accumulati sia dalla società (omissis) s.r.l. in liquidazione, amministrata proprio da (omissis) insieme al suo collaboratore (omissis) (capo A), sia dalla società (omissis) s.r.l., le cui quote erano suddivise tra lo stesso indagato e i suoi collaboratori (omissis) e (omissis) (capo B).
Quanto alle restanti imputazioni provvisorie (capi C e D), le stesse parimenti incentrano il loro disvalore nell'avere (omissis)i, nella qualità sopra indicata, elaborato un modello di evasione fiscale, in tal caso in favore di altri, ovvero di suoi clienti tutti appartenenti al medesimo nucleo familiare, venendo realizzati in modo fraudolento ripetuti contratti di locazione d'azienda su beni propri, in modo idoneo a rendere inefficaci in tutto o in parte le procedure di riscossione coattiva.

Con ordinanza del 29 ottobre 2018, il Tribunale del riesame di Firenze, in riforma dell'ordinanza del G.I.P., applicava a (omissis) la misura cautelare degli arresti domiciliari con divieto di comunicare con persone diverse da quelle che con lui coabitano o che lo assistono, escludendo altresì la configurabilità della aggravante di cui all'art. 13 *bis*, ultimo comma, del d. lgs. n. 74 del 2000.

2. Avverso l'ordinanza del Tribunale del Riesame fiorentino, il Sostituto Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Firenze ha proposto ricorso per cassazione, sollevando un unico motivo, con cui contesta l'erronea applicazione dell'art. 13 *bis* comma 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 e la manifesta illogicità della motivazione del provvedimento impugnato, evidenziando che le argomentazioni utilizzate dal Tribunale del Riesame al fine di escludere l'aggravante contestata non potevano essere condivise, posto che, quanto alle operazioni descritte al capi A, nel cui ambito, secondo l'ordinanza impugnata, l'indagato aveva agito "in proprio" e non come consulente, sussisteva comunque un rapporto di alterità tra il professionista (omissis), tenutario delle scritture, ispiratore e guida dei ripetuti contratti di affitto e di cessioni fraudolente delle

FB

aziende da schermare rispetto alle pretese erariali, e il (omissis) soggetto titolare di quote, insieme con vari complici, delle società proprietarie delle aziende, per cui doveva ritenersi (così come per le operazioni descritte al capo B) che i soggetti clienti di (omissis) e beneficiari del modello di evasione fiscale erano enti distinti dal professionista consulente fiscale, ancorché questi fosse cointeressato.
Deve considerarsi perciò errata l'affermazione dei giudici del Riesame secondo cui l'aggravante ex art. 13-*bis*, comma 3, del d.lgs. 74/2000 non possa essere applicata al consulente fiscale che sia anche cointeressato nei soggetti giuridici beneficiari del meccanismo di evasione fiscale da lui elaborato, dovendosi piuttosto affermare che, integrando l'aggravante *de qua* un'ipotesi di concorso qualificato, il dolo risulta "rafforzato", per via di un proprio interesse patrimoniale all'evasione di imposta, che si aggiunge alla volontà di riscuotere il compenso.
Quanto alle restanti imputazioni, per le quali il Tribunale del Riesame aveva escluso il requisito della serialità, inteso come abitualità e ripetitività delle condotte illecite, il Procuratore ricorrente osserva che tale requisito deve essere in realtà inteso come riproducibilità in più casi analoghi del medesimo meccanismo di evasione fiscale, in quanto elaborato dal consulente fiscale o semplicemente proposto ai propri clienti in cambio di un compenso professionale, per le finalità di evasione di imposta delle imprese clienti, dovendosi in ogni caso considerare, nella valutazione del numero minino di riproduzioni, anche la complessità delle operazioni; nel caso di specie, infatti, non si trattava di singoli artifici contabili, ma di negozi giuridici fraudolenti o simulati, da eseguire in sequenza e con il ricorso ad atti notarili e prestanomi.
In quest'ottica, il requisito della serialità nel caso di specie deve essere colto nel perfezionamento, in successione, di sei distinti contratti di affitto d'azienda da parte della stessa concedente a sei diverse società, possedute dalle stesse persone fisiche o da loro familiari, società tutte aventi sede presso lo studio di (omissis) (capo C), e nel succedersi di sette diverse società, ancora una volta riconducibili al medesimo gruppo familiari e tutte con sede presso lo studio di (omissis), con contratti di affitto di azienda su tre imprese di ristorazione (capo D).

CONSIDERATO IN DIRITTO

Il ricorso è fondato.

1. Premesso che la valutazione della gravità indiziaria non è contestata, occorre evidenziare che l'unico aspetto controverso nella vicenda in esame è quello relativo alla configurabilità, a carico dell'indagato, della circostanza aggravante speciale prevista dall'art. 13-*bis*, comma 3, del d. lgs. n. 74/2000.
Tale norma, introdotta dall'art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, dispone che le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II del d. lgs. n. 74

F8

del 2000 (ovvero i reati di emissione di fatture per operazioni inesistenti, occultamento o distruzione di documenti contabili, omesso versamento di ritenute dovute o certificate, omesso versamento di iva, indebita compensazione e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, reato quest'ultimo per cui si procede in questa sede) sono aumentate della metà se il 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.

Una prima riflessione sul perimetro applicativo della norma in esame è stata già compiuta da questa Corte con la sentenza di questa Sezione n. 1999 del 14/11/2017 (dep. 2018), Rv. 272713, con cui si è evidenziato che l'aggravante *de qua* rappresenta un'ipotesi di "concorso qualificato", relativo a condotte che in realtà prima erano punibili a titolo di concorso "ordinario" ex art, 110 cod. pen.

L'applicabilità della nuova circostanza aggravante è invero condizionata alla sussistenza di un duplice presupposto, uno soggettivo, concernente la qualità dell'agente, e l'altro oggettivo, riguardante la tipologia della condotta contestata.

In ordine al primo requisito, deve rilevarsi che la norma circoscrive l'ambito soggettivo di operatività dell'aggravante al professionista o all'intermediario finanziario o bancario, dovendosi attribuire alla nozione più generale di professionista, in assenza di richiami specifici, un significato sostanziale, ricomprendendovi cioè chiunque svolga attività di consulenza fiscale nell'esercizio della sua professione (dunque commercialisti, avvocati, consulenti e così via).

Quanto al secondo presupposto, l'art. 13-*bis*, comma 3, del d. lgs. n. 74 del 2000 individua un ben definito modello comportamentale, che si estrinseca nella "elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione fiscale".

Come già rilevato nella citata sentenza di questa Corte n. 1999/2018, la locuzione adoperata dal legislatore, pur non menzionandolo espressamente, evoca tuttavia almeno implicitamente il presupposto della "serialità" di un determinato *modus agendi*, dovendosi peraltro rilevare che la Relazione Illustrativa dello schema di decreto, nel descrivere molto sinteticamente la novella normativa, fa riferimento alla predisposizione di "modelli seriali" di evasione fiscale, mentre il riferimento alla commercializzazione, oltre che alla elaborazione, lascia intendere che l'aggravante in esame si configura non solo quando il soggetto attivo elabori personalmente i modelli di evasione, ma anche quando diffonda, fornendoli ai suoi clienti, modelli elaborati da altre persone (in tal senso cfr. le schede di lettura del decreto in esame predisposte nel novembre 2015 dal Servizio Studi della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica).

Ora, se è vero che al concetto di "modelli di evasione" non viene attribuito nella norma in esame un contenuto specifico, tuttavia può affermarsi, anche alla luce della individuazione dei soggetti attivi del reato, che tale locuzione sia riferibile

FB

alla creazione e all'utilizzo per finalità di illecito profitto di schemi procedimentali volti all'elusione degli obblighi fiscali sanzionati con le sole previsioni delittuose di cui agli art. 8, 10, 10 *bis*, 10 *ter*, 10 *quater* e 11 del d. lgs. n. 74 del 2000, dovendosi precisare che il ricorso a tali indebite operazioni elusive deve avvenire su iniziativa di un professionista qualificato e che i modelli di evasione adoperati devono essere seriali, cioè suscettibili di essere riprodotti in una pluralità di casi.
Dunque, il disvalore della norma, alla cui operatività è connesso invero un aggravamento del trattamento sanzionatorio non indifferente ("le pene sono aumentate della metà") risiede non nella predisposizione o nella diffusione di accorgimenti estemporanei volti a realizzare una singola evasione fiscale, ma nel ricorso a iniziative elusive sistematiche, perché già sperimentate in casi analoghi, e perché comunque riproducibili in futuro a beneficio di altri potenziali evasori.
L'aggravante in esame, in definitiva, deve ritenersi applicabile non con riferimento a un singolo episodio elusivo realizzato mediante l'occasionale intervento di un professionista, ma in relazione a ogni iniziativa delittuosa scaturita dall'adesione a un ben preciso modello comportamentale che, in quanto elaborato o applicato da un esperto del settore, denota la maggiore pericolosità del fatto, stante anche la possibilità di replica del sistema di operazioni preordinate all'illecito in favore di una pluralità indifferenziata di altri utenti.

2. Tanto premesso, occorre evidenziare che, nel caso di specie, il Tribunale del Riesame ha escluso la configurabilità dell'aggravante in esame, che invece era stata riconosciuta dal G.I.P., con riferimento a ciascuno degli quattro episodi contestati, osservando, quanto al capo A, che l'indagato aveva agito "in proprio" e non come consulente, essendo le società interessate riferibili allo stesso ricorrente e, quanto ai restanti capi, per difetto del requisito della "serialità", venendo in rilievo al massimo tre condotte, nell'arco temporale di due anni.
Orbene, tale impostazione non può essere condivisa.
E invero, quanto all'imputazione elevata al capo A (ma il discorso vale anche per il capo B, strutturato in maniera analoga), deve escludersi che l'esistenza di un interesse economico diretto del professionista che agisca come ispiratore delle iniziative fraudolenti, sia ostativa alla configurabilità dell'aggravante *de qua*.
L'art. 13-*bis*, comma 3, del d. lgs. n. 74/2000 infatti, nel prevedere l'aumento di pena per "il concorrente", si limita a esprimere l'esigenza che l'aggravante *de qua* si applichi a una fattispecie delittuosa commessa in forma concorsuale, nella quale interagisca, con le peculiari modalità prima descritte, un professionista o un intermediario finanziario o bancario, non essendo necessario che quest'ultimo agisca nell'esclusivo interesse del cliente, ben potendo coesistere anche la prospettiva di un vantaggio personale che vada oltre la previsione del compenso.
Anzi, come correttamente ha osservato il Procuratore ricorrente, nei casi in cui il consulente fiscale, oltre a rendersi promotore delle strategie volte a frodare il

Fisco, sia anche coinvolto direttamente nelle strutture societarie in favore delle quali sono elaborati i modelli seriali di evasione, il dolo del soggetto attivo risulta rafforzato, essendovi una piena condivisione di intenti tra i concorrenti nel reato, che si aggiunge al mero interesse di riscuotere un compenso professionale per l'ideazione o l'applicazione dei procedimenti elusivi sistematicamente adottati.
Dunque, la circostanza che il professionista o l'intermediario finanziario o bancario risulti a sua volta beneficiario diretto del meccanismo fraudolento da lui ispirato non è di per sé ostativa alla configurabilità dell'aggravante in esame, non ponendo la norma incriminatrice preclusioni in tal senso, occorrendo unicamente che anche altri soggetti siano coinvolti nell'azione illecita, come avvenuto nel caso di specie, essendosi (omissis) avvalso del contributo fattivo di altri coimputati, in una articolata dinamica di rapporti societari, di cui il ricorrente, pur essendo il regista principale delle disinvolte operazioni volte a sottrarre il patrimonio delle società coinvolte alle pretese di recupero dei crediti erariali, non era tuttavia l'artefice esclusivo, cooperando egli con una pluralità di persone compiacenti.
Quanto poi alle due restanti imputazioni (capi C e D), l'esclusione da parte del Tribunale del Riesame del requisito della serialità non risulta adeguatamente argomentata, essendosi ritenuto insufficiente in tal senso il compimento di sole tre condotte, due delle quali poste in essere nel 2016 e una del 2017.
L'ordinanza impugnata, tuttavia, non solo non si sofferma sulla descrizione di tali condotte, ma soprattutto non si pone il problema di verificare se le operazioni economiche attraverso cui è stata realizzata la finalità dei concorrenti di sottrarsi al pagamento delle imposte siano o meno contraddistinte dalla loro riferibilità a un *modus agendi* collaudato e dalla loro tendenza a essere riprodotte in futuro.
Non appare affatto irragionevole in tal senso l'affermazione del G.I.P., il quale, nell'ordinanza genetica della misura, ha osservato come il dr. (omissis), nella sua veste di consulente fiscale, ha ideato e applicato, con piccole variazioni dovute al caso concreto o alle necessità proprie o dei suoi clienti, un sistema articolatosi in plurime cessioni dell'azienda o ripetuti contratti di affitto della stessa, operazioni queste idonee a rendere inesigibili le riscossioni dei debiti di imposta di volta in volta generati dalle società proprietarie e da quelle che hanno preso in affitto le aziende, delineandosi in tal modo un meccanismo fraudolento capace di eludere il versamento delle imposte dirette e indirette, con conseguente pregiudizio per l'Erario, peraltro impossibilitato al recupero della pregressa esposizione debitoria.
In quest'ottica, non può sottacersi che a rilevare ai fini della configurabilità della circostanza aggravante, non è tanto il numero delle operazioni compiute, ma la loro serialità, dovendosi cioè allargare la prospettiva non solo alle attività già realizzate, ma anche a quelle potenzialmente realizzabili in futuro mediante l'applicazione del medesimo schema operativo già sperimentato nei casi descritti.

FB

Nella valutazione sulla configurabilità dell'aggravante in esame non può in ogni caso prescindersi dalla disamina della tipologia delle operazioni compiute, soprattutto laddove, come nel caso di specie, vengano in rilievo negozi giuridici stipulati in sequenza e con il ricorso ad atti notarili e a prestanome, tutto ciò nel tentativo di dare una parvenza di legalità a una serie di iniziative che devono essere necessariamente inquadrate nella loro complessiva proiezione finalistica.
Il compimento in un arco temporale non eccessivamente esteso (un paio di anni) di una serie di cessioni o locazioni di aziende, peraltro nel caso di specie riconducibili al medesimo gruppo familiare, può quindi assumere natura seriale, laddove si accerti, da un lato, la pretestuosità delle operazioni, formalmente lecite, ma sostanzialmente elusive degli obblighi tributari e, dall'altro, la riproducibilità in futuro degli schemi negoziali già predisposti in maniera ripetuta, in esecuzione di una precisa "strategia" riconducibile al concorrente qualificato.

3. In conclusione, alla stregua delle considerazioni svolte, si impone l'annullamento dell'ordinanza impugnata, con rinvio al Tribunale di Firenze per nuovo esame, circa la sola valutazione della configurabilità dell'aggravante ex art. 13-*bis*, comma 3. del d.lgs. 74/2000 rispetto a ciascun episodio contestato.

P.Q.M.

Annulla l'ordinanza impugnata con rinvio al Tribunale di Firenze per nuovo esame.

Così deciso il 03/04/2019

Il Consigliere estensore
Fabio Zunica

Il Presidente
Andrea Gentili

DEPOSITATA IN CANCELLERIA
1 9 AGO 2019
IL CANCELLIERE
Luana Mariani