

## La responsabilità del professionista nei reati tributari

- 1) possibilità di concorso. Esclusione di uno sbarramento ad opera dell'art. 9 D. Lvo 74/2000<sup>1</sup> Sul punto si veda Cas. Sez. III I ottobre 2010 n. 35453 che riguarda il caso di un commercialista, nel cui studio sono stati trovati i timbri utilizzati per l'emissione di fatture per operazioni inesistenti e, molto prima, Cass. Sez. III n. 28341 del 2001, secondo la quale l'art. 9 riguarda la posizione dell'emittente, per il quale è escluso il concorso nell'utilizzo, e dell'utilizzatore, per il quale è escluso il concorso nella emissione. "sicchè in maniera fin troppo evidente la norma ammette il concorso del commercialista nel delitto di emissione ex art. 8 D. L.vo cit." .
- 2) a che titolo concorre il professionista?
  - per il mero consiglio
  - per una effettiva partecipazione materiale al fatto
  - il caso limite: dolo eventuale sulla fittizietà della documentazione fornita dal cliente, inoltro della dichiarazione che si avvale di tale documentazione. Concorso in art. 2 o art. 3 D. Lvo 74/2000 ?
- 3) in caso di concorso di un professionista che si attiva a procurare delle fatture false al cliente è concorso in emissione o concorso in utilizzo? O entrambi? Tale quesito ha un rilievo. In passato ad esempio bisognava stabilire se la condotta del professionista fosse o meno coperto dal condono ( che riguardava l'art. 2 e non l'art.8) Nel presente può avere un riflesso proprio sul versante della confisca per equivalente del profitto.
- 4) La confisca per equivalente ed i professionisti . La confisca per equivalente riguarda tutti concorrenti e quindi più si valorizza in termini di concorso l'apporto dei professionisti, più si allarga il novero delle persone soggette alla confisca

## La confisca per equivalente

L'Art. 1 comma 143 della L. 24.12.2007 (finanziaria 2008) ha previsto per i casi di cui agli artt. 2,3,4,5,8,10 bis, 10 ter, 10 quater e 11 del d.Lvo 74/2000 che si osservino, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'art. 322 ter cod. pen.

---

<sup>1</sup> In riferimento al regime derogatorio previsto dall'art. 9 D. Lvo 74/2000 alla ordinaria disciplina in tema di concorso si deve segnalare come sia risultato difficile da accettare soprattutto la posizione di chi, avendo brigato per ottenere delle fatture per operazioni inesistenti, non le abbia poi messe in dichiarazione non per respipienza, ma perché le indagini penali si sono disvelate prima della scadenza del termine della presentazione della dichiarazione. La sentenza sopra citata affronta anche questo tema (cfr Cass. Sez. III 1° ottobre 2010 n. 35453 e Cass. Sez. III, 14862 del 17.3.2010 Imputato P.M. in proc. Perconti) ove si afferma che il potenziale utilizzatore di documenti o fatture per operazioni inesistenti concorre con l'emittente atteso che la previsione dell'art. 9 tende ad evitare che la medesima condotta sostanziale sia punita due volte. Quando quindi il reato di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti non siasi integrato, non si pone un problema di ne bis in idem sostanziale, ma anzi ne deriverebbe una situazione irrazionale di irrilevanza penale nei confronti di chi abbia posto in essere condotte riconducibili alla previsione concorsuale. Contra Sez. III sentenza 3052 del 14.11.2007 P.M. in proc. Cappato

L'importanza della confisca per equivalente: secondo Cass. in tema di fronde fiscali non è ravvisabile ictu oculi il rapporto pertinenziale con il reato del denaro depositato in banca, non potendosi affermare che i valori depositati siano cose o utilità create, trasformate o acquisite con la condotta criminosa, ovvero acquistate mediante la realizzazione della prima ( Cas. Sez. III sentenza 2206 del 7.12.1992 Rp 192669 citata da Cass. Sez. V n. 11288 del 26.1.2010 imputato Natali)

Si tratta di uno strumento *latu sensu* sanzionatorio . La connotazione prevalentemente affittiva comporta la irretroattività della sua applicazione. Cfr Cass. Sez. V n. 11288 del 26.1.2010 Imp. NATALI; Cfr Corte Cost. Ordinanza n. 97 del 2.4.2009, che ha sancito la irretroattività delle norme previste in tema di confisca per equivalente nei reati tributari. Secondo la Corte Cost. la confisca avrebbe natura eminentemente sanzionatoria e, in quanto tale, sottoposta al divieto di retroattività delle sanzioni penali previsto dall'art. 25 cost. Ciò anche alla luce della giurisprudenza della C.E.D.U. che ha ritenuto in contrasto con i principi sanciti dall'art. 7 della Convenzione l'applicazione retroattiva di una confisca di beni, effettuata appunto nella forma per equivalente. Cfr SS.UU.38691 del 2009: la ratio dell'istituto è quella di privare il reo di un qualunque beneficio economico derivante dall'attività criminosa anche di fronte alla impossibilità di aggredire l'oggetto principale, nella convinzione della capacità dissuasiva e disincentivante di tale strumento, che assume i tratti distintivi di una vera e propria sanzione. Cfr SS.UU. 2.7.2008 n. 26654 Strumento sanzionatorio abbinato ad una condanna per un reato che abbia prodotto una evasione o al momento della dichiarazione o a quello della riscossione. Di qui la esclusione dell'art. 10 D. Lvo 74/2000 dal novero dei reati per i quali è prevista la confisca per equivalente.

Unica eccezione: la previsione della confisca per equivalente per la violazione dell'art. 8 D. Lvo 74/2000, posto che tale norma disegna una fattispecie di pericolo e non di danno.

Il rinvio alla disposizione di cui all'art. 322 ter cod. pen., tagliata su misura per i delitti contro la P.A. può creare dei problemi interpretativi in relazione alle fattispecie penali tributarie. Infatti l'art. 322 ter I comma prevede al I comma per certi reati la confisca per equivalente solo del prezzo del reato, mentre al II comma, per altre fattispecie prevede la confisca per equivalente del profitto di reato

Solo lo schema del II comma (confisca per equivalente del profitto) pare compatibile con le fattispecie penali-tributarie. Perché il prezzo di reato non pare riscontrabile fuori dallo schema sinallagmatico delle corruzioni. Nei reati tributari non sussiste il prezzo, se non come si vedrà per l'art. 8 D. Lvo 74/2000. Il rinvio all'art. 323 ter cod. pen., deve essere quindi inteso come un rinvio al II comma. (Cfr Cass. Sez. III ud. 11.11.2010 dep. 30.11.2010 n. 42462 con la conseguente confiscabilità per equivalente del vantaggio economico che l'autore ha tratto dal reato tributario. D'altronde già SS.UU. 22.11.2005 n. 41936 Muci , in ordine all'oggetto della confisca per equivalente, prevista dall'art. 640 quarter cod. pen. riteneva che la confisca dovesse riguardare il profitto, come previsto dall'art. 322 ter II comma cod. pen., in forza del rinvio disposto nell'art. 640 quarter all'intero testo dell'art. 322 ter cod. pen. e quindi anche alla confisca prevista dal II comma, comprensiva della confisca di valore sia del prezzo che del profitto.

Si deve però notare che per l'emissione di fatture per operazioni inesistenti la confisca riguarda l'equivalente del prezzo del reato, cioè di quanto l'emittente è pagato per la condotta illecita. Per prezzo si deve intendere il compenso dato o promesso ad una determinata persona come corrispettivo dell'esecuzione dell'illecito ( Cfr SS.UU. 24.2.1993 N. 1811 Bissoli )

#### Profitto di reato

- Il termine profitto non può essere inteso come espressione di una grandezza residuale o come reddito di esercizio determinato attraverso il confronto tra componenti positive e negative di reddito ( Cfr SS.UU. 2.7.2008 n. 26654 Fisia
- deve derivare direttamente dal reato quale vantaggio patrimoniale, che l'evasione ha garantito al contribuente. Per direttamente si intende come conseguenza diretta del fattore reato: nel caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti il profitto è in capo all'utilizzatore e quindi non deriva direttamente dalla violazione dell'art. 8, ma da quella, addebitata all'utilizzatore soltanto, dell'art. 2 D. Lvo 74/2000. Non si potrà quindi confiscare all'emittente l'equivalente del vantaggio patrimoniale conseguito dall'utilizzatore
- la confisca può essere fatta nei confronti di qualunque concorrente, anche di uno solo, per l'intero ammontare, a prescindere dal fatto che questi abbia ricevuto in tutto o in parte il profitto del reato.
- Si veda come secondo la Cassazione anche l'emittente possa conseguire un profitto. Infatti il dolo specifico di favorire l'evasione di terzi, non esclude che chi abbia posto in essere la condotta di emissione di fatture per operazioni inesistenti possa direttamente ed in via autonoma trarre un indebito profitto. Cos' nella Sent. Sez. III n. 13244 del 15.3.2006 Imputato Chiarolla, La Cassazione ha ritenuto potesse disporsi il sequestro preventivo di beni di una società "cartiera" costituenti l'indebito profitto in quanto acquistati, nella specie, con denaro derivante dal mancato versamento dell'iva.<sup>2</sup>
- il profitto di reato funge anche da limite complessivo dell'oggetto della confisca. Secondo la Cassazione i concorrenti sono in posizione solidale tra di loro, ma la confisca complessiva non può superare il profitto.
- Questo limite non riguarderebbe invece il sequestro preventivo: Cfr Cass. V Sezione Penale 10810 imp. Rocco PERROTTELLI in ordine alla "ripartizione interna tra correi della cautela reale" ... "il sequestro preventivo ha natura provvisoria, essendo

---

<sup>2</sup> La pronuncia in parola è stata oggetto di critica non per avere individuato la possibilità di procedere ad una confisca per equivalente del profitto del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, ma perché l'oggetto della confisca erano beni o denari della società c.d. "cartiera". L'art. 322 ter cod. pen. prevede la confisca dei beni salvo che appartengano a persona estranea al reato. La Cassazione nella sentenza 3629 del 30 gennaio 2007 ha sottolineato come il dato testuale renda palese che la confisca ed il sequestro ad essa finalizzato siano consentiti soltanto nei confronti del reato. Nel caso in esame invece i beni apparterebbero alla società cartiera. Come si vedrà però è rilevante non la titolarità formale, ma la disponibilità e ben si può pensare che la titolarità in capo ad una scatola vuota, quale appunto una società cartiera sottenda alla disponibilità in capo all'autore del fatto.

strumentale alla futura esecuzione della confisca e può pertanto essere disposto per l'intero / (e cioè fino all'entità del profitto complessivo) nei confronti di ciascuno degli indagati, diversamente dalla confisca, istituto di natura sanzionatoria, che non può ma eccedere l'ammontare del prezzo o del profitto del reato. Quindi il sequestro preventivo può eccedere il profitto o il prezzo, la confisca no.

- quid juris se il contribuente paga le imposte dovute e quindi rinuncia al vantaggio patrimoniale?. Se per esempio aderisce al ravvedimento operoso? Si potrebbe dire che, pur in presenza del reato, non vi sia profitto e, per contro danno erariale. Ma in realtà, una volta che si delineano fattispecie di danno è difficile scindere i due profili. Sul punto si noti come secondo Cass. Sez. II n. 21027 del 13.5.2010 la natura sanzionatoria della misura comporta che la circostanza che sia stato escluso in concreto il conseguimento del profitto non elide l'operatività del sequestro finalizzato alla confisca dell'equivalente delle utilità promesse.<sup>3</sup> Sembrano esservi due principi in conflitto. Da un lato l'affermazione che la confisca non può superare il profitto parrebbe tesa ad evitare una duplicazione nelle restituzioni, dall'altro la natura sanzionatoria della misura di sicurezza e la finalità di disincentivare il delitto mal si concilia con il condizionare la confisca al perdurare di un debito tributario in capo al beneficiario delle condotte delittuose. Mi sembra poi che la confisca per equivalente sia obbligatoria e che quindi laddove sia previsto l'esercizio dell'azione penale, questa non possa essere evitata.

Come abbiamo già accennato, non possono essere sottoposti a confisca beni o denari che appartengono a soggetti estranei al reato. Si deve ricordare che non esiste previsione di legge che estenda la responsabilità ex delitto all'ente collettivo ( D. Lvo 231/2001) per i reati penali tributari. La confisca però può riguardare i beni di cui abbia la disponibilità il reo, a prescindere dalla intestazione formale. Cfr Cass. Sez. V Sezione Penale 10810 imp. Rocco PERROTTELLI, che segnala come sia rilevante chi abbia la disponibilità dei beni e quali capacità di reddito abbia l'intestatario formale degli stessi.

A proposito di sequestro preventivo in vista della confisca obbligatoria, possono essere richiamate come indizi di reato e come metodo di calcolo della imposta evasa e quindi del profitto su cui commisurare la confisca, le presunzioni tributarie?

- secondo la giurisprudenza le presunzioni tributarie non hanno valore probatorio in sede penale, valendo in sede tributaria solo come strumento di accertamento semplificato ( cfr Cass. Sez. III n. 14486 del 26.11.2008 imputato Rusca). Bisogna distinguere le presunzioni tributarie dalle presunzioni di fatto, cioè da quelle presunzioni che derivano dall'applicazione di una regola di esperienza Cfr Cass, Sez. III n. 5490 del 26.11.2008 imputato Crupano: i giudici di merito avevano fatto propria la presunzione di cui all'art. 32 del D.P.R. 600 del 1973 secondo la quale tutti gli accrediti registrati sul conto corrente potevano essere considerati ricavi dell'azienda. Secondo la Cassazione in sede penale il giudice non può utilizzare presunzioni legali, sia pure di carattere relativo deve invece procedere agli accertamenti del caso, eventualmente mediante ricorso a presunzioni di

---

<sup>3</sup> Sul punto si veda anche Cass. Sez. III ud. 11.11.2010 dep. 30.11.2010 n. 42462 secondo cui il disposto normativo di cui all'art. 9 della L. 289/2002 non è ostativo all'accertamento della violazione ed all'esercizio dell'azione penale. La pronuncia non è in tema di ravvedimento operoso, ma di definizione automatica, che non prevedeva l'integrale assolvimento degli oneri tributari.

fatto. “ Questo vale anche per le indagini preliminari. Le presunzioni possono essere utilizzate quali indizi?. Io direi di sì quando vi è convergenza tra le presunzioni tributarie e le presunzioni di fatto: il giudice penale può avvalersi degli stessi elementi che determinano presunzioni secondo la disciplina tributaria, a condizione però che gli stessi siano assunti non con l’efficacia di certezza legale, ma come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori. Inoltre dette presunzioni, dice Cass. Sez. III n. 2246 del 1.2.1996 imputato Zullo, hanno il valore di un indizio sicchè per assurgere a dignità di prova devono trovare oggettivo riscontro o in distinti elementi di prova ovvero in altre presunzioni , purchè siano gravi, precise e concordanti.

Milano 14 febbraio 2011

Giancarlo Avenati Bassi