



10649-22

REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SESTA SEZIONE PENALE

composta da

Pierluigi Di Stefano	- Presidente -	Sent. n. sez. <u>199/2022</u>
Gaetano De Amicis		CC - 15/02/2022
Maria Silvia Giorgi		R.G.N. 44045/2021
Riccardo Amoroso	- Relatore -	
Paolo Di Geronimo		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis)

avverso l'ordinanza del 21/10/2021 del Tribunale di Torino

udita la relazione svolta dal Consigliere Riccardo Amoroso;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Marco Dall'Olio che ha concluso per l'annullamento con rinvio;
udito l'avvocato (omissis) in difesa di (omissis) che ha concluso per l'accoglimento dei motivi di ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con il provvedimento indicato in epigrafe, il Tribunale di Torino, decidendo in sede di rinvio dopo l'annullamento disposto dalla Corte di Cassazione, ha confermato il decreto di sequestro preventivo emesso in data 17 febbraio 2021 dal Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Torino che aveva applicato con contestuale ordinanza al predetto la misura cautelare della custodia in carcere perchè gravemente indiziato dei reati di cui ai capi 1 (artt. 81, 110 cod. pen., 2 d.lgs. 74/2000) e 5 (art. 648-ter.1 cod.pen.) e disposto nei confronti del predetto la misura reale del sequestro preventivo in relazione al reato di cui al capo 1.

Il Tribunale ricostruiva la genesi delle indagini ed il contenuto delle contestazioni aventi ad oggetto, in primo luogo, la società (omissis) la quale, secondo quanto accertato dall'Agenzia delle Entrate per le annualità 2014, 2015 e 2016, aveva indicato elementi passivi fittizi per un importo complessivo di euro 6.991.749,00 con IVA indebitamente detrattata per euro 1.619.110,00 relativa a fatture emesse da società c.d. cartiere, grazie alle condotte fraudolente di (omissis), quale legale rappresentante e amministratore delegato della predetta società, e di (omissis), quale dirigente e concorrente morale, i quali avevano beneficiato quanto meno in parte dei flussi finanziari provenienti dal sistema fraudolento basato sull'emissione di fatture per operazioni inesistenti e sulla sottrazione dalle casse della società (omissis) fiscalmente beneficiata dal risparmio di spesa per le evasioni delle imposte sui redditi e dell'IVA, delle somme di denaro per un importo accertato di euro 805.300,00 versate apparentemente per il pagamento degli importi fatturati dalle c.d. cartiere ma che anziché essere rigirate nelle casse di detta società, erano state riversate su altre tre società (denominate '(omissis)', '(omissis)', '(omissis)'), riconducibili ai predetti indagati, e per una piccola parte direttamente agli indagati stessi, in particolare per euro 27.520,00 a favore del (omissis).

I giudici di merito evidenziavano come, sulla scorta di quanto ricostruito dalla Guardia di Finanza, fossero state poste in essere delle condotte di appropriazione fraudolenta delle risorse della società '(omissis)' in danno dei soci (con contestazione di un reato di truffa al capo 4) e fossero state poste in essere delle condotte di autoriciclaggio (contestate al capo 5), attraverso il reimpiego delle risorse sottratte alla società (omissis) nelle attività imprenditoriali svolte dagli indagati attraverso le predette tre società (omissis) ritenendo così che il (omissis) avesse reimpiegato parte del corrispettivo dell'IVA evasa nell'autoriciclaggio ascrittogli al capo 5.

Il G.i.p. aveva, pertanto, disposto il sequestro preventivo funzionale alla confisca diretta della somma pari ad euro 27.520 nei confronti di (omissis) ed in subordine il sequestro per equivalente su altri beni dello stesso valore, nonché il sequestro preventivo funzionale alla confisca diretta del denaro pari ad euro 694.650,00, ritenuto corrispondente all'importo accertato come trasferito dalle cc.dd. cartiere alle società (omissis) riconducibili ai predetti indagati, e qualora non fossero rinvenute nel patrimonio delle anzidette società, alla confisca per equivalente dei beni nella disponibilità del (omissis) e del (omissis) fino alla concorrenza di detto importo.

Nella motivazione del suo provvedimento il G.i.p. aveva ritenuto dette somme correlate al profitto del reato tributario di cui al capo 1, perché pervenute a (omissis)



ed alle società "(omissis)" dopo essere state versate dalla (omissis) alle cartiere.

Il Tribunale in sede di riesame aveva confermato l'ordinanza cautelare ed il decreto con cui era stato disposto il sequestro preventivo, ma la Corte di Cassazione, Seconda Sezione, con la sentenza n.1278/2021 del 10 settembre 2021 aveva annullato con rinvio perché la motivazione era carente nella parte in cui *"era stato ritenuto configurabile il riciclaggio del risparmio di spesa derivante dalla minore imposta pagata per effetto del reato di cui all' art. 2 d.lgs. 74/2000, non potendosi, certamente, ritenere che le somme ricevute dall'indagato di cui si fa cenno nell' ordinanza impugnata (provenienti prevalentemente a titolo di corrispettivo per le fatture inesistenti) possano costituire tout court il provento del delitto di frode al capo 1)".*

Andava chiarito sulla base di quali risultanze fosse evincibile che l'indagato, in concorso con il coindagato (omissis), legale rappresentante della società (omissis), avesse conseguito la disponibilità del profitto inteso unicamente come il "risparmio di spesa" derivante dalla commissione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, dovendosi ritenere altrimenti fondata la contestazione difensiva secondo cui sarebbe configurabile, al più, il reato di cui all'art. 648-ter 1, comma 2 cod.pen., che in ragione dei limiti edittali non consente l'applicazione della misura custodiale inframuraria.

In sede di rinvio, il Tribunale ha confermato il sequestro preventivo senza occuparsi della misura cautelare personale, non più oggetto del ricorso, ritenendo che il profitto del reato tributario, sebbene formalmente a vantaggio della società (omissis), era stato incassato dai predetti indagati, e quindi anche dal (omissis) attraverso il meccanismo fraudolento sopra descritto.

Inoltre, quanto alla clausola di salvaguardia di cui all'art. 12-bis, comma 2, d. lgs. 74/2000, secondo cui la confisca ed il sequestro ad essa funzionale non operano per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario, il pagamento di soli 157.000 euro non era sufficiente a raggiungere l'importo dell'evasione dell'IVA pari ad euro 1.619.110.

2. Tramite il proprio difensore di fiducia, (omissis) ha proposto ricorso chiedendo l'annullamento del provvedimento impugnato ed articolando le seguenti censure, con un unico motivo, ex art. 606 comma 1 lett. b) e c) cod.proc.pen., in relazione all' art. 627, comma 3, cod. proc. pen. per violazione del principio di diritto enunciato nella sentenza rescindente e per l'erronea individuazione del delitto di frode fiscale di cui al capo 1), quale delitto generatore del profitto oggetto del sequestro.



Il Tribunale non ha tenuto conto di quanto affermato dalla Cassazione in merito al profitto del reato di frode fiscale - consistente nel risparmio di spesa - per effetto delle utilizzo delle fatture per operazioni inesistenti con riguardo tanto alle imposte dirette che con riguardo all' IVA, che poteva essere riferito esclusivamente, in capo alla contribuente (omissis) che ne aveva fruito direttamente dopo la presentazione della dichiarazione fiscale con la quale era stato fatto uso delle fatture in questione.

Conseguentemente, le somme poi pervenute all'indagato dal pagamento a titolo di corrispettivo delle operazioni inesistenti fatturate dalle c.d. cartiere e, poi, reinvestite nelle attività economiche di cui al capo 5) non potevano costituire il provento del delitto di frode fiscale di cui al capo 1), atteso che nei reati tributari il profitto è costituito, per giurisprudenza pacifica, dall'imposta evasa, e considerato che il (omissis) non aveva mai avuto la disponibilità del profitto illecito derivante dal delitto di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, proprio perché tale profitto, coincidente con il risparmio fiscale, si era generato direttamente ed esclusivamente in capo alla società (omissis)

Pertanto, l'importo di circa euro 1.600.000,00 versato in pagamento IVA da parte della (omissis) alle società cartiere e poi confluito attraverso le società (omissis) nella disponibilità degli indagati, non costituisce il profitto monetizzato del reato fiscale, poiché il vantaggio economico della frode fiscale di cui al capo 1), coincidente con il risparmio di imposta, si è prodotto direttamente in capo alla società (omissis) e le somme servite per pagare le false fatturazioni non erano il provento della frode fiscale quanto piuttosto il mezzo attraverso cui questa era stata realizzata.

Inoltre, si osserva che, come comprovato in atti, il preteso vantaggio fiscale della (omissis) in materia di IVA per le annualità 2014, 2015 e 2016 era in avanzata fase di definizione agevolata risultando già versato l'importo di euro 157.000,00, sicché doveva trovare applicazione la clausola di salvaguardia di cui all' art. 12-*bis* comma 2 d. lgs. 74/2000 secondo cui la confisca ed il sequestro ad essa funzionale non operano per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato.

In estrema sintesi dalla ricostruzione dei fatti non controversa posta a fondamento della ordinanza impugnata emerge che i reati tributari contestati al capo 1, hanno generato un profitto per la società giapponese (omissis)



che si è avvalsa delle false fatturazioni in sede di dichiarazione redditi e IVA, ma il sequestro non è stato disposto nei confronti della predetta società, perché questa società è stata a sua volta ritenuta danneggiata dalla truffa di cui al capo 4), con cui i due indagati (omissis) si sarebbero appropriati delle somme di denaro versato alle c.d. cartiere in relazione alle fatture emesse per operazioni inesistenti e fatte poi confluire sui conti di società ad essi riferibili.

Quindi, il sequestro funzionale alla confisca diretta degli importi sottratti dalle casse della società (omissis) nei confronti di (omissis) poteva essere disposto per il profitto della truffa (capo 4), o eventualmente del riciclaggio (capo 5), ma il G.i.p. non ha provveduto in tal senso, avendo disposto il sequestro preventivo solo in relazione al profitto del reato tributario di cui al capo 1), confondendo però il profitto del reato tributario, appannaggio della società giapponese, con il profitto della truffa.

Deve, peraltro, osservarsi che il Tribunale per il riesame cautelare non può confermare il sequestro per un fatto diverso da quello indicato dal G.i.p. a supporto del provvedimento cautelare in sede di applicazione della misura reale, potendo solo procedere ad una diversa qualificazione giuridica dei fatti.

Costituisce un principio pacifico che in sede di riesame, il tribunale può confermare il provvedimento di sequestro anche sulla base di una diversa qualificazione giuridica del fatto in relazione al quale è stato ravvisato il "fumus commissi delicti", ma non può porre a fondamento della propria decisione un fatto diverso (Sez. 6, n. 18767 del 18/02/2014, Giacchetto, Rv. 259679 - 01).

Quindi, al di là della finalità fraudolenta in concreto perseguite dagli autori dei reati tributari, deve essere tenuto distinto il profitto del reato tributario, appannaggio diretto della società e dei suoi amministratori, suscettibile di confisca diretta e per equivalente dell'importo pari all'IVA evasa (1.600.000,00) nei confronti della società stessa e, in caso di incapienza della società, nei confronti degli autori del reato ((omissis) , dal profitto dei reati di truffa e riciclaggio.

E' evidente la confusione che è stata fatta con il sequestro disposto in funzione della confisca diretta e/o per equivalente dell'importo minore (600 mila euro circa), relativo al denaro sottratto alla società giapponese e fatto confluire tramite le cartiere nella disponibilità degli indagati, che non costituisce il profitto del reato tributario, ma della truffa.

Il profitto del reato tributario è riferibile solo alla società giapponese (omissis) che si è avvantaggiata del risparmio fiscale (pari all'imposta IVA ed alle imposte dirette evase), e giustifica il sequestro per equivalente nei confronti dell'amministratore e del suo complice solo se non sia possibile il sequestro diretto del profitto nei confronti della società avvantaggiata.

Costituisce principio consolidato in materia tributaria che il sequestro e la confisca possono essere disposti per equivalente anche nei confronti degli autori del reato tributario, ma sempre che non sia possibile operare il sequestro diretto nei confronti della persona giuridica.

Con la sentenza Gubert n. 10561 del 30/01/2014 delle Sez. U. è stato affermato, infatti, che *«non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti degli organi della persona giuridica per reati tributari da costoro commessi, quando sia possibile il sequestro finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa in capo a costoro o a persona (compresa quella giuridica) non estranea al reato»*.

Già con la sentenza rescindente del 10 settembre 2021 la Cassazione nell'annullare la prima ordinanza emessa dal Giudice dell'impugnazione cautelare aveva ribadito il principio pacifico che il profitto del reato previsto dall'art. 2 d.lgs 74 del 2000 è costituito dal risparmio di imposta.

In subjecta materia è stato già affermato che non costituiscono il profitto del reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 274 del 2000 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) le somme fittiziamente fatte pervenire ad una società per dare parvenza di effettività all'emissione, da parte della stessa, di fatture relative ad operazioni inesistenti, in quanto il profitto del predetto reato coincide con il risparmio di imposta che si ricava attraverso l'annotazione in contabilità e successiva indicazione delle anzidette fatture nelle prescritte dichiarazioni fiscali (Sez. 5, n. 36870 del 14/05/2013 - dep. 06/09/2013, P.M. in proc. Ragosta, Rv. 256945; Sez. 3, n. 1657 del 27/09/2018 - dep. 15/01/2019, Di Giambattista Luca, Rv. 275474).

Quindi le somme di denaro versate per il pagamento delle operazioni sottese alle fatturazioni per operazioni inesistenti non rappresentano il provento o il profitto del reato tributario ma solo il mezzo con cui il reato è stato commesso.

Secondo le logiche proprie del reato tributario tali somme avrebbero dovuto essere restituite alla società utilizzatrice delle false fatturazioni, ma nel caso in esame, l'amministratore delegato ^(omissis) con il concorso del dirigente

si sarebbero appropriati del denaro della società fiscalmente avvantaggiata, riversando tali somme sui conti di altre società con cui operavano autonomamente, integrando così le ulteriori e diverse condotte di reato della truffa ai danni dei soci della ^(omissis) e dell'autoriciclaggio, ascritte ai capi 4 e 5.

Senonché nei confronti di ^(omissis), il sequestro delle somme uscite dalla società utilizzatrice delle false fatturazioni si ricollega non al profitto del reato tributario ma al profitto della truffa ai danni della società.

Quindi, il sequestro sarebbe valido se fosse stato emesso in funzione della confisca diretta del profitto della truffa riferito al denaro o agli altri beni che ne sono il diretto reimpiego.

Ma in questo caso è stato disposto un sequestro per equivalente nei confronti del ricorrente (omissis) senza fare riferimento al titolo di reato che lo legittimava, ovvero il reato di truffa, ma in rapporto al profitto del delitto tributario.

È irrilevante che la società che ha conseguito il profitto del reato tributario abbia poi subito una truffa che ne ha annullato il vantaggio patrimoniale.

In definitiva risulta che la società giapponese ha pagato realmente i costi fittizi delle operazioni generatrici il credito IVA, ma ciò è la conseguenza della condotta truffaldina ai danni della società posta in essere dai predetti organi amministrativi che hanno drenato il denaro della società verso altre iniziative imprenditoriali (le società (omissis)).

In conclusione, va fatto ordine nei titoli di reato per i quali il sequestro è stato disposto perché il sequestro per equivalente non è ammissibile per i reati diversi da quelli considerati dalle norme di riferimento ai sensi dell'art. 648-*quater* cod. pen. e per i reati tributari ai sensi dell'art. 12-*bis* del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Va osservato che per il reato di autoriciclaggio, il G.i.p. aveva già escluso il sequestro delle somme versate per il reimpiego perché ha ritenuto che il profitto del riciclaggio non era dimostrato, essendo stato accertato solo il reimpiego del denaro sottratto dalle casse della (omissis), che costituisce il profitto della truffa provento dell'appropriazione fraudolenta, in difetto della prova che detto reimpiego abbia poi generato un ulteriore e diverso profitto (profitto del riciclaggio).

Va, infine, considerato che la disposizione di cui all'art.12-bis, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, introdotta dal d.lgs. n.158 del 2015, secondo cui la confisca diretta o di valore dei beni costituenti profitto o prezzo del reato «non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro», non assume alcuna rilevanza ove si ritenga che il profitto del reato posto a base del sequestro nei confronti di (omissis) non è costituito dal reato tributario ma dalla truffa.

Deve essere, pertanto, disposto l'annullamento dell'ordinanza impugnata con rinvio per nuovo esame al Tribunale di Torino perché chiarisca i fatti-reato posti a base del sequestro, tenendo conto della facoltà in sede di impugnazione cautelare di dare ai fatti anche una diversa qualificazione giuridica rispetto alle valutazioni operate in sede di applicazione del sequestro, che appaiono errate per quanto sopra osservato in ordine alla individuazione del profitto del reato da sottoporre a sequestro.



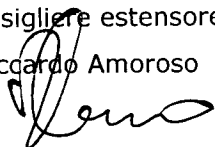
P.Q.M.

Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia per nuovo giudizio al Tribunale di Torino competente ai sensi dell'art. 324, co. 5, cod.proc.pen.

Così deciso in Roma il giorno 15 febbraio 2022

Il Consigliere estensore

Riccardo Amoroso



Il Presidente
Pierluigi Di Stefano

