

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. LIBERATI Giovanni - Presidente

Dott. GENTILI Andrea - Consigliere

Dott. MACRI Ubalda - Consigliere

Dott. SEMERARO Luca - Consigliere

Dott. AMOROSO C. Mari - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(OMISSIS), nato a Roma il 4/07/1984;

Avverso l'ordinanza del Tribunale di Milano del 08/09/2021

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere MARIA CRISTINA AMOROSO;

Lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. PRATOLA Gianluigi, che ha concluso chiedendo l'inammissibilit  del ricorso;

Udito l'Avv. (OMISSIS), difensore di (OMISSIS), che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. In data 12 luglio 2021, il Gip del Tribunale di Milano convalidava il decreto di sequestro preventivo d'urgenza emesso dal pubblico ministero nell'ambito del procedimento concernente l'asserita commissione di diciannove condotte di cui all'articolo 2, Decreto Legislativo n. 10 marzo 200, n. 74, in relazione alle societ  del gruppo (OMISSIS), operante nel settore delle pulizie alberghiere.

Secondo quanto emerso all'esito delle indagini svolte dalla Guardia di finanza e dall'agenzia delle entrate, il gruppo (OMISSIS), facente capo a (OMISSIS), operava sistematicamente con collaudate modalit  fraudolente.

In particolare, le cosiddette "società operative" del gruppo si interfacciavano con le strutture alberghiere concludendo contratti di appalto per servizi di pulizia e facchinaggio, le relative prestazioni, però, venivano "subappaltate" a società differenti aventi solo formalmente una struttura autonoma e distinta dalle loro committenti e solo formalmente in carico il personale dipendente da destinare allo svolgimento dei servizi oggetto dei contratti di appalto.

In tale contesto si inserivano altresì le cosiddette società di "supporto tecnico" cui era demandato il compito di occuparsi della gestione amministrativa e contabile del gruppo e della consulenza in materia di lavoro.

Lo schema della frode era quindi caratterizzato essenzialmente dalla simulazione dei contratti di subappalto stipulati tra le società operative e le società subappaltatrici, che fungevano da meri serbatoi di personale, e dalla parallela simulazione dei contratti di lavoro tra questi ultimi e il personale dipendente.

Il sistema di intermediazione illecita di manodopera da parte delle società subappaltatrici a vantaggio delle società operative è stato ricostruito in ragione del contenuto di numerose e-mail e documenti posti in sequestro, grazie ai copiosi accertamenti bancari patrimoniali e alle assunzioni e sommarie informazioni di alcuni lavoratori.

In questo contesto al (OMISSIS) si contestava di essere stato, per gli anni di cui alla incolpazione provvisoria, il commercialista delle società del gruppo e, in tale qualità, di aver preso parte al meccanismo fraudolento posto in essere dai rappresentanti legali delle società coinvolte, con l'aggravante di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13 bis.

2. Il riesame proposto dal prevenuto nei confronti dell'ordinanza del Gip veniva rigettato con ordinanza del Tribunale del 10/9/2020.

3. Avverso quest'ultimo provvedimento il (OMISSIS), tramite il proprio difensore, ha proposto ricorso per cassazione affidando le doglianze ad un unico motivo.

4. Si deduce la nullità dell'ordinanza per violazione di legge e vizio di motivazione in relazione agli articoli 125, 321 e 324 c.p.p. e del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 2 e 13-bis, ultimo comma, ritenendo apparente e apodittica la motivazione resa dal tribunale del riesame in punto di *fumus commissi delicti* sul ruolo di consulente fiscale del (OMISSIS) nell'ambito del gruppo (OMISSIS), nonché in relazione al contributo concorsuale fornito dall'indagato per le vicende per cui è procedimento.

Più specificamente nel ricorso si censura innanzitutto l'argomentazione svolta dal tribunale del riesame in base alla quale le questioni sollevate dalla difesa in ordine alla contestazione della circostanza aggravante di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13-bis, non sarebbero sorrette da un interesse concreto e attuale trattandosi di un'impugnazione in materia di cautela reale, in ipotesi, peraltro, di confisca obbligatoria.

Sul punto si evidenzia che l'interesse concreto ed attuale ad impugnare la suddetta circostanza sarebbe determinato dal fatto che la valutazione sulla sua sussistenza è determinante ai fini del *fumus sotteso* alla misura cautelare reale adottata.

Si contesta, inoltre, l'erronea applicazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13-bis comma 3, e l'omessa motivazione del tribunale della libertà in ordine alla qualifica di commercialista da parte del (OMISSIS) delle società per cui è procedimento evidenziando che non

aveva mai predisposto ne' trasmesso le dichiarazioni fiscali delle società del gruppo e che tale attività era stata, invece, svolta da altri soggetti estranei alle indagini

A fronte di tali elementi, l'ordinanza del riesame, ad avviso del ricorrente, si sarebbe limitata ad affermare che le condotte tenute dall'indagato erano indicative del fatto che fosse un "soggetto a servizio del gruppo", in questo modo eludendo il vero tema avente ad oggetto la qualifica di commercialista rilevante ai fini della contestazione dell'articolo 13-bis citato.

L'ordinanza impugnata in sintesi ad avviso della difesa "sposta il campo di valutazione dei fumus dei presupposti del concorso qualificato e dei diritti di quelle incolpazione a quello del concorso generico nei reati propri sottraendosi a quella valutazione complessiva della condotta che esige il consolidato principio di diritto a mente del quale per la configurabilità del concorso nel reato tributario del consulente fiscale si richiede un contributo di quest'ultimo che sia concreto consapevole seriale e ripetitivo e che professionista sia stato consapevole e cosciente ispiratore della frode".

## CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso e' inammissibile.

Quanto alle doglianze rivolte al provvedimento impugnato nella parte introduttiva del primo motivo di ricorso afferenti l'interesse ad impugnare, esse appaiono generiche e pertanto inammissibili.

La censura si limita a riportare i principi di diritto riferiti al tema della necessita' dell'interesse concreto ed attuale ad impugnare il punto della decisione relativo alla configurabilità di una circostanza aggravante, senza tuttavia dedurre argomenti specificamente volti a contrastare le affermazioni dei giudici del riesame in ordine alla carenza di interesse a sollevare una tale doglianza, con la conseguente mancanza nella censura della necessaria specificita', sia intrinseca sia estrinseca.

2. Manifestamente infondate sono anelie le censure che contestano la sussistenza dell'aggravante di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13-bis, comma 3.

Va premesso che la disposizione prevede: "Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della meta' se il reato e' 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".

Il dato normativo, per la configurabilità dell'aggravante, non si limita a richiedere che il fatto di reato sia commesso "nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale", ma esige anche che questa sia "svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario".

Cio' comporta che la nozione di "professionista" e' impiegata in termini generali senza evocare una particolare professione, e quindi puo' essere riferita a qualunque attività professionale che legittimamente si occupi di consulenza fiscale.

In questo senso, in effetti, si e' espressa la giurisprudenza penale di legittimita', affermando che e' doveroso "attribuire alla nozione piu' generale di professionista, in assenza di richiami specifici, un significato sostanziale, ricomprendendovi cioe' chiunque svolga attività di consulenza fiscale nell'esercizio della sua professione (dunque commercialisti, avvocati, consulenti e cosi' via)" (cosi' Sez. 3, n. 36212 del 03/04/2019, Martini, massimata per altro, in motivazione).

3. Tanto premesso, va osservato che i giudici milanesi, con argomentazioni immuni dai vizi censurati, hanno affermato che la ricostruzione dei fatti, mai contestata dal ricorrente, offre invece plurimi elementi idonei a configurare l'esistenza del fumus del reato aggravato.

Si e' evidenziato che (OMISSIS) e' stato coinvolto nella predisposizione delle fatture che tutte le subappaltatrici formalmente emettevano nei confronti delle societa' operative sulla base delle indicazioni provenienti da queste ultime, e che tale attivita' veniva svolta sia a favore delle cooperative cui era vincolato da un formale rapporto di lavoro quale formale addetto alla contabilita', sia per le societa' subappaltatrici con cui non aveva alcun formale rapporto di lavoro.

Si e' altresì messo in luce che egli ha operato in modo continuativo per un lasso importante di tempo in favore del meccanismo fraudolento disvelato dalle indagini valorizzando gli elementi dai quali e' desumibile la sua piena consapevolezza dell'essere le societa' subappaltatrici mere scatole vuote riconducibili a un unico centro di interesse costituito dal gruppo (OMISSIS).

Si e' aggiunto inoltre che il (OMISSIS) che, come indicato dalla stessa difesa, si e' interessato anche di attivita' diverse dalla materiale compilazione delle fatture di concerto con le societa' utilizzatrici, come emerge dalle e-mail in atti e che egli, alla data del 23/4/2021 operava nella qualita' di consulente e trasmetteva le denunce retributive e contributive UniEmens per conto di numerose "societa' serbatoio" di personale in rapporti con il gruppo (OMISSIS).

4. Richiamando tali circostanze, quindi, il Tribunale del Riesame di Milano ha congruamente ed esaustivamente dato conto del ruolo svolto dall'indagato, dal che discende l'inammissibilita' del ricorso, in quanto volto a censurare l'adeguatezza e la logicita' della motivazione, dunque doglianze non consentite nella materia delle misure cautelari reali, posto che la motivazione del provvedimento impugnato non puo' certo dirsi apparente, ma e' anzi esaustiva e corretta.

Conseguono la condanna del ricorrente alle spese processuali e di Euro tremila in favore della Cassa delle Ammende.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro tremila in favore della Cassa delle Ammende.