26483-22

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Giovanni Liberati	- Presidente -	Sent. n. sez. 643
Andrea Gentili		CC – 05/04/2022
Luca Semeraro		R.G.N. 44060/2021
Antonio Corbo		
Alessandro Maria Andronio	- Relatore -	

DEPOSITATA IN CANCELLERIA

11 LUG 2022

IL CANCELLIERE ESPERTO

Laura Mariani

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis) , nato a (omissis)

avverso il decreto del 16/11/2021 del Gip presso il Tribunale di Brescia

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Alessandro Maria Andronio;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Marilia di Nardo, ai sensi dell'art. 23, comma 8, del d.l. n. 137 del 2020, che ha concluso chiedendo che il ricorso sia rigettato;

udito il difensore, avv. (omissis) .

RITENUTO IN FATTO

1. Con decreto del 16 novembre 2021, il Gip del Tribunale di Brescia ha disposto il sequestro preventivo per equivalente nei confronti dell'indagato, relativamente al reato di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, a lui contestato perché, quale amministratore unico dal 25/10/2017 al 16/04/2019 della (omissis) S.r.l., al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per il periodo di imposta 2018, indicava nella relativa dichiarazione elementi passivi fittizi per un

ammontare complessivo imponibile pari ad € 1.077.390,57 cui corrispondeva un'IVA indebitamente detratta per un importo pari a € 237.025,92 avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti emesse dalle "cartiere" (omissis) di (omissis) (omissis) e (omissis) S.r.l.

2. Avverso il decreto l'indagato ha proposto, tramite il difensore, ricorso per cassazione, chiedendone l'annullamento.

2.1. Con un primo motivo di doglianza, il ricorrente eccepisce l'incompetenza territoriale del Gip del Tribunale di Brescia, ritenendo invece la competenza dell'autorità giudiziaria di Genova, e denunciando, quindi, la violazione degli artt. 2 e 18, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000. A supporto della sua tesi, lo stesso precisa che la (omissis) S.r.l. risulterebbe essersi trasferita dalla provincia di Brescia alla provincia di Genova il 17/04/2019, mentre la presentazione della dichiarazione IVA di cui all'incolpazione sarebbe stata effettuata il successivo 18/04/2019: in considerazione del fatto che il domicilio fiscale è coincidente con la sede legale della società, che risulterebbe essere dal 17/04/2019 in Genova, sarebbe di tutta evidenza che la competenza territoriale per il procedimento *de quo* dovrebbe riconoscersi in capo al Gip presso il Tribunale di Genova. A supporto della sua ricostruzione, il ricorrente richiama l'art. 18, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000, ove si stabilisce che la competenza per territorio per i reati del Capo I del Titolo II del medesimo decreto è quella del luogo in cui la società contribuente ha il domicilio fiscale.

2.2. Con un secondo motivo di ricorso, il ricorrente lamenta la violazione degli artt. 309 e 321, comma 2, cod. proc. pen., nonché dell'art. 12-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000. Più precisamente – secondo la sua ricostruzione – con ordinanza del 18 agosto 2021, il Gip del Tribunale di Brescia aveva disposto il sequestro preventivo per equivalente nei confronti del ricorrente per il reato di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000. Avverso l'ordinanza era stato proposto riesame *ex* art. 324 cod. proc. pen. e il Tribunale di Brescia, con ordinanza del 26 ottobre 2021, aveva: ritenuto assorbente la questione relativa alla congruità motivazionale del *periculum in mora* rispetto alle altre questioni formulate dalla difesa; riconosciuto il vizio di motivazione circa l'esistenza delle esigenze cautelari; conseguentemente, annullato il provvedimento impugnato. Il pubblico ministero aveva quindi ritenuto di non impugnare l'ordinanza emessa all'esito del riesame. Tuttavia, lo stesso aveva provveduto successivamente a stralciare la posizione del (omissis), unitamente a quella di altri indagati tutti attinti dall'ordinanza di sequestro originaria, formando un separato procedimento e formulando la richiesta di emissione di un nuovo decreto di sequestro preventivo per la stessa incolpazione, essendo stato annullato il precedente. Prontamente lo stesso Gip presso il

Tribunale di Brescia che aveva sottoscritto l'ordinanza annullata aveva licenziato un nuovo decreto di sequestro preventivo per lo stesso fatto, sostenendo che l'annullamento del provvedimento precedente, che aveva disposto il sequestro da parte del Tribunale di Brescia il 26 ottobre 2021, era stato delibato per motivi meramente formali, così da ritenere la legittimità della reiterazione della misura ablativa.

Il ricorrente sostiene, in questa sede, che in realtà il Gip presso il Tribunale di Brescia con il primigenio provvedimento si sarebbe ben rappresentato l'esigenza cautelare del *periculum in mora* ma, in adesione ad un determinato filone giurisprudenziale, avrebbe ritenuto che fosse irrilevante la motivazione dell'esistenza dello stesso in relazione al sequestro per equivalente a fini di confisca *ex* artt. 321, comma 2, cod. proc. pen. e 12-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, con ciò evitando la valutazione di merito circa l'esigenza cautelare del *periculum in mora* sottesa all'applicazione della misura ablativa, in quanto di per sé stessa evidente in ragione della ineluttabilità della confisca. Si osserva ulteriormente che l'*iter* motivazionale adottato nel primigenio provvedimento non potrebbe qualificarsi quale mera assenza di autonoma valutazione di un requisito normativo tale da potersi definire vizio formale e consentire di licenziare un nuovo provvedimento ablativo; infatti, il percorso motivazionale adottato dal giudice nella prima ordinanza di sequestro costituirebbe una vera e propria valutazione nel merito anche dell'esigenza cautelare del *periculum in mora*.

2.3. Con un terzo motivo di ricorso, il ricorrente si duole della violazione degli artt. 2, comma 6, e 8 del d.lgs. n. 74 del 2000.

Si lamenta che il sequestro è stato disposto nonostante le risultanze documentali in atti diano conto del fatto che l'addebito di avere presentato la dichiarazione IVA il 18/04/2019 non è ascrivibile all'indagato, in quanto in data 17/04/2019 costui aveva cessato la carica di amministratore nonché la titolarità della società per atto di notaio. A conferma di tale circostanza, si afferma che in atti vi sarebbe non solo il rogito notarile sopra evocato, ma anche la scrittura privata sottoscritta dal nuovo amministratore della società (omissis) che, in data 17/04/2019, ordinava al professionista incaricato di tenere le scritture societarie di procedere alla presentazione della dichiarazione IVA 2018. Tale circostanza sarebbe confermata anche da visura camerale.

Il Gip presso il Tribunale di Brescia sarebbe incorso in errore ascrivendo al ricorrente la presentazione della dichiarazione IVA in data 18/04/2019 pur risultando dalla stessa incolpazione che questo era decaduto dalla carica di amministratore il 16/04/2019. A conferma di questa ricostruzione, il ricorrente ricorda che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 è reato proprio e a

consumazione istantanea, questo implicherebbe che esso può essere commesso esclusivamente da chi ha la legale rappresentanza della società secondo le norme civilistiche e si perfeziona nel momento in cui la dichiarazione è presentata agli uffici finanziari; inoltre, la natura istantanea del delitto in disamina si desumerebbe dalla lettera della norma, laddove la condotta sanzionata è espressamente cristallizzata in quella di "indicare"; opzione lessicale che sarebbe rappresentativa di una scelta precisa del legislatore del 2000. Egli infatti, con il suo intervento di riforma, avrebbe deciso di abbandonare il previgente modello del cosiddetto reato prodromico già compendiato dall'art. 4 della legge n. 516 del 1982 che puniva *ex se* anche il semplice inserimento nella contabilità di fatture per operazioni inesistenti, decidendo invece di focalizzare il momento consumativo del reato di dichiarazione fraudolenta esclusivamente nella presentazione all'amministrazione finanziaria. A riprova di questa ricostruzione, il ricorrente richiama l'art. 6 del d.lgs. n. 74 del 2000 il quale prevede la non punibilità del reato di falsa dichiarazione a titolo di tentativo. Da questo logicamente discenderebbe che, a differenza di quanto stabilito nel vigore della normativa precedente, le condotte pregresse alla presentazione della dichiarazione quali, ad esempio, le condotte di mera annotazione di fatture per operazioni inesistenti resterebbero penalmente irrilevanti in relazione alla fattispecie di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000.

2.4. Con un quarto motivo di ricorso, si lamenta la violazione degli artt. 125 e 321 cod. proc. pen.

Il ricorrente asserisce che un'ulteriore ragione di censura sarebbe ravvisabile nella motivazione *per relationem* sul *fumus commissi delicti*, in considerazione del fatto che nel provvedimento impugnato si afferma testualmente: «dal contenuto dell'ordinanza di custodia cautelare in carcere emessa da questo giudice in data 18/08/2021 (eseguita il 13/09/2021) segnatamente da quanto è stato illustrato al paragrafo C4 di tale provvedimento, da intendersi qui integralmente richiamato, emerge il quadro gravemente indiziario dei reati fiscali meglio indicati in rubrica». Secondo la prospettazione difensiva, il vizio di motivazione è in proposito evidente, poiché il giudice non avrebbe potuto richiamare quanto da lui scritto in diverso procedimento (nella prima ordinanza di sequestro poi annullata), i cui atti non risulterebbero compendiati nel procedimento relativo al sequestro in disamina; per di più, non avrebbe potuto così operare rievocando il primigenio provvedimento proprio perché annullato dal Tribunale di Brescia in sede di riesame.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è infondato.

1.1. La prima doglianza – riferita alla violazione degli artt. 2 e 18, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000 e finalizzata ad eccepire l'incompetenza territoriale del Gip presso il Tribunale di Brescia, a favore di quello di Genova – è infondata.

In punto di diritto, si ricorda che, per giurisprudenza di legittimità consolidata in tema di reati tributari, la competenza per territorio determinata dalla connessione per i reati di emissione di false fatture e di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, trattandosi in ogni caso di reati di pari gravità, per l'irrilevanza *ex* art. 4 cod. proc. pen. della configurabilità di eventuali circostanze attenuanti, appartiene a norma dell'art. 16 cod. proc. pen. al giudice del luogo dove è stato commesso il primo reato, non potendo trovare applicazione i criteri previsti dall'art. 18 del d.lgs. n. 74 del 2000, posto che questi ultimi sono applicabili solo quando è contestato un singolo reato tributario (cfr. Sez. 3, n. 37858 del 04/06/2014, Rv. 260115). Nel caso di specie, il Gip ha emesso il decreto di sequestro preventivo per equivalente nell'ambito di un complesso procedimento che ha visto coindagati una pluralità di soggetti che, in concorso tra loro, hanno integrato – secondo l'ipotesi accusatoria – l'ipotizzata fattispecie delittuosa, così da radicare correttamente la competenza per territorio in capo all'autorità giudiziaria del luogo ove è stato commesso il primo reato, ossia in capo al Gip presso il Tribunale di Brescia.

A quanto sopra deve aggiungersi che va fatta applicazione dell'art. 35, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, il quale prevede che, in caso di variazione di alcuno degli elementi di cui al comma 2 o di cessazione dell'attività, il contribuente deve entro trenta giorni farne dichiarazione ad uno degli uffici indicati dal comma 1, utilizzando modelli conformi a quelli approvati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate; specificando ulteriormente che se la variazione comporta il trasferimento del domicilio fiscale essa ha effetto dal sessantesimo giorno successivo alla data in cui si è verificata. Quanto al caso di specie, all'interno del ricorso lo stesso ricorrente ammette che la variazione della sede legale della (omissis) S.r.l. dalla provincia di Brescia alla provincia di Genova si sia verificata il 17/04/2019, mentre la presentazione della dichiarazione IVA di cui all'incolpazione sarebbe stata effettuata il successivo 18/04/2019; dunque, il trasferimento della sede legale della società non può incidere sulla competenza per territorio in capo all'autorità giudiziaria di Brescia, producendo i suoi effetti solo a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla data in cui esso si è verificato, ovvero da un momento successivo alla commissione del reato.

1.2. Il secondo motivo di ricorso, con cui si lamenta la violazione degli artt. 309 e 321, comma 2, cod. proc. pen. nonché dell'art. 12-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, in relazione alla non configurabilità di un mero vizio formale nella ragione che ha portato il Tribunale di Brescia, in sede di riesame, ad annullare la primigenia

ordinanza del Gip presso il Tribunale di Brescia del 18 agosto 2021, è parimenti infondato.

Correttamente il Gip ha affermato che l'annullamento di un'ordinanza cautelare per motivi formali, quali la mancanza di un'autonoma valutazione da parte del giudice per le indagini preliminari dei requisiti normativi previsti per l'adozione della misura coercitiva, non impedisce la rinnovazione della misura, perché il divieto di rinnovazione, di cui all'art. 309, comma 10, cod. proc. pen., non si riferisce ai casi di annullamento *ex* art. 309, comma 9, cod. proc. pen. E l'applicazione di detto principio non determina la violazione del principio del *ne bis in idem*, né una disparità di trattamento rispetto alle ipotesi disciplinate dall'art. 309, comma 10, cod. proc. pen., trattandosi di una norma di carattere derogatorio rispetto al principio generale secondo cui, in tema di misure cautelari personali, il vincolo del giudicato cautelare interno opera solamente nel caso in cui vi sia stata una valutazione sul merito della domanda cautelare del pubblico ministero (*ex multis*, Sez. 6, n. 8695 del 09/01/2018, Rv. 272217; Sez. 2, n. 18131 del 13/04/2016, Rv. 267117). Non è poi possibile dubitare del fatto che si sia in presenza di una violazione di un mero onere motivazionale quale vizio formale del provvedimento, conformemente a quanto sancito dalla Corte di cassazione che si è in tal senso pronunciata nel dichiarare manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 309, comma 10, cod. proc. pen., per violazione dell'art. 3 Cost., nella parte in cui non prevede il divieto di rinnovazione dell'ordinanza applicativa della misura cautelare, salve eccezionali esigenze cautelari specificamente motivate, anche nel caso di annullamento disposto per mancanza di motivazione o di autonoma valutazione dei presupposti della misura, ai sensi dell'art. 309, comma 9, ultimo capoverso, cod. proc. pen. (Sez. 2, n. 48583 del 11/09/2018, Rv. 274466). E ciò, per il carattere derogatorio della previsione di cui all'art. 309, comma 10, cod. proc. pen. e la non assimilabilità delle carenze motivazionali all'esigenza di rispetto dei termini della procedura, che il legislatore ha discrezionalmente ritenuto di grado poziore.

Nel caso di specie, l'annullamento è stato disposto in sede di riesame dal Tribunale di Brescia con ordinanza del 26 ottobre 2021 per un vizio meramente formale quale il difetto di motivazione con riferimento al *periculum in mora*, ma questo – secondo quanto appena osservato – non può ritenersi di per sé ostativo all'adozione di un rinnovo della misura cautelare.

1.3. Il terzo motivo di ricorso – con cui si lamenta la violazione degli artt. 2, comma 6, e 8 del d.lgs. n. 74 del 2000, in relazione al fatto che l'addebito non sarebbe ascrivibile al ricorrente in quanto in data 17/04/2019 costui aveva cessato la carica di amministratore nonché la titolarità della società per atto di notaio – è infondato.

Contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, in tema di reati tributari, è configurabile il concorso nel reato di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 di coloro che – pur essendo estranei e non rivestendo cariche nella società a cui si riferisce la dichiarazione fraudolenta – abbiano, in qualsivoglia modo, partecipato a creare il meccanismo fraudolento che ha consentito all'amministratore della società, sottoscrittore della predetta dichiarazione, di avvalersi della documentazione fiscale fittizia, non ostando a ciò la natura istantanea del reato (*ex plurimis*, Sez. 3, n. 14815 del 30/11/2016, dep. 2017, Rv. 269650; Sez. 3, n. 14497 del 18/10/2016, dep. 2017, Rv. 269392; Sez. F., n. 35729 del 01/08/2013, Rv. 256579 – 01). Conseguentemente, seppure il ricorrente ha cessato la carica di amministratore nonché la titolarità della società per atto di notaio il 17/04/2019 mentre la dichiarazione IVA è stata presentata il 18/04/2019, questo non esclude il suo concorso nella fattispecie delittuosa ipotizzata, *a fortiori* in considerazione del fatto che la cessazione dalla carica di amministratore è avvenuta solo un giorno prima rispetto alla presentazione della dichiarazione IVA, momento in cui il reato istantaneo ipotizzato si è consumato. Del resto l'imputazione provvisoria si riferisce a lui non come legale rappresentante della società ma come autore materiale della condotta, circostanza non specificamente contestata neanche con il ricorso per cassazione.

1.4. Il quarto motivo – con cui si lamenta la violazione degli artt. 125 e 321 cod. proc. pen., sul rilievo che il giudice non avrebbe potuto richiamare quanto da lui affermato con la prima ordinanza di sequestro poi annullata in un diverso procedimento, i cui atti non risulterebbero compendiati nel procedimento relativo al sequestro in disamina – è infondato.

In primis, non assume rilevanza la circostanza che il provvedimento richiamato *per relationem* sia stato emesso in un diverso procedimento. Infatti, la motivazione *per relationem* di un provvedimento giudiziale è da considerare legittima quando l'atto di riferimento, non allegato o non trascritto nel provvedimento da motivare, sia specificato attraverso dati identificativi e, se non conosciuto, sia agevolmente conoscibile dall'interessato, indipendentemente dall'esistenza e dalla validità della sua notificazione, posto che questa non rappresenta l'unico modo attraverso cui gli atti sono conoscibili nel processo (cfr. Sez. 5, n. 11191 del 12/02/2002, Soriano, Rv. 221127 – 01; Sez. 3, n. 3148 del 24/11/1994, Giallombardo, Rv. 200303 – 01). Dunque, anche se l'ordinanza del 18 agosto 2021, a cui la motivazione *per relationem* fa richiamo, è stata emessa in un diverso procedimento penale, non è certo possibile dubitare del fatto che le argomentazioni contenute in detto provvedimento fossero note al (omissis), che a tale procedimento aveva partecipato in qualità di indagato.

Quanto al fatto che l'ordinanza del 18 agosto 2021, richiamata *per relationem*, sia stata annullata, deve ricordarsi che, in materia cautelare, la motivazione *per relationem* non dà luogo ad un provvedimento complesso, risultante cioè da più provvedimenti nello stesso convergenti, ma ad un documento unitario, semplificato nella sua veste grafica in quanto per la lettura di alcune parti della motivazione si rinvia ad altro documento di comune conoscenza; tuttavia non è necessario che il provvedimento richiamato sia definitivo ed immodificabile, in quanto l'eventuale annullamento o la modifica non ne fanno venir meno l'esistenza come realtà grafica, ma possono incidere solo indirettamente sul provvedimento richiamante allorché sia intervenuta una statuizione relativa al contenuto dell'ordinanza richiamata (*ex plurimis*, Sez. 6, n. 56455 del 04/12/2018, Rv. 274779; Sez. 3, n. 20568 del 29/01/2015, Rv. 263744; Sez. 3, n. 16034 del 10/02/2011, Rv. 250299; Sez. 1, n. 5021 del 14/10/1998, Rv. 212401).

Nel caso di specie, con ordinanza del 26 ottobre 2021 il Tribunale di Brescia, in sede di riesame, ha disposto l'annullamento dell'impugnata ordinanza di sequestro preventivo del Gip presso il Tribunale di Brescia del 18 agosto 2021, rilevando un vizio di motivazione con riferimento al requisito del *periculum in mora* ma non mettendo in discussione il quadro indiziario inerente alla posizione del ricorrente. Ciò implica che la motivazione *per relationem* dell'impugnato decreto del 16 novembre 2021, nella parte in cui rinvia all'ordinanza del 18 agosto 2021, non è viziata, ma deve ritenersi perfettamente sufficiente a soddisfare l'onere motivazionale imposto, a pena di nullità, dall'art. 125 cod. proc. pen. al giudice che con proprio provvedimento dispone il sequestro preventivo.

2. Alla luce di tali considerazioni, il ricorso deve essere rigettato, con condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso il 05/04/2022.

Il Consigliere estensore
Alessandro Maria Andronio

Il Presidente
Giovanni Liberati

IL CONSIGLIERE ESTENSORE
Laura Mariani