



13318 23

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

Composta da

GIOVANNI LIBERATI

- Presidente -

ACR
Sent. n. sez. 372/2023

SOCCI ANGELO

CC - 07/03/2023

LUCA SEMERARO

- Relatore -

R.G.N. 41801/2022

UBALDA MACRÌ

MARIA CRISTINA AMOROSO

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(omissis)

(omissis)

ato a

(omissis)

avverso l'ordinanza del 21/09/2022 del TRIB. LIBERTA' di CROTONE

udita la relazione svolta dal Consigliere LUCA SEMERARO;

sentite le conclusioni del PG GIANLUIGI PRATOLA

Il Proc. Gen. conclude per il rigetto del ricorso.

udito il difensore

Il difensore presente C

(omissis)

insiste nell'accoglimento del ricorso

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'ordinanza del 21 settembre 2022 il Tribunale del riesame di Crotona ha rigettato il riesame proposto da (omissis) (omissis) e confermato il decreto del Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Crotona del 8 giugno 2022, di sequestro preventivo di 8 polizze, di cui 7 a lui intestate, ritenendo sussistente il *fumus* del reato ex art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000 per avere, al fine di evadere le imposte sui redditi, indicato nelle dichiarazioni annuali del 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021 elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, evadendo le imposte per complessivi euro 1.978.588, 23.

2. Avverso tale ordinanza ha proposto ricorso per cassazione il difensore dell'indagato.

2.1. Con il primo motivo si deducono i vizi di violazione di legge anche per motivazione apparente. In estrema sintesi, il Tribunale del riesame avrebbe violato la normativa tributaria - gli artt. 28, 32, 44 e 45 del d.P.R. n.917 del 1968, 26 del d.P.R. n. 600 del 1973, 4 d.lgs. 74 del 2000 - nel non ritenere dimostrato, mediante le produzioni difensive ed in particolare attraverso la relazione del consulente tecnico di parte, che i redditi mediante i quali sono state acquistate le polizze non devono essere inseriti *ex lege* nella dichiarazione dei redditi perché costituiscono redditi da attività agricola e non di impresa, provengono dai contributi (omissis) a fondo perduto che sarebbero equiparati *ex lege* al reddito agrario, e da cedole e dividendi che sono tassati alla fonte.

Il ricorrente avrebbe, quindi, provato documentalmente la lecita provenienza delle provviste e l'esistenza di redditi che non devono essere indicati nella relativa dichiarazione: il Tribunale del riesame, però, non avrebbe correttamente applicato le norme sul regime tributario dei redditi ed avrebbe risposto con motivazione apparente ai motivi di riesame, limitandosi a negare che la provenienza dei redditi fosse certa.

2.2. Con il secondo motivo si deduce il vizio di violazione di legge, anche per motivazione apparente, nella parte in cui il Tribunale del riesame ha ritenuto che la difesa non abbia dimostrato l'origine lecita della provvista utilizzata per accendere le polizze n. (omissis)

}, in relazione al motivo di riesame

n.2.1. In estrema sintesi, il Tribunale del riesame non avrebbe valutato le circostanze di fatto indicate dalla difesa mediante la consulenza tecnica di parte, sulla origine di ciascuna polizza, indicate nelle pagine 17, 20-23, limitandosi ad una risposta apparente.

Inoltre, la polizza in sequestro n. (omissis) , dal valore di 500.000 euro, è stata sottoscritta non dall'indagato ma dalla F.lli (omissis) s.n.c. che avrebbe un volume di affari di circa 4 milioni di euro medio all'anno. Di tale polizza il ricorrente detiene solo il 25%, mentre nel determinare l'imposta evasa è stato attribuito all'indagato tutto il valore della polizza. Tale polizza, essendo di soggetto estraneo al reato, non avrebbe potuto essere sottoposta a sequestro preventivo. In sintesi, il ricorrente avrebbe provato per ciascuna polizza la sussistenza della provvista per accendere ed alimentarle e che le stesse non derivano da redditi non dichiarati.

2.3. Con il terzo motivo si deduce il vizio di violazione di legge nella parte in cui il Tribunale del riesame ha ritenuto sussistente il *fumus* del reato di dichiarazione infedele considerando corretta la contestazione provvisoria del reato in forma cumulativa senza indicazione dell'imposta evasa per ciascuna annualità e comprensiva anche degli anni 2015, 2016 e 2017, e irrilevante la dimostrazione oggettiva e documentale del mancato superamento della soglia di punibilità per tutte le annualità d'imposta, ad eccezione dell'anno 2019 (motivo di riesame 2.2.), seguendo l'impostazione accusatoria. La contestazione cumulativa per le annualità dal 2013 al 2021 non consente di verificare neanche l'astratta sussistenza del *fumus* per ogni singolo anno, non essendo indicato l'ammontare dell'imposta evasa ed il superamento della soglia di punibilità per ogni singolo anno di imposta.

Inoltre, le polizze sono state sottoscritte nel 1998, 2007, 2012, 2013, 2014, 2018 e 2019, sicché per gli anni 1998, 2007 e 2012 i reati sarebbero estinti per prescrizione. Per le altre annualità, il consulente tecnico di parte, seguendo la logica dell'accusa, avrebbe accertato che il superamento della soglia di punibilità sarebbe avvenuto solo nel 2019, non negli altri anni di imposta.

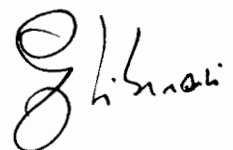
Il Tribunale del riesame avrebbe violato le norme sul doveroso controllo sulla sussistenza del *fumus* (pag.31-32 del ricorso) ed avrebbe totalmente omesso la verifica della soglia di punibilità.

2.4. Con il quarto motivo si deduce il vizio di violazione di legge per non avere risposto il Tribunale del riesame al motivo con cui si eccepiva l'estinzione del reato per prescrizione quanto alle condotte tenute nel 1998, 2007 e 2012.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato per le seguenti ragioni.

1.1. Se per l'emissione del decreto di sequestro preventivo non è necessaria la sussistenza dei gravi indizi di colpevolezza, come invece richiesto dall'art. 273 cod. proc. pen., è comunque necessario che il giudice valuti la sussistenza del *fumus delicti* in concreto, verificando in modo puntuale e coerente gli elementi in



preclude, anzi può rendere doverosa la indagine - negli ovvi limiti propri del giudizio di riesame delle misure cautelari reali - e la verifica, «nel singolo caso concreto», del «*fumus*» del reato ipotizzato dall'accusa, comprensivo dei riferimenti all'eventuale difetto di elemento soggettivo, purché «*ictu oculi*».

In luogo della gravità indiziaria va, dunque, controllata la motivazione sul *fumus commissi delicti* anche per dar corpo «... al collaudo della esistenza di un nesso di pertinenzialità fra il bene sequestrato e la fattispecie concreta di reato che ne costituisce il riferimento».

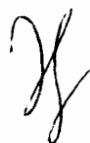
1.3. Deve affermarsi, in linea con i principi della sentenza Capasso, che il controllo, concreto, in relazione al *fumus* è relativo alla fattispecie penale oggetto della contestazione. Al controllo della sussistenza del *fumus* in relazione al reato contestato fa riferimento anche Sez. 3, n. 58008 del 11/10/2018, Morabito, Rv. 274693 - 01, secondo cui il Tribunale del riesame, in sede di controllo sui presupposti per l'adozione di una misura cautelare reale, deve verificare non solo la astratta configurabilità del reato, ma anche, in modo puntuale e coerente, tutte le risultanze processuali e, quindi, sia gli elementi probatori offerti dalla pubblica accusa, sia le confutazioni e gli elementi offerti dagli indagati che possano avere influenza sulla configurabilità e sulla sussistenza del *fumus* del reato contestato.

1.4. Nel caso in esame, il Tribunale del riesame non ha operato la verifica in concreto dell'esistenza del *fumus* in relazione alla fattispecie oggetto della contestazione: si è trincerato dietro l'inesistenza di poteri istruttori senza confrontarsi con la fattispecie astratta ascritta all'indagato al fine di verificare se gli elementi concretamente addotti dall'accusa, tenuto conto di quelli della difesa, concretizzano il *fumus* del delitto contestato.

1.4.1. È errata la tesi del Tribunale del riesame secondo cui la fase processuale giustificerebbe l'omessa indicazione per ciascun anno dell'imposta non dichiarata, perché la soglia di punibilità è, per costante giurisprudenza, un elemento costitutivo del reato; per altro, la soglia di punibilità, tenuto conto degli anni in contestazione, è diversa a seconda delle date di commissione dei reati, essendo mutata 4 volte dal 2000 sicché rispetto ad essa occorre un concreto e specifico accertamento, anche nella fase cautelare. Altrimenti, si realizzerebbe una illegittima compressione del patrimonio dell'indagato perché senza superamento della soglia di punibilità non vi è reato ed il sequestro preventivo non può essere disposto.

1.4.2. Per poter procedere al sequestro preventivo occorre che il fatto contestato, anche se ad ignoti, sia correlato ad una fattispecie astratta.

Nel caso dell'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000, il reato sussiste se l'agente, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare



inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente, è superata la soglia di punibilità – quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila – e se, congiuntamente, sussiste il presupposto di cui alla lett. b) dell'art. 4, la cui attuale formulazione è «... b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni».

1.4.3. Il Tribunale del riesame non ha verificato se la formulazione del capo di imputazione è tale da descrivere fatti penalmente rilevanti, mediante l'indicazione degli elementi attivi non dichiarati nel singolo anno di imposta o se, invece, sia stata solo indicata quella che sarebbe la somma complessiva dei redditi non dichiarati, per altro con un evidente errore quanto alla polizza intestata alla società il cui importo è ascritto ai redditi non dichiarati dal ricorrente.

Non ha verificato neanche se per ciascun anno di imposta sia stata superata la soglia di punibilità che è relativa all'imposta evasa e non agli elementi attivi non dichiarati.

La somma di € 1.978.588,23, come correttamente rilevato dalla difesa, non è l'entità dell'imposta evasa ma la somma del valore delle polizze indicate nella prima pagina dell'ordinanza impugnata.

La verifica concreta della sussistenza del *fumus* del reato contestato impone il confronto con il capo di imputazione: il Tribunale del riesame è tenuto a verificare se l'imputazione indichi, in relazione alla fattispecie astratta, l'entità della imposta per singolo anno di imposta o se dalla indicazione cumulativa dell'entità dell'imposta evasa – non dei redditi non dichiarati - sia in concreto verificabile il superamento della soglia di punibilità quale elemento costitutivo del reato senza il quale non è possibile procedere al sequestro. Il Tribunale del riesame deve, altresì, verificare se l'imputazione indichi il rapporto con gli altri elementi attivi indicati in dichiarazione, come previsto dalla norma e se poi in concreto l'ipotesi astratta si sia verificata, quanto meno a livello indiziario.

1.5. Va, altresì, evidenziato che la sussistenza del *fumus* è stata ritenuta esclusivamente perché vi è una sproporzione tra il valore delle polizze di cui il ricorrente ha la titolarità – che supererebbe di 4.49 volte il reddito dichiarato – ed i redditi dichiarati (pag. 8 dell'ordinanza impugnata); il *fumus* è stato, dunque, ritenuto sussistente solo in base ad un ragionamento induttivo che concerne, ancora una volta il reddito non dichiarato ma senza alcun riferimento all'imposta evasa e agli altri elementi costitutivi previsti dalla norma.

1.6. Per altro, è errata in diritto l'equiparazione tra la sproporzione delle somme investite nelle polizze e i redditi dichiarati e l'affermata illecita provenienza

delle stesse somme, senza alcuna dimostrazione dell'esistenza di un reato presupposto.

Il Tribunale del riesame è tenuto a verificare se i redditi con cui sono stati alimentate le polizze derivino effettivamente da redditi non dichiarati e che avrebbero dovuto essere dichiarati.

L'equiparazione effettuata dal Tribunale del riesame non è legittima neanche nelle misure di prevenzione, avendo affermato la giurisprudenza (cfr. Sez. U, n. 920 del 17/12/2003, dep. 2004, Montella, Rv. 226490, in motivazione) che «Il legislatore impiega il termine sproporzione e ciò rimanda non a qualsiasi difformità tra guadagni e capitalizzazione, ma ad un incongruo squilibrio tra questi, da valutarsi secondo le comuni regole di esperienza. La sproporzione così intesa viene testualmente riferita, non al patrimonio come complesso unitario, ma alla somma dei singoli beni, con la conseguenza che i termini di raffronto dello squilibrio, oggetto di rigoroso accertamento nella stima dei valori economici in gioco, non vanno fissati nel reddito dichiarato o nelle attività al momento della misura rispetto a tutti i beni presenti, ma nel reddito e nelle attività nei momenti dei singoli acquisti, rispetto al valore dei beni volta a volta acquisiti».

1.7. A fronte di un mero ragionamento induttivo, fondato sul criterio della sproporzione, che già mostra tutti i limiti *ex lege* ora evidenziati, il Tribunale del riesame è tenuto a confrontarsi concretamente con le allegazioni difensive, fondate sull'indicazione di specifici elementi, e verificare in concreto, caso per caso, la fondatezza delle argomentazioni; il Tribunale del riesame si è in sostanza limitato a ribadire il criterio della sproporzione.

1.8. Nel far ciò, il Tribunale del riesame ha, in più, erroneamente calcolato, nel reddito non dichiarato dal ricorrente quale persona fisica, il valore di € 500.100 della polizza intestata alla F.lli § (omissis) s.n.c., cioè ad un soggetto giuridico rispetto al quale non occorre alcuna prova, come invece riportato nell'ordinanza impugnata, «circa lo stato soggettivo del terzo comproprietario»; semmai, occorrerebbe la prova che la società sia un mero schermo del ricorrente e che quei redditi, dei quali occorre dimostrare l'esistenza dell'obbligo dichiarativo, siano comunque a lui ricollegabili *in toto*.

Dunque, è errata in diritto – attesa la diversità di soggetti giuridici – l'attribuzione al ricorrente del valore della polizza, allo stato di proprietà di un soggetto giuridico diverso e terzo rispetto ai reati contestati, quale reddito non dichiarato dalla persona fisica.

Se la logica accusatoria è quella della sproporzione tra titolarità delle polizze e redditi dichiarati, la polizza n. (omissis) non è allo stato nella titolarità del ricorrente, bensì di un soggetto giuridico diverso, la F.lli (omissis) s.n.c.



Il Tribunale del riesame avrebbe dovuto, anche seguendo l'impostazione giuridicamente errata dell'imputazione, detrarre, quanto meno ai fini della sussistenza del *fumus*, il valore della polizza intestata alla società con inevitabili effetti di incertezza anche sul superamento della soglia di punibilità che concerne, è bene ribadirlo, l'imposta evasa, non l'entità dei redditi non dichiarati.

1.9. Vi è, inoltre, l'assenza di una reale risposta agli argomenti difensivi relativi al *tempus commissi delicti*, tenuto conto proprio della formulazione dell'imputazione, senza l'indicazione - anche se provvisoria - degli importi non dichiarati, del superamento della soglia di punibilità e del criterio fondato sulla sola sproporzione.

1.9.1. Tra le polizze in sequestro preventivo, che sono state contabilizzate ai fini del reddito non dichiarato, ve ne sono due che non sono il frutto di un versamento unico, rispetto al quale può sorgere il sospetto della provenienza da redditi non dichiarati, ma di versamenti mensili di € 200 - la n. 2 (omissis) stipulata il 1 febbraio 2012 per complessivi € 24.000 - e di € 154,94 - il fondo pensione n.4821 del 16 dicembre 1998, con valore attuale di € 55.588,85.

1.9.2. Orbene, su tali polizze la motivazione è del tutto apparente, perché se il criterio adoperato per la sussistenza del *fumus* è quello della sproporzione, allora la difesa ha correttamente dimostrato che le somme mensili versate non sono sproporzionate rispetto ai redditi dichiarati ed a quelli in precedenza percepiti.

Soprattutto, il versamento mensile rende del tutto illegittimo, tenuto conto della formulazione dell'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000, imputare il valore finale della polizza all'ultimo anno di imposta, posto che le polizze sono state alimentate mese per mese in un arco di tempo per altro molto lungo.

1.10. Del tutto omessa è, poi, la risposta sul punto della prescrizione, che si collega alla formulazione del capo di imputazione.

1.10.1. Va ricordato che il delitto di dichiarazione infedele, previsto dall'art. 4 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, integra un reato istantaneo che si perfeziona al momento della presentazione della dichiarazione annuale, non rilevando l'eventuale presentazione di una successiva dichiarazione integrativa (Sez. 3, n. 23810 del 08/04/2019, Versaci, Rv. 275993 - 01).

Per i fatti commessi successivamente al 17 settembre 2011, tenuto conto dei limiti edittali, il termine di prescrizione ordinario è di 8 anni; quello massimo di 10.

1.10.2. Oltre a quanto già rilevato sulla correttezza dei criteri adoperati e sulla necessaria individuazione dell'imposta evasa e del superamento della soglia di punibilità, se fosse corretta l'ipotesi accusatoria secondo cui i versamenti nelle polizze costituiscono redditi non dichiarati, secondo il criterio - contestato dal ricorrente - della sproporzione, allora il Tribunale del riesame non ha minimamente verificato, nonostante le deduzioni difensive, quando il reddito con

)) Ghislini

cui è stata alimentata la polizza n. (omissis) , stipulata il 11 gennaio 2013, sarebbe stato percepito e quando avrebbe dovuto essere dichiarato.

Alcuna valutazione risulta essere stata effettuata sul decorso del termine di prescrizione e sulla sussistenza di eventuali cause di sospensione di tale termine, qui non verificabili.

1.10.3. La verifica concreta della sussistenza del *fumus*, sempre nell'ottica della contestata correttezza dell'ottica accusatoria, non è stata realmente effettuata neanche con riferimento alla polizza n. (omissis) , stipulata il 6 novembre 2007 con versamento di premio unico di € 10.000. Seguendo la logica accusatoria i redditi sarebbero stati percepiti al più tardi nel 2007, all'atto del versamento unico.

Il Tribunale del riesame sul punto non ha minimamente verificato, oltre al superamento della soglia di punibilità, quando il reato si sarebbe consumato, se sia decorso il termine di prescrizione e come tale versamento unico del 2007 possa essere ascritto a redditi decorrenti dal 2012, secondo l'imputazione.

1.10.4. Non risulta descritto nell'ordinanza, sempre seguendo la logica accusatoria, in quale anno di imposta sarebbe stato percepito il reddito con cui è stata alimentata la polizza n. (omissis) sottoscritta il 9 agosto 2013 con versamento unico di € 300.000, ciò rilevando sia per l'accertamento del superamento della soglia di punibilità che per la valutazione della decorrenza del termine di prescrizione.

2. Per i rilevati vizi di violazione di legge, anche per la mancanza di motivazione sulle deduzioni difensive, specifiche e rilevanti, si impone l'annullamento dell'ordinanza impugnata con rinvio per nuovo giudizio al Tribunale di Crotona competente ai sensi dell'art. 324, comma 5, cod. proc. pen. nel quale saranno applicati i principi di diritto prima esposti.

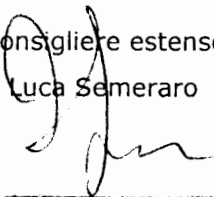
P.Q.M.

Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia per nuovo giudizio al Tribunale di Crotona competente ai sensi dell'art. 324, co. 5, c.p.p.

Così deciso il 07/03/2023.

Il Consigliere estensore

Luca Semeraro



Il Presidente

Giovanni Liberati

