



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

16333-23

Composta da:

SALVATORE DOVERE	- Presidente -	Sent. n. sez. 257/2023
EUGENIA SERRAO		CC - 23/02/2023
VINCENZO PEZZELLA	- Relatore -	R.G.N. 1336/2023
GIUSEPPE PAVICH		
MARINA CIRESE		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:
(omissis)

avverso l'ordinanza del 06/12/2022 del TRIB. LIBERTA' di ROMA

udita la relazione svolta dal Consigliere VINCENZO PEZZELLA;
Lette le conclusioni scritte per l'udienza senza discussione orale (art. 23 co. 8
d.l. 137/2020 conv. dalla l. n. 176/2020, come prorogato ex art. 16 d.l.
228/21 conv. con modif. dalla l.15/22 e successivamente ex art. 94, co. 2, del
d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 150, come sostituito dall'art. 5-duodecies della l.
30.12.2022, n. 199, di conversione in legge del d.l. n. 162/2022), del P.G., in
persona del Sost. Proc. Gen. Giulio Romano, che ha chiesto rigettarsi il ricorso

[A large, faint, curved line or signature mark spanning across the bottom of the page.]

[Handwritten signature or initials in the bottom right corner.]

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza del **6/12/2022** il Tribunale di Roma, pronunciando in sede di rinvio – dopo l'annullamento con rinvio della precedente ordinanza del 2/7/2021 disposto da questa Corte di legittimità con la sentenza 8564/2022- ha nuovamente rigettato l'appello di (omissis) avverso l'ordinanza emessa in data 18/1/2021 con la quale il GIP del Tribunale di Roma aveva respinto l'istanza di riduzione del valore del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente operato sui propri beni in quanto indagato per il reato di cui all'art. 2 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

2. Ricorre il (omissis) a mezzo del proprio difensore di fiducia, deducendo, quale unico motivo, di seguito enunciato nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art. 173, co. 1, disp. att., cod. proc. pen., violazione di legge per omessa motivazione o motivazione meramente apparente, anche in relazione all'art. 627, comma 3 cod. proc. pen.

Il ricorrente precisa i termini della questione che ci occupa, trattandosi di un appello su una richiesta di revoca di un sequestro preventivo per equivalente emesso sulla base di un accertamento dell'Agenzia delle Entrate per un'imposta asseritamente evasa per un importo quantificato in un primo momento di circa 155.000 euro. Il contribuente -precisa il ricorso- aderiva poi ad un accertamento con adesione con cui l'Agenzia delle entrate riduceva le imposte dirette contestate come evase per oltre euro 50.000, confermando per intero, invece l'originaria quantificazione relativa all'IVA.

Tale riduzione -continua il ricorrente- veniva operata mediante l'applicazione di una percentuale di redditività più bassa. Pertanto, il contribuente chiedeva la revoca del sequestro preventivo, ma il GUP liberava solo parzialmente la somma, lasciando in sequestro la differenza tra la somma evasa indicata inizialmente nel PVC e quanto concordato in sede di accertamento con adesione.

Il ricorrente lamenta che il giudice, senza una motivazione specifica, abbia fatto riferimento esclusivamente al processo verbale di constatazione iniziale, senza considerare la nuova determinazione dell'imposta in base alla procedura di accertamento con adesione.

Con atto di appello veniva richiesta la liberazione della somma residua sottoposta al sequestro avendo il contribuente pagato interamente la somma evasa come rideterminata dall'agenzia delle entrate.

Il ricorrente oggi si duole che il giudice del rinvio non si sarebbe uniformato al principio di diritto stabilito da questa Corte nella sentenza di annullamento. In particolare l'impugnata ordinanza non avrebbe ottemperato all'obbligo di congrua e stringente motivazione nel discostarsi dalla quantificazione del profitto risultante

dagli accordi conciliativi con l'Agenzia delle entrate e sarebbe venuta meno al principio che se il debito nei confronti del fisco è stato effettivamente onorato non residua più un profitto di reato suscettibile di sequestro e di confisca.

Il (omissis) lamenta la mancata analisi delle conclusioni cui era giunta l'Agenzia delle entrate per la determinazione delle imposte dirette relative alle tre annualità 2014 2015 e 2016. Infatti, mentre l'IVA è rimasta inalterata ed è stata pagata integralmente, in relazione alle imposte dirette l'Agenzia ha modificato i parametri in base ai quali desumere la redditività della società contribuente.

In particolare, rispetto alla contestazione iniziale si è fatto un confronto con altri enti aventi sede nello stesso territorio e con caratteristiche e fatturato simili.

Il giudice del rinvio -si sostiene- avrebbe dovuto confrontare l'iniziale avviso di accertamento e il successivo accertamento con adesione per argomentare sulla determinazione dell'imposta diretta effettivamente evasa.

Si critica la conclusione, cui giunge l'ordinanza impugnata, che gli atti di adesione non consentirebbero una diversa valutazione. E si evidenzia che non verrebbe resa una motivazione coerente su quale delle due procedure di determinazione dell'imposta sia da ritenere preferibile e per quali motivi, dal momento che la differenza risulta semplicemente dalla considerazione di una percentuale di redditività più bassa offerta dall'agenzia delle entrate in sede di accertamento con adesione.

Chiede pertanto che questa Corte annulli l'ordinanza impugnata.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il proposto ricorso è inammissibile.

Ed invero, aderendo a quanto richiesto con la sentenza di annullamento n. 8564/22, la quale evidenziava che la precedente ordinanza sul punto era priva di motivazione, il tribunale del riesame capitolino, con il provvedimento impugnato, ha dato conto delle ragioni a sostegno della non condivisione delle "motivazioni degli atti di adesione" con percorso argomentativo che non può dirsi, come ritiene il ricorrente, meramente apparente. E del resto lo stesso ricorrente, nel lamentare la mancanza di "una motivazione coerente" quanto alle "due differenti valutazioni" relative all'imposta diretta, sembra eccepire un vizio di detto percorso piuttosto che la sua apparenza.

2. Lo scrutinio richiesto, pertanto, non è tra quelli consentiti a questo giudice di legittimità in quanto l'art. 325 cod. proc. pen. prevede contro le ordinanze in materia di appello e di riesame di misure cautelari reali che il ricorso per cassazione possa essere proposto per sola violazione di legge.

La giurisprudenza di questa Suprema Corte, anche a Sezioni Unite, ha più volte ribadito, tuttavia, come in tale nozione debbano ricomprendersi sia gli

"errores in iudicando" o "in procedendo", sia quei vizi della motivazione così radicali da rendere l'apparato argomentativo posto a sostegno del provvedimento o del tutto mancante o privo dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza e quindi inidoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal giudice (vedasi Sez. Un. n. 25932 del 29/5/2008, Ivanov, Rv. 239692; conf. Sez. 5, n. 43068 del 13/10/2009, Bosi, Rv. 245093; Sez. 3, n. 4919 del 14/07/2016, Faiella, Rv. 269296).

E' stato anche precisato che è ammissibile il ricorso per cassazione contro ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo, pur consentito solo per violazione di legge, quando la motivazione del provvedimento impugnato sia del tutto assente o meramente apparente, perché sprovvista dei requisiti minimi per rendere comprensibile la vicenda contestata e l'"iter" logico seguito dal giudice nel provvedimento impugnato (così Sez. 6, n. 6589 del 10/1/2013, Gabriele, Rv. 254893 nel giudicare una fattispecie in cui la Corte ha annullato il provvedimento impugnato che, in ordine a contestazioni per i reati previsti dagli artt. 416, 323, 476, 483 e 353 cod. pen. con riguardo all'affidamento di incarichi di progettazione e direzione di lavori pubblici, non aveva specificato le violazioni riscontrate, ma aveva fatto ricorso ad espressioni ambigue, le quali, anche alla luce di quanto prospettato dalla difesa in sede di riesame, non erano idonee ad escludere che si fosse trattato di mere irregolarità amministrative).

Di fronte all'assenza, formale o sostanziale, di una motivazione, atteso l'obbligo di motivazione dei provvedimenti giurisdizionali, viene dunque a mancare un elemento essenziale dell'atto.

Va anche aggiunto che, anche se in materia di sequestro preventivo il codice di rito non richiede che sia acquisito un quadro probatorio pregnante come per le misure cautelari personali, non è però sufficiente prospettare un fatto costituente reato, limitandosi alla sua mera enunciazione e descrizione, ma è invece necessario valutare le concrete emergenze istruttorie per ricostruire la vicenda anche in semplici termini di "fumus".

3. Nel caso in esame, si è senz'altro al di fuori di tali ipotesi.

Nel caso di specie, il profitto del reato ipotizzato consiste nell'evasione eventualmente connessa all'indicazione in dichiarazione di fatture passive relative ad operazioni inesistenti, ciò che può avere ricadute sia sull'imposta sul valore aggiunto (qualora sia stata indebitamente portata in detrazione l'IVA indicata in tali fatture), sia sull'imposta sul reddito, qualora il costo fittizio abbia annullato (o ridotto) l'utile d'impresa assoggettato a tassazione.

Evidenzia il tribunale capitolino, che sottolinea di avere avuto a disposizione il solo provvedimento impugnato e il ricorso, ma non l'accertamento con adesione,



che quest'ultimo si è risolto, rispetto all'iniziale accertamento, in una riduzione relativa al solo reddito d'impresa, calcolato con applicazione di una percentuale di redditività sui ricavi accertati, al fine di scomputare dei costi, evidentemente non documentati, che l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto congrui rispetto alla tipologia di attività esercitata.

L'ordinanza impugnata con motivazione logica e coerente, dopo aver offerto una chiara ricostruzione dei fatti, spiega le ragioni del rigetto dell'istanza di dissequestro delle somme costituenti la differenza tra la cifra per la quale è stata contestata l'evasione nel procedimento penale e la cifra versata in virtù dell'accertamento per adesione.

Il tribunale analizza le valutazioni degli atti di accertamento per adesione delle annualità 2014, 2015 e 2016, per IRES, evidenziando la loro adozione in un'ottica deflattiva del contenzioso tributario alla luce della volontà del contribuente di definire le annualità controllate.

Evidenzia ancora che invariata rimaneva la contestazione relativa all'IVA.

Nel provvedimento impugnato si precisa che, come rilevato anche dal ricorrente, la nuova definizione degli importi avveniva esclusivamente sulla base di un calcolo effettuato utilizzando dei parametri di redditività risultanti dalla redditività media delle srl operanti nel Lazio nel settore degli studi di ingegneria.

Successivamente il tribunale rileva che, invece, il procedimento penale è fondato sul processo verbale di constatazione del 10/6/2019 per le tre annualità utilizzando per l'accertamento degli elementi passivi fittizi gli imponibili delle fatture ritenute emesse per operazioni oggettivamente inesistenti. Mentre l'atto di adesione relativo al 2014 richiama un accertamento notificato il 26/11/2019 riportante un reddito accertato diverso da quello indicato nel processo verbale di contestazione.

Vengono svolte a pag. 7 considerazioni sugli importi contestati evidenziando, in primo luogo che l'originaria contestazione delle somme evase non era dedotta con metodi presuntivi e che la riquantificazione contenuta negli atti di adesione, basata esclusivamente sull'applicazione di indici medi di redditività, non poneva assolutamente in discussione la falsità delle fatture che determinava la mancata riquantificazione dell'IVA, il cui importo è rimasto quello originariamente contestato.

Il tribunale pone, quindi, in evidenza la contraddittorietà degli atti di adesione che pur ammettendo la falsità delle fatture, in ottica meramente deflattiva, procedono alla definizione con minori imposte.

Pertanto, il tribunale romano -diversamente da quanto sostiene il ricorrente, che assume violato l'art. 627 cod. proc. pen.- ottempera alle indicazioni di questa Corte argomentando sulle ragioni per cui non condivide le motivazioni degli

atti di adesione e chiarendo che, in ogni caso, nel caso che ci occupa il vincolo permane esclusivamente per l'importo contestato eccedente le somme pagate, interamente già svincolate.

Va ribadito, in ogni caso, che non può parlarsi di motivazione apparente.

4. L'ordinanza impugnata opera, pertanto, un buongoverno della consolidata giurisprudenza di questa Corte di legittimità secondo cui, nei reati tributari, il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa è rimesso al giudice penale, al quale spetta di compiere una verifica che, privilegiando il dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento fiscale, può sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata in sede amministrativa o dinanzi al giudice tributario (v. Sez. 3, n. 38684 del 04/06/2014, Agresti, Rv. 260389).

La stessa sentenza rescindente aveva peraltro ricordato che, quanto all'accertamento con adesione, neppure esso spiega effetto sul piano probatorio, posto che, in tema di reati tributari, il giudice non è vincolato, nella determinazione del profitto confiscabile, all'imposta risultante a seguito dell'accertamento con adesione o del concordato fiscale tra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente anche se, per potersi discostare dal dato quantitativo convenzionalmente accertato e tener invece conto dell'iniziale pretesa tributaria dell'Erario, occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'originaria quantificazione dell'imposta dovuta. (Sez. 3, n. 29091 del 04/04/2019, Nugo, Rv. 276756; Sez. 3, n. 5640 del 02/12/2011, dep. 2012, Manco, Rv. 251892).

5. Essendo il ricorso inammissibile e, a norma dell'art. 616 cod. proc. pen, non ravvisandosi assenza di colpa nella determinazione della causa di inammissibilità (Corte Cost. sent. n. 186 del 13.6.2000), alla condanna del ricorrente al pagamento delle spese del procedimento consegue quella al pagamento della sanzione pecuniaria nella misura indicata in dispositivo

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.

Così deciso in Roma il 23 febbraio 2023

Il Consigliere estensore

Vincenzo Pezzella

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 18/04/2023

Il Presidente

Salvatore Dovere

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Irene Calvendo