



18035 23

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

Composta da

Aldo Aceto - Presidente -
Vittorio Pazienza
Luca Semeraro
Emanuela Gai - Relatore -
Alberto Galanti

Sent. N. *449*
CC - 21/03/2023
R.G.N. 39376/2022

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis) (omissis) nato a \ (omissis)

avverso l'ordinanza del 22/07/2022 del Tribunale di Modena

udita la relazione svolta dal consigliere Emanuela Gai;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Luigi Orsi
che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza del 22 luglio 2022, il Tribunale di Modena ha rigettato l'istanza di riesame avverso il decreto di sequestro preventivo, disposto dal Gip presso il Tribunale di Modena, in data 20 aprile 2022, ed ha confermato il decreto di sequestro preventivo della somma di euro 101.700,00, in relazione ad indagini svolte per il reato di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000, per aver utilizzato, ai fini di compensazione tributaria crediti correlati a investimenti in ricerca e sviluppo in realtà inesistenti.

2. Avverso tale sentenza, il ricorrente presenta ricorso per cassazione, per il tramite degli Avv.ti (omissis) chiedendone l'annullamento per i seguenti motivi, enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art. 173, comma 1, disp. att., cod. proc. pen.:

2.1. Il primo motivo di ricorso ha ad oggetto la violazione di cui all'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., in relazione agli artt. 5, 42 e 43 cod. pen. e agli artt. 23, 25 e 27, comma 1, Cost.

Ad avviso della difesa, il Tribunale del Riesame avrebbe errato nel ritenere sussistente il *fumus* circa l'elemento soggettivo del reato sulla base della conoscenza da parte dell'indagato della circolare ministeriale n. 59990 del 9 febbraio 2018 e del (omissi. (omissis) Quanto alla prima, la difesa rileva che tale circolare sarebbe intervenuta a due anni di distanza dalla commissione del fatto, comportando una reinterpretazione della disciplina del credito d'imposta di cui all'art. 3 d.l. n. 145 del 2013. Quanto al secondo, si evidenzia come il (omissis)

ia stato tradotto in lingua italiana soltanto nel 2022, concludendo pertanto nel senso che la conoscenza di tale fonte integrativa sarebbe stata preclusa per l'indagato, sul quale, dunque, non potrebbe gravare l'oggettiva impossibilità di conoscenza del precetto, come chiarito dalla pronuncia della Corte costituzionale n. 364 del 1988.

Inoltre, il giudice del riesame mancherebbe di considerare un ulteriore profilo attinente all'elemento soggettivo, ossia il fatto che l'indagato, attese le sue limitate competenze in materia, avrebbe compiuto le scelte di compensazione del credito con l'aiuto di un'*équipe* di professionisti. Pertanto, non potendo pretendere dall'indagato "incompetente" un comportamento diverso da quello antiggiuridico posto in essere, non si potrebbe muovere contro di lui alcun rimprovero penale.

In definitiva, la difesa ritiene che si possa escludere il *fumus* circa la sussistenza dell'elemento soggettivo per ignoranza inevitabile, atteso che all'epoca della commissione del fatto non vi era alcuna fonte normativa affidabile cui fare riferimento e che le scelte compiute in materia di compensazione del credito non erano riconducibili all'indagato, bensì a soggetti terzi incaricati, esperti del settore.

2.2. Con il secondo motivo di ricorso, si deduce la violazione di cui all'art. 606, comma 1, lett. e), cod. proc. pen.

Secondo la difesa, il Tribunale del riesame sarebbe incorso in un travisamento della prova con riguardo alla conoscenza da parte dell'indagato del (omissis) di (omissis) n quanto il riferimento a tale (omissis) effettuato in sede di accertamento tributario da parte degli esperti, risulta datato a maggio-luglio 2021. Pertanto, tale dato probatorio non potrebbe costituire in alcun modo la prova della conoscenza delle linee guida contenute nel (omissis) di (omissis) da parte dell'indagato al momento della commissione del fatto.

Inoltre, il giudice *a quo* avrebbe completamente omesso di considerare la perizia giurata circa le attività di accertamento e verifica delle spese inerenti le

attività di ricerca e sviluppo della società ((omissis) s.r.l., di cui il ricorrente è legale rappresentante. Tale perizia, datata al : (omissis) , non fa alcun riferimento al (omissis) di (omissis) corroborando dunque la tesi difensiva per cui l'indagato, all'epoca dei fatti, non era a conoscenza di tale (omissis) ed anzi era convinto della liceità delle compensazioni poste in essere.

3. Il procuratore generale ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Deve anzitutto rammentarsi che in tema di ricorso per cassazione proposto avverso provvedimenti cautelari reali, l'art. 325 cod. proc. pen. consente il sindacato di legittimità soltanto per motivi attinenti alla violazione di legge. Nella nozione di "violazione di legge" rientrano, in particolare, ^{non solo} gli "errores in iudicando" o "in procedendo", ma anche i vizi della motivazione così radicali da rendere l'apparato argomentativo a sostegno del provvedimento del tutto mancante o privo dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza, come tale apparente e, pertanto, inidoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal Giudice (Sez. 6, n. 6589 del 10/01/2013, Gabriele, Rv. 254893; Sez. 5, n. 43068 del 13/10/2009, Bosi, Rv. 245093).

Non può, invece, essere dedotto il travisamento della prova, oggetto del secondo motivo, che, risolvendosi in un vizio della motivazione, può denunciarsi nel giudizio di legittimità soltanto tramite lo specifico ed autonomo motivo di cui alla lett. e) dell'art. 606, stesso codice (v., per tutte: Sez. U, n. 5876 del 28/01/2004, P.C. Ferazzi in proc. Bevilacqua, Rv. 226710; Sez. U, n. 25080 del 28/05/2003, Pellegrino S., Rv. 224611) che è precluso nei ricorsi in materia cautelare reale.

2. Il primo motivo di ricorso è, parimenti, inammissibile.

Con esso il ricorrente censura la motivazione, che assume mancante, del *fumus commissi delicti* in relazione all'elemento soggettivo del reato di compensazione indebita desunto dalla mancanza di conoscenza da parte dell'indagato della circolare ministeriale n. 59990 del 9 febbraio 2018 e del (omissis) di (omissis) normativa secondaria che, assume il ricorrente, non avrebbe potuto conoscere in quanto successiva ai fatti ed allega la buona fede tenuto conto dell'affidamento ad un professionista del settore. La censura non coglie nel segno e risulta manifestamente infondata.

Sotto un primo profilo va rammentato che il giudizio in ordine alla misura cautelare reale resta pur sempre, in necessaria coerenza con la fase delle indagini preliminari che è di delibazione non piena, ancorato alla verifica delle condizioni di legittimità della misura cautelare reale, da parte del Tribunale del riesame, che non può tradursi in anticipata decisione della questione di merito concernente la

responsabilità del soggetto indagato in ordine al reato oggetto di investigazione, ma deve limitarsi al controllo della congruità degli elementi rappresentati con esclusivo riferimento alla idoneità degli elementi, su cui si fonda la notizia di reato, a rendere utile l'espletamento di ulteriori indagini per acquisire prove certe o ulteriori del fatto, non altrimenti esperibili senza la sottrazione del bene all'indagato o il trasferimento di esso nella disponibilità dell'autorità giudiziaria (Sez. 2, n. 25320 del 05/05/2016, P.M. in proc. Bulgarella, Rv. 267007; Sez. 3, n. 15254 del 10/03/2015, Privitera, Rv. 263053; Sez. 5, n. 24589 del 18/04/2011 Misseri, Rv. 250397). Diversamente, si finirebbe con lo utilizzare surrettiziamente la procedura incidentale di riesame per una preventiva verifica del fondamento dell'accusa, con evidente usurpazione di poteri che sono per legge riservati al giudice del procedimento principale (cfr. Sez. 6, n. 316 del 04/02/1993, Francesconi, Rv. 193854; Sez. 3, 14/10/1994, Petriccione, *non massimata sul punto*; Sez.3, n. 1970 del 26/04/1996, Beltrami, *non massimata sul punto*).

Quanto al profilo dell'elemento soggettivo del reato, sempre nell'ottica della sussistenza del fumus, tenuto conto che in sede di riesame dei provvedimenti che dispongono misure cautelari reali, al giudice è demandata una valutazione sommaria in ordine al "fumus" del reato ipotizzato relativamente a tutti gli elementi della fattispecie contestata, lo stesso giudice può rilevare anche il difetto dell'elemento soggettivo del reato, purchè esso emerga "ictu oculi" (Sez. 3 - , n. 26007 del 05/04/2019, Pucci, Rv. 276015 - 01).

Tale situazione non ricorre nel caso in esame.

L'ordinanza impugnata non ritiene il fumus dell'elemento soggettivo sulla scorta della normativa di settore successiva ai fatti, come vorrebbe la difesa (Circolare ministeriale) o estranea al sistema delle fonti (*omissis*) di (*omissis*) circa i criteri definitivi per ritenere il credito appartenente alla categoria di quelli che concernono "gli investimenti in ricerca e sviluppo" che possono essere portati in compensazione con debiti dell'impresa.

L'ordinanza impugnata, contrariamente all'assunto difensivo, ha argomentato il *fumus commissi delicti* del reato di indebita compensazione facendo richiamo, per la disciplina del credito di imposta in questa materia, al d.l. n. 145 del 23 dicembre 2013, art. 3 che definisce la nozione di "investimento in attività di ricerca e sviluppo" i cui crediti di imposta possono essere portati a compensazione di debiti. E, quanto alla censura in punto elemento soggettivo del reato, ha rilevato che il difetto di tale elemento non era evidente ed era errato l'assunto difensivo secondo cui l'Agenzia delle entrate avrebbe applicato le indicazioni della Circolare Ministeriale, temporalmente successiva, mentre era stato lo stesso ricorrente a richiamare i criteri del (*omissis*) di (*omissis*) che il tribunale non utilizza per nulla ai fini della conferma del *fumus commissi delicti*



secondo una verifica che, si ripete, è connaturata a tale fase processuale e che non può tradursi in anticipata decisione della questione di merito concernente la responsabilità del soggetto indagato in ordine al reato oggetto di investigazione.

3. Il ricorso deve essere dichiarato inammissibile e il ricorrente deve essere condannato al pagamento delle spese processuali ai sensi dell'art. 616 cod.proc.pen. Tenuto, poi, conto della sentenza della Corte costituzionale in data 13 giugno 2000, n. 186, e considerato che non vi è ragione di ritenere che il ricorso sia stato presentato senza "versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità", si dispone che il ricorrente versi la somma, determinata in via equitativa, di euro 3.000,00 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 € 3.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso il 21 marzo 2023

Il Consigliere estensore

Emanuela Gai

Il Presidente

Aldo Aceto

