

20900-20



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TERZA PENALE

ACR

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Luca RAMACCI	Presidente
Dott. Andrea GENTILI	Consigliere rel.
Dott. Stefano CORBETTA	Consigliere
Dott. Gianni Filippo REYNAUD	Consigliere
Dott. Enrico MENGONI	Consigliere

UDIENZA IN CAMERA
DI CONSIGLIO del 26
giugno 2020

SENTENZA N. *777*

ha pronunciato la seguente:

REGISTRO GENERALE
n. 3896 del 2020

SENTENZA

sui ricorsi proposti da:

(omissis) , nato a (omissis) ;
(omissis) , in persona del legale rappresentante;

avverso la ordinanza n. 41/19 RIMCR del Tribunale di Pescara del 14 gennaio 2020;

letti gli atti di causa, la ordinanza impugnata ed i ricorsi introduttivi;

sentita la relazione fatta dal Consigliere Dott. Andrea GENTILI;

sentito il PM, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott.ssa Marlia DI NARDO, il quale ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;

sentito, altresì, per i ricorrenti l'avv. (omissis) , del foro di Milano, che ha insistito per l'accoglimento dei ricorsi.

RITENUTO IN FATTO

Il Tribunale di Pescara, in qualità di giudice del riesame dei provvedimenti cautelari reali, ha, con ordinanza del 14 gennaio 2020, rigettato le richieste di riesame presentate da (omissis), in proprio e quale procuratore speciale della (omissis) Sa (di seguito (omissis)), del provvedimento di sequestro preventivo emesso in data 2 ottobre 2019, e successivamente ampliato con atto del 31 ottobre 2019, in danno della citata Società ed avente ad oggetto beni mobili aventi il valore di euro 78.698.244,50, somma questa ritenuta, in ipotesi, l'ammontare del profitto conseguito da quella attraverso la indebita ripresa a credito dell'Iva indicata dalla predetta società nella propria dichiarazione Iva relativa all'anno di imposta 2016.

Nel rigettare il ricorso in sede di riesame il Tribunale di Pescara ha rilevato quanto segue:

a seguito di indagini svolte dalla Guardia di Finanza di Siena era risultato che, in data 30 novembre 2016, la (omissis) Srl, società di diritto italiana avente sede in (omissis) operante nel campo della ricerca farmacologica e nella produzione di vaccini (si tratta della avente causa di una antica impresa italiana operante nel medesimo settore originariamente denominata (omissis)), aveva emesso, in relazione ad una operazione commerciale intervenuta fra le parti, una fattura, recante il n. 1300102, intestata alla (omissis) nella quale era indicata come Iva dovuta da tale seconda società la somma di euro 78.698.244,50;

essendo stato trasferito dalla (omissis) alla (omissis) Srl unitamente al prezzo della prima pagato quale corrispettivo della operazione intervenuta, detto intero importo, in base alle regole che governano il regime di tale imposta in ambito comunitario, era stato rimborsato, conformemente alla richiesta contenuta nella dichiarazione Iva presentata dalla (omissis), a questa da parte del Centro operativo di (omissis) dell'Agenzia delle entrate in data 5 luglio 2018;

l'oggetto della operazione indicata nella fattura era, ad avviso degli organi inquirenti italiani e dello stesso Tribunale di Pescara, da inquadrarsi in una complessa operazione commerciale intercorsa fra le due società, legate da evidenti rapporti di carattere orizzontale, il cui contenuto era, in sintesi, la cessione da parte della società italiana alla consorella belga di tutta la attività di commercializzazione e distribuzione dei prodotti forniti dalla prima, che

diventava, pertanto, una produttrice di materie prime e di semilavorati per esclusivo conto della società belga, la quale, a sua volta, avrebbe curato tutta la successiva fase imprenditoriale sino alla immissione sul mercato primario dei prodotti finiti;

a tal fine la (omissis) ; Srl aveva ceduto alla (omissis) anche l'intero suo portafoglio clienti;

avendo ritenuto, dopo avere ampiamente ricostruito lo stato della giurisprudenza in relazione alla applicazione della imposta di registro nonché in ordine al concetto di profitto confiscabile nei reati tributari, che la predetta operazione, integrando un'ipotesi di cessione di un ramo di azienda intervenuta fra la società di diritto belga e quella di diritto italiano, integrasse non una cessione di beni, nella specie il magazzino della seconda, come tale sottoposta ad Iva, ma una cessione, appunto, di ramo di azienda, sottoposta ad imposta di registro, il Tribunale, avendo ritenuto integrati, quanto meno sotto il profilo del *fumus* gli estremi del delitto di cui all'art. 4 del dlgs n. 74 del 2000, ha rigettato la richiesta di riesame presentata dai ricorrenti, ritenendo che la somma riportata a credito Iva, il cui rimborso come detto è stato conseguito dalla (omissis), costituiva il profitto confiscabile, e quindi sequestrabile, del delitto provvisoriamente contestato.

Hanno interposto ricorso per cassazione i due originari ricorrenti, assistiti dal loro difensore fiduciario, articolando un unico motivo di impugnazione con il quale hanno contestato la legittimità del provvedimento impugnato, stante la ritenuta assenza di motivazione in ordine agli argomenti dedotti in sede di riesame.

In particolare i ricorrenti hanno rilevato che, diversamente da quanto parrebbe trasparire dalla lettura della motivazione della ordinanza impugnata, la quale, secondo quanto lamentato dagli impugnanti, si dilungherebbe inutilmente su profili giuridici non attualmente rilevanti, l'oggetto effettivo della loro impugnazione, il cui esame sarebbe stato del tutto trascurato dal Tribunale abruzzese, concerneva il fatto che la somma che la (omissis) aveva ricevuto come rimborso da parte della Agenzia delle entrate, e che è stata sottoposta a sequestro preventivo, non costituiva un profitto indebito in quanto essa - anche laddove la tesi degli inquirenti, avente ad oggetto la non sottoposizione della operazione intercorsa fra la (omissis) Srl e la (omissis) ad Iva ma ad imposta di registro, fosse stata corretta - sarebbe stata la semplice restituzione di un importo indebitamente, in quanto non dovuto, riscosso dall'Erario atteso che esso corrispondeva a quanto questo

aveva ricevuto a titolo di Iva dalla prima società in occasione della emissione della fattura a nome di ^(omissis) e da quest'ultima versato alla cedente unitamente alla restante parte del prezzo pagato per la operazione commerciale conclusa.

In ordine a questo profilo della vicenda la motivazione della ordinanza, osservano i ricorrenti, è del tutto silente, non essendo stata in alcun modo considerata la natura perfettamente neutra sotto il profilo dell'Iva della operazione compiuta.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Il ricorso è fondato e lo stesso deve, pertanto, essere accolto nei termini *infra* precisati.

Rileva, in primo luogo, il Collegio che, come segnalato da parte dei ricorrenti, la motivazione della ordinanza impugnata è stata formulata seguendo una singolare tecnica redazionale in base alla quale, ampiamente ricostruita sulla base di copiosi riferimenti la prevalente giurisprudenza su alcuni degli aspetti generali coinvolti dalla presente vicenda, la trattazione delle peculiarità di essa, cioè dimostrazione della effettiva ricorrenza delle condizioni legittimanti l'adozione del provvedimento cautelare in questione, è stata confinata alle ultime 18 righe del testo del provvedimento, affermandosi, in sostanza, da parte del Tribunale pescarese che, essendo da qualificare l'affare intercorso fra la ^(omissis) Srl e la ^(omissis) non come una cessione di beni determinati (quelli facenti parte del "magazzino" della prima) ma come cessione di un ramo di azienda, esso non sarebbe stato assoggettabile ad Iva, essendo, invece, l'atto in discorso soggetto a registrazione e conformemente sottoposto ad imposta di registro.

Di tal che, conclude il Tribunale, nel caso in esame "la società italiana avrebbe dovuto, infatti, assoggettare ad imposta di registro il passaggio dei beni materiali ed immateriali costituenti il ramo d'azienda anziché ad Iva, così come stabilito dall'art. 40 del dPR n. 131 del 1986".

Questa essendo la motivazione adottata dal Tribunale nel rigettare il ricorso a suo tempo presentato dagli originari ricorrenti, ritiene il Collegio che la censura ora formulata dai medesimi abbia pieno fondamento; posto, infatti, che essa era incentrata sulla riconducibilità della somma staggita alla nozione di profitto del reato commesso, si rileva che in relazione a tale quesito la ordinanza impugnata sia, sostanzialmente priva di motivazione.

Ed invero, deve considerarsi che, allo stato, la contestazione provvisoriamente mossa a carico del (omissis), nella sua qualità di legale rappresentante della (omissis), attiene alla violazione dell'art. 4, comma 1, del DPR n. 74 del 2000, per avere egli, al fine di evadere l'imposta sui redditi relativa all'anno 2016, presentato la annuale dichiarazione Iva indicando un credito Iva pari ad euro 78.698.244,50, del quale otteneva il rimborso.

Ciò posto si osserva, altresì, che, secondo l'avviso del Tribunale la transazione commerciale intervenuta tra (omissis) Srl e la (omissis) sarebbe stata estranea al campo Iva, in quanto si sarebbe trattato di atto da sottoporre ad imposta di registro.

Tanto rilevato, appare del tutto ingiustificata l'affermazione contenuta a pag. 18 della ordinanza impugnata, secondo la quale "sulla scorta della ricostruzione in fatto innanzi riportata, devesi ritenere la sussistenza del *fumus* del delitto di cui all'art. 4" del dlgs n. 74 del 2000.

Non è chiaro, infatti, in quali termini la (omissis) (la quale è società operante in (omissis)), e per essa il suo legale rappresentante, che è soggetto non tenuto al versamento di Iva presso lo Stato italiano né, apparentemente, tenuto al pagamento in esso di altre imposte sul reddito, avrebbe potuto, attraverso la presentazione di una dichiarazione Iva, anche accettando la supposta natura fraudolenta di tale presentazione, avere la intenzione di evadere il versamento di imposte, sui redditi e sul valore aggiunto, cui la stessa non sarebbe stata tenuta.

Né vale osservare che la (omissis) sarebbe tenuta - secondo la ricostruzione della vicenda che, sotto il profilo strettamente tributario, ha operato il Tribunale di Pescara - solidalmente con la (omissis) Srl, ai sensi dell'art. 57 del DPR n. 131 del 1986, al pagamento, con riferimento all'atto intercorso fra dette società, della imposta di registro, adempimento cui la stessa si sarebbe sottratta, secondo la ipotesi accusatoria, attraverso la assegnazione dell'affare intercorso fra le dette società al campo Iva ed attraverso la successiva dichiarazione con la quale è stato chiesto il rimborso dell'Iva contabilmente corrisposta alla società venditrice e da questa versata all'Erario.

E', infatti, evidente che l'eventuale sottrazione del contribuente al versamento della imposta di registro, cui egli possa anche essere stato tenuto, esula radicalmente dall'ambito della rilevanza penale che è attribuita dall'art. 4 del dlgs n. 74 del 2000 alla condotta di chi presenti una infedele

dichiarazione Iva, posto che la sussistenza della rilevanza penale della descritta condotta è subordinata alla riconducibilità psicologica della condotta in questione, con atteggiamento caratterizzato dal dolo specifico, alla volontà di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, al cui novero non è assegnabile l'imposta, indiretta, di registro.

La mancanza di alcuna giustificazione, pertanto, in ordine alla astratta identificabilità nelle condotte poste in essere dal ^(omissis) al paradigma normativo del reato a lui ascritto comporta la illegittimità della ordinanza impugnata per violazione di legge.

Infatti, per un verso il Tribunale di Pescara ha escluso che l'operazione realizzata fra le due società interessate fosse sottoposta ad Iva e, per altro verso, ha ascritto all'indagato la volontà di sottrarsi al pagamento di un'imposta dallo stesso Tribunale considerata da lui, nella spiegata qualità, non dovuta.

A tanto consegue, stante la logica derivazione della seconda deduzione dalla prima, anche l'assenza di motivazione sulla qualificabilità della somma sequestrata quale profitto di un reato, appunto la violazione dell'art. 4 del dlgs n. 74 del 2000, del quale appaiono mancare, alla luce della motivazione della ordinanza impugnata, taluni degli elementi costitutivi.

Il tutto, come dianzi accennato, rende illegittima - stante la violazione dell'art. 125, comma 3, cod. proc. pen. che impone, a pena di nullità, che i provvedimenti giurisdizionali aventi contenuto decisorio siano corredati da idonea motivazione - la ordinanza impugnata (sulla sufficienza, ma anche necessità, ai fini della esistenza dei presupposti per l'adozione di un sequestro preventivo della verifica in ordine alla astratta riconducibilità di una determinata condotta al paradigma normativo di un certo reato, cfr. per tutte: Corte di cassazione, Sezione I penale, 27 aprile 2018, n. 18491; *idem* Sezione II penale, 5 febbraio 2014, n. 5656), che deve, pertanto, essere annullata, con rinvio, al Tribunale di Pescara, Sezione del riesame dei provvedimenti cautelari reali, che, in diversa composizione personale, rivaluterà le ragioni del ricorso in sede di riesame a suo tempo presentato dagli attuali ricorrenti, non trascurando di considerare, sia pure ai limitati fini della verifica della riconducibilità della somma in sequestro al profitto di un fatto costituente illecito penale, se nella complessa vicenda - caratterizzata, secondo la ipotesi accusatoria, da una condotta volta a far cadere in errore l'Erario in ordine alla qualificazione giuridica da attribuire, a fini fiscali, ad un atto contrattuale e dal derivante conseguimento di un vantaggio patrimoniale dalle parti del

contratto, vantaggio consistente nella integrale compensazione dell'Iva versata e nella sottrazione dell'atto al pagamento della imposta di registro – siano o meno riscontrabili i profili tipici di altro ipotesi criminosa diversa da quella oggetto di provvisoria contestazione.

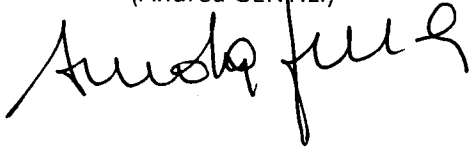
PQM

Annulla la ordinanza impugnata e rinvia, per nuovo esame, al Tribunale di Pescara.

Così deciso in Roma, il 26 giugno 2020

Il Consigliere estensore

(Andrea GENTILI)



Il Presidente

(Luca BAMACCI)

