REPUBBLICA ITALIANA 26089-20

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Elisabetta Rosi	-Presidente -	Sent. n. 488 sez.
Angelo Matteo Socci		CC – 02/07/2020
Emanuela Gai		R.G.N. 2117/2020
Ubalda Macrì		
Fabio Zunica	-Relatore-	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis) , nato a (omissis) ,

avverso l'ordinanza del 18-12-2019 del Tribunale di Cosenza;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Fabio Zunica;

lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott.ssa Roberta Barberini, che ha concluso per l'annullamento con rinvio dell'ordinanza impugnata.

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza emessa il 18 dicembre 2019, il Tribunale del Riesame di Cosenza confermava il decreto emesso in data 20 novembre 2019 dal G.I.P. presso il Tribunale di Paola, con il quale, nell'ambito di un articolato procedimento penale a carico di una pluralità di indagati, era stato disposto il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca, di beni immobili, beni mobili registrati e disponibilità finanziarie, fino alla concorrenza della somma di euro 991.507,67, somma ritenuta corrispondente al profitto dei reati di cui agli art. 3 (capi 30, 32, 34 e 36) e 10 *quater* comma 2 (capi 33, 35 e 37) del d.lgs. n. 74 del 2000, contestati tra gli altri anche a (omissis), nella sua veste di consulente fiscale e commercialista di una serie di società riconducibili ad altri co-indagati (tra cui (omissis) e (omissis)), reati commessi in (omissis) in un'epoca compresa dal (omissis).

2. Avverso l'ordinanza del Tribunale calabrese, (omissis), tramite il proprio difensore, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando due motivi.

Con il primo, oggetto di doglianza è la valutazione sulla sussistenza del reato previsto dall'art. 3 del d. lgs. n. 74 del 2000, osservandosi che il Tribunale aveva ritenuto configurabile il delitto contestato ai capi 30, 32, 34 e 36, pur in mancanza dell'elemento costitutivo della falsa rappresentazione delle scritture contabili: nel caso di specie, infatti, essendo le condotte contestate risalenti al più tardi al luglio 2014, trovava applicazione la previsione di cui al citato art. 3 prima della modifica operata dal d. lgs. n. 158 del 2015, per cui sarebbe stato necessario verificare l'esistenza della falsa rappresentazione delle scritture contabili, che all'epoca dei fatti costituiva una delle tre fasi del reato, unitamente alla circostanza che il soggetto attivo si avvalesse di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di queste falsità e all'indicazione in una delle dichiarazioni annuali sulle imposte di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi fittizi; solo con la riforma del 2015, la struttura del reato è divenuta bifasica, non essendo più richiesta la falsa rappresentazione delle scritture contabili, elemento questo la cui verifica, stante il *tempus commisi delicti*, sarebbe stata invece indispensabile nel caso di specie.

Con il secondo motivo, infine, la difesa censura il difetto di motivazione dell'ordinanza impugnata, rispetto alla valutazione dell'elemento soggettivo dei due reati contestati, non essendo stata illustrata l'esistenza di puntuali elementi sintomatici, in base ai quali poter affermare che l'azione o l'omissione del concorrente avesse esorbitato dalla dimensione meramente colposa, per assurgere al rango di elemento dimostrativo di dolosa compartecipazione.

CONSIDERATO IN DIRITTO

FB

Il ricorso è infondato.

1. Premesso che i due motivi di ricorso possono essere affrontati unitariamente, in quanto tra loro sostanzialmente sovrapponibili, occorre richiamare, in via preliminare, la costante affermazione di questa Corte (cfr. Sez. 2, n. 18951 del 14/03/2017, Rv. 269656), secondo cui il ricorso per cassazione contro ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo o probatorio, ai sensi dell'art. 325 cod. proc. pen., è ammesso solo per violazione di legge, in tale nozione dovendosi comprendere 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 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.
Non può invece essere dedotta l'illogicità manifesta della motivazione, la quale può denunciarsi nel giudizio di legittimità soltanto tramite lo specifico e autonomo motivo di cui alla lett. E) dell'art. 606 cod. proc. pen. (in tal senso, cfr. Sez. Un. n. 5876 del 28/01/2004, Rv. 226710).

2. Tanto premesso, deve ritenersi che nel caso di specie, rispetto alla valutazione del *fumus commisi delicti*, non sia configurabile né una violazione di legge, né un'apparenza di motivazione, avendo il Tribunale del Riesame adeguatamente illustrato le ragioni poste a fondamento della propria decisione.
In proposito, sono state innanzitutto richiamate sia le attività investigative svolte dal Nucleo di Polizia economico-finanziaria della Guardia di Finanza di Cosenza, sia gli accertamenti compiuti dal consulente del P.M., dr. (omissis) .
Da tali risultanze è emersa la costituzione di un meccanismo fraudolento in cui erano coinvolte 24 società riconducibili ai medesimi soggetti, società le cui sedi, come emerso dalla perquisizione eseguita il 28 settembre 2017 dalla Guardia di Finanza, si rivelavano quasi tutte inesistenti, il che strideva con il fatto che tali società avevano rappresentato nelle dichiarazioni iva rilevanti crediti di imposta, che infatti da successivi controlli risultavano essere privi di alcuna giustificazione.
I crediti di imposta fittizi venivano quantificati, nel periodo compreso dal 1° gennaio 2012 al 5 ottobre 2017, nella somma di 33.322.212,24 euro; come accertato dal dr. (omissis), inoltre, agli elevati livelli di attività dichiarata non corrispondevano congrue motivazioni finanziarie sui conti correnti bancari, mentre gli ingenti volumi di acquisti riportati nelle dichiarazioni iva non trovavano corrispondenza negli elenchi clienti fornitori, avendo anzi i fornitori delle società comunicato di aver intrattenuto rapporti commerciali con tali società per importi largamente inferiori a quelli riportati nelle dichiarazioni iva, sussistendo altresì un evidente contrasto tra le immobilizzazioni materiali esposte in bilancio e l'assenza di strutture produttive rilevata dalle perquisizioni.

Un ruolo di primo piano nella pianificazione e nell'attuazione delle attività illecite veniva riconosciuto in capo a (omissis) , gestore di fatto della gran parte delle società coinvolte, occupandosi egli di impartire disposizioni e di coordinare le operazioni illecite riconducibili alle varie compagini societarie che, pur avendo sede in varie regioni d'Italia (Calabria, Emilia - Romagna, Lazio e Lombardia), avevano la loro base operativa presso il Parco acquatico di l (omissis) ɜ.

Nel soffermarsi poi sulla posizione di (omissis), titolare di uno studio di consulenza fiscale, i giudici cautelari hanno rimarcato la circostanza (desunta dalle dichiarazioni del coindagato (omissis) e dalle conversazioni telefoniche tra questi e la dipendente dello studio l(omissis)ı, come quella del 10 maggio 2017) che il ricorrente ha fornito un apprezzabile contributo al compimento delle attività illecite, avendo lo studio (omissis) provveduto all'invio telematico delle false dichiarazioni iva, apponendovi un visto di conformità di sicuro mendace, in quanto il professionista incaricato aveva omesso qualsivoglia controllo, non trattenendo peraltro copia della documentazione contabile.

Alla stregua di tali elementi, il Tribunale, condividendo in ciò la valutazione del G.I.P., è dunque pervenuto alla coerente conclusione circa la configurabilità del reato di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 ("dichiarazione fraudolenta mediante altri artifizi"), essendo stata ritenuta ragionevolmente ravvisabile nel caso di specie una infedele asseverazione dei dati, senz'altro qualificabile come mezzo fraudolento idoneo a ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria, dopo che erano stati indicati nelle dichiarazioni iva elementi attivi per un importo inferiore a quello reale ed elementi passivi fittizi.

Ora, se è vero che, come osservato dalla difesa, la riforma del 2015 ha parzialmente modificato la struttura del reato, richiedendosi, per i fatti antecedenti al d. lgs. n. 158 del 2015, anche che le dichiarazioni fraudolente avvenissero "sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie", è tuttavia altrettanto innegabile che, nel caso di specie, pur a voler riferire tutte le condotte contestate alla versione originaria dell'art. 3, la rilevanza penale dei fatti non appare suscettibile di essere messa in discussione in questa sede, essendo stato comunque sottolineato nel provvedimento impugnato (pag. 9 e 12) che le dichiarazioni fraudolente per cui si procede, al pari delle indebite compensazioni contestate, si fondavano tutte su una mendace esposizione di dati economici nei bilanci e nelle scritture contabili delle società, il che consente di superare le obiezioni difensive circa la configurabilità del reato contestato, obiezioni sollevate peraltro solo con l'odierno ricorso per cassazione, e non anche dinanzi al Tribunale del Riesame, come sarebbe stato doveroso.

Parimenti non meritevoli di accoglimento, anche perché manifestamente generiche, sono infine le doglianze circa la mancata sussistenza dell'elemento soggettivo del reato, avendo i giudici cautelari valorizzato, in modo non illogico,

F8

gli stretti rapporti tra (omissis) e (omissis) e la continuità, almeno per periodo non breve, dell'assistenza fiscale assicurata dallo studio (omissis) alle società coinvolte nelle operazioni illecite, non potendosi in ogni caso sottacere che le censure difensive circa la prova del contributo dell'indagato ai fatti illeciti, al di là della loro non specificità, si muovono nell'orbita non tanto della violazione di legge, ma piuttosto della manifesta illogicità o della erroneità della motivazione, profilo questo tuttavia non deducibile con il ricorso per cassazione proposto contro le ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo o probatorio.

3. In conclusione, alla stregua delle considerazioni svolte, ribadita l'assenza di profili di illegittimità dell'ordinanza impugnata, il ricorso proposto nell'interesse di (omissis) deve essere rigettato, con conseguente onere per il ricorrente, ai sensi dell'art. 616 cod. proc. pen., di sostenere le spese del procedimento.

P.Q.M.

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

Così deciso il 02/07/2020

Il Consigliere estensore
Fabio Zunica

Il Presidente
Elisabetta Rosi

DEPOSITATA IN CANCELLERIA
IL 16 SET 2020
IL CANCELLIERE ESPERTO