

Penale Sent. Sez. 3 Num. 50362 Anno 2019

Presidente: SARNO GIULIO

Relatore: SCARCELLA ALESSIO

Data Udiienza: 29/10/2019

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

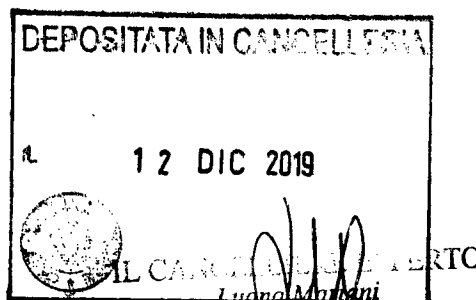
██████████ nato a ██████████ il ██████████

avverso l'ordinanza del 27/03/2019 del TRIB. LIBERTA' di IMPERIA

udita la relazione svolta dal Consigliere ALESSIO SCARCELLA;

sentite le conclusioni del PG GIUSEPPE CORASANITI, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito il difensore presente, Avv. ██████████ che ha insistito nell'accoglimento del ricorso;



be

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza 27.03.2019, il tribunale del riesame di Imperia respingeva l'istanza di riesame, presentata nell'interesse del [REDACTED], avverso il provvedimento con cui il GIP/tribunale di Imperia aveva convalidato il sequestro preventivo d'urgenza disposto dal PM e, contestualmente, emesso autonomo provvedimento di sequestro preventivo di somme di denaro, libretti di deposito, titoli, azioni, fondi ed altri simili strumenti di investimento o altri beni infungibili da intendersi quale profitto del reato di cui all'art. 2, d. lgs. n. 74 del 2000, contestato all'indagato quale l.r. della [REDACTED] nonché di l.r. e poi liquidatore della I [REDACTED]. Detto sequestro veniva disposto in forma diretta sia nei confronti della [REDACTED] (fino alla concorrenza di € 751.930,00) che nei confronti della [REDACTED] (fino alla concorrenza di € 75.407,00) nonché, per equivalente, in caso anche solo di parziale incapacienza, nei confronti dell'attuale indagato, quale persona fisica, anche se nella disponibilità di interposta persona (fino alla concorrenza di € 827.337,00, pari all'ammontare integrale del profitto).

2. Contro la ordinanza ha proposto ricorso per cassazione il difensore di fiducia, iscritto all'Albo speciale previsto dall'art. 613, cod. proc. pen., articolando cinque motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen.

2.1. Deduce, con il primo motivo, violazione di legge in relazione all'articolo 2 del decreto legislativo n. 74/2000, in ogni caso instandosi ai sensi dell'articolo 618 c.p.p. affinché la questione sia eventualmente rimessa alle Sezioni Unite.

In sintesi, la difesa lamenta che il Tribunale avrebbe errato nel leggere la sentenza 55102/2017 ed ha interpretato l'articolo in esame in modo difforme dai parametri della giurisprudenza consolidata. Infatti, ha ritenuto sussistente la fattispecie di reato a fronte di una contestazione che inerisce in via esclusiva all'inesistenza soggettiva e non oggettiva delle fatture relative alle annualità 2015, 2016 e 2017. La difesa richiama la sentenza n. 18768/2019 con cui questa Corte ha affermato che il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è integrato dalla sola inesistenza "oggettiva" delle prestazioni indicate in fattura. Il Tribunale di Imperia, secondo la difesa, avrebbe letto quindi in modo parziale la sentenza in questione, che aveva voluto specificare la indeducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette del cessionario committente, documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti se sono espres-

sione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse dall'attività di impresa, e comportano la cessazione del requisito di inerenza tra costi e attività imprenditoriale. Nel caso di specie, non vi sarebbe lesione del bene giuridico tutelato dalla norma e i costi documentati nelle fatture ineriscono a beni materiali realmente acquistati e commercializzati dalla [REDACTED] e [REDACTED] nel rispetto delle regole per la deducibilità degli stessi. Per la difesa, inoltre, il richiamo alla sentenza n. 30874/18 sarebbe fuorviante poiché essa ha ad oggetto la correlazione tra accusa e sentenza e sancisce che, evidentemente, la fattispecie in esame può essere integrata da qualsiasi documento contabile oggettivamente o soggettivamente falso, se lesivo del bene giuridico tutelato. Il Tribunale quindi ritiene applicabile l'articolo 2 in violazione del sistema normativo, atteso che esso dovrebbe ritenersi configurabile in caso di inesistenza soggettiva solo se gli investimenti e i costi dedotti violano i requisiti di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza e determinabilità, circostanza non ipotizzata neppure dall'Ufficio inquirente. Nel caso in cui si voglia condividere l'indirizzo avallato dal Tribunale la difesa ravvisa un conflitto tra le pronunce della Corte di cassazione e, quindi, la necessità di una rimessione alle Sezioni unite ed in particolare il contrasto sarebbe ravvisabile tra l'orientamento consolidato n. 16768/2019 e quello di cui alla sentenza n. 55102/2017.

2.2. Deduce, con il secondo motivo, violazione di legge in relazione agli articoli 125, comma 3, c.p.p. e 321 c.p.p. e correlato vizio di mancanza della motivazione in ordine alla sussistenza dei reati in contestazione ai capi di imputazione sub lettere d), e), f), j), k) ed l) della rubrica.

In sintesi, la difesa contesta l'assoluta mancanza di motivazione da parte del Gip che non avrebbe potuto essere integrata dal Tribunale di Imperia, dal momento che egli si sarebbe acriticamente richiamato *per relationem* alla richiesta del PM senza valutare le posizioni dell'imputato in modo adeguato. Invero, il Gip non avrebbe valutato il ruolo della [REDACTED], ma si sarebbe limitato a sancirne la riferibilità al ricorrente e a sottolineare il rapporto di fornitura commerciale con la società [REDACTED]. Pertanto, risulta non spiegato il ruolo della [REDACTED] e, sul punto, anche la motivazione del Tribunale di Imperia appare confusa e non idonea: infatti, dopo aver dato atto della risibile entità del fatturato complessivo dei rapporti di fornitura con la [REDACTED], si richiama ad una serie di anomalie inerenti ai documenti del ciclo passivo di vendita della merce dalla [REDACTED] alla [REDACTED] profilo oggettivo diverso da quello ipotizzato dall'ufficio inquirente. Il parallelismo tra le due società appare quindi privo di riscontro, violando l'articolo 125 comma 3 e 321 c.p.p. ed imporrebbe l'annullamento dell'ordinanza.

2.3. Deduce, con il terzo motivo, violazione di legge in relazione all'articolo 125 c.p.p. e correlato vizio di mancanza della motivazione ovvero per aver adottato una motivazione intrinsecamente contraddittoria sui punti decisivi per l'accertamento del fatto su cui si è fondata l'emissione del provvedimento di sequestro. In sintesi, si sostiene che il Tribunale del riesame avrebbe reso una motivazione contraddittoria nella misura in cui non considera correttamente l'indagine svolta dalla Guardia di Finanza in cui non vi è niente di appurato e il ciclo commerciale, rappresentato dalla polizia giudiziaria, con riferimento alla [REDACTED] non presenterebbe nessuno degli elementi caratteristici del meccanismo "carosello". Il giudice invero rinviene questi ultimi da una lettura distorta dei documenti, non considerando che il pagamento avvenuto a ben sei mesi dalla data di emissione della fattura e consegna della merce non è sorprendentemente celere e che questo è avvenuto ad un prezzo in linea con quello di mercato. Inoltre, un pagamento superiore ai trenta giorni è ben dilazionato e uno con scadenze superiori è flessibile e giustifica un costo di acquisto superiore, come nel caso di specie. Inoltre, il Tribunale avrebbe errato nella ricostruzione del fatto e, dunque, l'ordinanza risulta quindi abnorme e errata nel considerare gli elementi posti alla base del *fumus*, sembrando tentare di ricondurre forzatamente il ruolo di filtro alla società in esame riferendosi ad una struttura minimale di cui il tribunale non dà atto se non nel riferirsi ad una dotazione di minime strutture materiali di uomini e mezzi.

2.4. Deduce, con il quarto motivo, violazione di legge in relazione articoli 125 comma 3, 321 c.p.p. e all'articolo 2 del decreto in esame con particolare riferimento alla insussistenza dell'elemento soggettivo dei reati contestati.

In sintesi, la difesa lamenta sia il fatto che il Tribunale di Imperia ha effettuato una disamina della documentazione lontana dalla realtà, sia il fatto che ha basato la sua valutazione circa l'esistenza del dolo specifico su elementi non idonei. Invero, il Tribunale ha richiamato l'esistenza di un controllo stradale dell'aprile 2012 durante il quale il [REDACTED] sarebbe stato in compagnia dei signori [REDACTED] e [REDACTED] denunciati per precedenti specifici e ha considerato il rinvenimento di documentazione di un diverso procedimento penale a carico di una delle società fornitrici della [REDACTED], la [REDACTED] la quale aveva come legale rappresentante il [REDACTED]. La difesa sottolinea che l'abituale frequentazione con pregiudicati avrebbe potuto avere rilevanza solo in sede di esecuzione e che il Tribunale avrebbe dovuto verificare che il signor [REDACTED] è il socio di maggioranza della [REDACTED] circostanza che sarebbe stata sufficiente per giustificare la frequentazione nonché la presenza di tale documentazione. Secondo la giurisprudenza di legittimità il dolo specifico deve sussistere al momento della presentazione della

dichiarazione. Ed invero l'elemento costitutivo del reato è la consapevolezza del prenditore della fattura di relazionarsi con entità commerciali fittizie. In altre parole, ai fini della rimproverabilità, è necessaria la conoscibilità da parte del cessionario che l'Iva da questi corrisposta al cedente non sarà versata all'erario (in questo senso la difesa cita: Cass., Sez. III, n. 30874/2018; Cass., Sez. III, n. 39541/2017; Cass., Sez. III, n. 13498/2016; Cass., Sez. III, n. 19012/2015). Il ricorrente quindi avrebbe dovuto essere perfettamente consapevole della natura fraudolenta della [REDACTED] e della circostanza che questa si sottraesse al pagamento IVA e delle altre imposte con meccanismi criminali, circostanze che tuttavia non emergono dall'ordinanza. Inoltre, mancherebbe nel caso in esame la prova principe delle violazioni fiscali che consiste nella esiguità del prezzo di acquisto della merce rispetto a quello corrente: infatti, dalle risultanze probatorie, era emerso che i prezzi praticati erano in linea, se non superiori, a quelli di mercato. Per quanto attiene al passaggio sul dominio internet [REDACTED] esso è decontestualizzato e frutto di pregiudizio e neppure sufficienti appaiono le evidenze documentali della G.d.F.: infatti il patrimonio conoscitivo del ricorrente, alla luce dell'insussistenza di obblighi cogenti di verifica dell'emittente, non poteva che arricchirsi dalle sole informazioni rese disponibili dai suoi interlocutori che attestavano l'aderenza al vero di ciascuna transazione. Non si potrebbe, infatti, per la difesa gravare il ricorrente di un onere conoscitivo di tale portata e, non essendo sufficiente ai fini del sequestro preventivo la mera attribuzione di un reato, la responsabilità dell'imputato non appare integrata.

2.5. Deduce, con il quinto motivo, violazione di legge in relazione agli articoli 191, 405 comma 2, 406, comma 8 e 407 comma 3 c.p.p. per avere il tribunale del Riesame di Imperia incluso in modo illegittimo nel compendio probatorio, disponibile ai fini della decisione, atti istruttori *ab initio* inutilizzabili poiché compiuti dopo la scadenza del termine ordinario di durata delle indagini preliminari e in assenza di un provvedimento di proroga del Gip. Si deduce altresì, violazione di legge in relazione all'articolo 125 comma 3 c.p.p. per difetto assoluto della motivazione, per non aver offerto alcuna risposta decisoria in ordine alle censure difensive articolate in sede di riesame, inerenti alla inutilizzabilità degli atti di indagine depositati successivamente al 26 gennaio 2019 (in sintesi, la difesa ritiene che il Tribunale abbia utilizzato risultanze istruttorie che, per l'epoca di formazione, risultavano inutilizzabili. Ed invero, nonostante nel fascicolo figure la richiesta di proroga del termine di fase in data 24 gennaio 2019, non risulta alcun provvedimento di proroga emesso dal Gip di Imperia. Pertanto, gli atti successivi al 26 gennaio 2019 ed, in particolare, la relazione interlocutoria G.d.F. contenente gli esiti di attività

delegata del 6 febbraio 2019 e gli esiti di attività delegata sul conto di [REDACTED] del 7 febbraio 2019, sono successivi alla scadenza del termine, non autorizzati ed inutilizzabili ex articolo 406 comma 8 c.p.p. Del resto, per la difesa tale inutilizzabilità assoluta e generale non può essere sanata neppure dalla successiva annotazione nel registro delle persone sottoposte alle indagini dei signori [REDACTED] e [REDACTED]. Per la difesa, inoltre anche se si considerasse tale inutilizzabilità di carattere intermedio, soggetta quindi al regime di deducibilità ex articolo 182 c.p.p., dovrebbe essere considerato che questa è già stata sollevata in sede di riesame ma non è stata in alcun modo analizzata dal Tribunale che, invece, si è servito di tali elementi che considera decisivi. Invero, il giudice del merito si riferisce alla nota del nucleo di polizia economico finanziaria della Guardia di Finanza del 6 febbraio 2019 e, senza questi atti, non avrebbe potuto esplicitare il medesimo convincimento circa l'astratta configurabilità del reato. Secondo l'assunto della difesa, del resto, senza tali elementi la motivazione appare priva di completezza e quindi censurabile. Infatti, il *fumus* dell'illecito si arresterebbe alla mera petizione di principio poiché il giudicante non chiarisce le ragioni per le quali il materiale probatorio residuo sarebbe di per sé sufficiente a giustificare la tesi accusatoria. In altre parole, per la difesa, la motivazione non spiegherebbe come la natura di cartiera della società [REDACTED] sia intellegibile dal residuo materiale probatorio.

CONSIDERATO IN DIRITTO

3. Il ricorso è complessivamente infondato e deve essere rigettato per le ragioni di seguito esposte.

4. E' infondato anzitutto il primo motivo.

4.1. Ed invero, deve premettersi che, in senso concorde, le pronunce di questa Corte ritengono integrato il reato in esame con riguardo all'Iva nel caso di fatture soggettivamente inesistenti. Invero, nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, la falsità può essere riferita anche all'indicazione dei soggetti con cui è intercorsa l'operazione. Per soggetti diversi da quelli effettivi si devono quindi intendere coloro che, pur avendo apparentemente emesso il documento, non hanno effettuato la prestazione, sono irreali, come nel caso di nomi di fantasia, o non hanno avuto alcun rapporto con il contribuente finale (così Cass. Sez. 3, Sentenza n. 27392 del

27/04/2012). Per quanto attiene, invece, anche le imposte dirette, la giurisprudenza prevalente di questa Corte ritiene che l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anziché relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, non incide sulla configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta previsto dall'art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il quale, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo (sul punto: Cass., Sez. 3, sentenza n. 4236 del 18/10/2018; Cass., Sez. 3, sentenza n. 30874 del 02/03/2018; Cass., Sez. 3, n. 4236 del 18/10/2018 - dep. 29/01/2019, Di Napoli, Rv. 275692). La giurisprudenza prevalente ritiene quindi inesistente una differenziazione tra imposte dirette e indirette.

4.2. Deve, peraltro, rilevarsi l'esistenza di isolate pronunce che, seppur incidentalmente, nel dichiarare i ricorsi inammissibili, effettuano tale distinzione, invero affermando che tale reato è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva delle prestazioni indicate nelle fatture, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre, con riguardo all'IVA, esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura (in tal senso si esprimono: Cass. Sez. 3, Sentenza n. del 23/11/2017; Cass., sez. III, 53146/2017; Cass., Sez. III, n. 16768 del 17.04.2019).

4.3. In ogni caso, la questione sarebbe parzialmente rilevante, considerato che, nel caso di specie, come emerge chiaramente dalla lettura della pag. 3 dell'ordinanza impugnata, la contestazione ipotizzata riguarda l'esistenza di un complesso ciclo commerciale finalizzato ad evadere anche l'imposta sul valore aggiunto, eseguito mediante meccanismi riconducibili agli schemi caratteristici della c.d. frodi carosello. Ne discende, dunque, che, sul punto, trattandosi di inesistenza soggettiva delle operazioni in relazione anche ad un'ipotesi di evasione IVA, nessun contrasto giurisprudenziale sarebbe ravvisabile su tale profilo, venendo quindi meno qualsivoglia ipotesi di rimessione alle Sezioni Unite.

4.4. Tuttavia, non solo tenuto conto della più recente giurisprudenza di questa Corte, ma soprattutto alla luce della particolarità della vicenda processuale in esame, la questione prospettata dal ricorrente con riferimento all'IRES, non giustifica alcuna rimessione alla Sezioni Unite. Ed invero, è la stessa ordinanza impugnata a chiarire come, oltre all'ammontare dell'IVA indebitamente detratta per

effetto delle fatture per operazioni passive soggettivamente inesistenti, sussiste altresì l'evasione dell'IRES in quanto la regola dell'indeducibilità dei componenti negativi del reddito, relativi a beni o servizi utilizzati per il compimento di delitti non colposi, trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi nell'ambito di una frode c.d. carousel, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa. In tal senso, opportunamente, i giudici del riesame richiamano la giurisprudenza di questa Corte secondo cui, in tema di reati tributari, la regola della indeducibilità dei componenti negativi del reddito relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi (prevista dall'art. 14, comma 4-bis, l. n. 537 del 1993, come modificato dall'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in l. n. 44 del 2012), trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi nell'ambito di una frode c.d. carousel, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa (In motivazione, questa Corte ha ribadito che la disposizione richiamata si limita a precisare una regola per le procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, ma non ha alcuna incidenza sulla configurabilità delle condotte di dichiarazione fraudolenta punite dall'articolo 2 D.Lgs. n. 74 del 2000: Sez. 3, n. 42994 del 07/07/2015 - dep. 26/10/2015, De Angelis, Rv. 26515401; conf. sent. n. 43393/15, non massimata).

4.5. Ed invero, non può non convenirsi con l'affermazione per la quale i costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti ai fini delle imposte dirette dal committente/cessionario, che consapevolmente li abbia sostenuti, in quanto essi sono espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, comportando la cessazione dell'ineducibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale. In questo senso, corretto deve ritenersi il richiamo operato dal tribunale alla richiamata giurisprudenza, atteso che, dalle emergenze processuali – non suscettibili di valutazione da parte di questa Corte, attesa l'insindacabilità degli argomenti fattuali trattandosi di questioni attinenti al merito – risulta che la ██████████, soggetto giuridico privo di effettiva sede legale, di uffici commerciali ed amministrativi, di personale operante, e tuttavia attivo in scambi commerciali di volumi considerevoli (anche solo considerando quelli intervenuti con le società del Pollice che, come evidenzia il tribunale del riesame, ne costituiscono presumibilmente solo una quota), in realtà sia una cartiera il cui scopo è quello di emettere fatture per operazioni "quantomeno soggettivamente inesistenti", per consentire



a terzi, oltre agli indubbi vantaggi commerciali derivanti dal meccanismo delle frodi carousel, comunque l'evasione dell'IVA e delle imposte dirette (IRES).

4.6. Orbene, alla luce di quanto sopra argomentato, proprio tenuto conto della giurisprudenza citata (sentenza n. 42994/2015; sentenza n. 43393/2015) e della struttura del meccanismo fraudolento descritto nell'ordinanza impugnata, attuato a beneficio della [REDACTED] e della [REDACTED] facenti capo all'attuale ricorrente, i costi documentati nelle contestate fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non potevano essere dedotti ai fini delle imposte dirette dalle società utilizzatrici (che, si noti, hanno sempre sostenuto di averli sempre consapevolmente sostenuti), in quanto espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, comportando la cessazione dell'ineffettibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale. Viene, quindi, meno, proprio per la particolarità della vicenda concreta, la tradizionale obiezione opposta alla rilevanza penale del delitto di frode fiscale dell'utilizzatore di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti ai fini dell'evasione IRES. Si sostiene, infatti, che quando la falsità concerne semplicemente l'identità del soggetto emittente, ma sia vera la realtà sottostante all'operazione, l'utilizzatore della fattura, pur essendo la stessa soggettivamente inesistente, giusta la definizione dell'art. 1, d. lgs. n. 74 del 2000, non indicherebbe nella dichiarazione costi fittizi, essendo l'operazione documentata in fattura effettivamente stata svolta, e quindi non farebbe emergere nella dichiarazione una imposta minore rispetto a quella dovuta effettivamente. In sostanza, secondo la tesi del ricorrente - sostenuta da quella giurisprudenza di legittimità che esclude la configurabilità del reato di cui all'art. 2, d. lgs. n. 74 del 2000, in caso di utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti a fini di evasione IRES - a fronte di costi realmente sostenuti, la condotta di utilizzazione di fatture relative ad operazioni realmente sostenute, ma realizzate da un soggetto diverso dall'emittente, non violerebbe il dettato dell'art. 2, in quanto non si farebbe luogo alla indicazione in dichiarazione di costi non effettivamente sostenuti. Diversamente, come chiaramente evidenziato dalle decisioni richiamate i costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti ai fini delle imposte dirette dal committente/cessionario, che consapevolmente li abbia sostenuti (come sostenuto dal ricorrente nella presente vicenda processuale), in quanto essi sono espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività dell'impresa, comportando la cessazione dell'ineffettibile requisito dell'inerenza tra i costi medesimi e l'attività imprenditoriale.



4.7. Ne consegue che la condotta dolosa o consapevole del cessionario, così come impedisce l'insorgenza del diritto alla detrazione dell'Iva per mancato perfezionamento dello scambio, non essendo, nel caso di specie, l'apparente cedente l'effettivo fornitore della prestazione, allo stesso modo comporta l'indeducibilità dei costi ai fini delle imposte sui redditi, sicché il delitto di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del D.lgs. n. 74 del 2000 è configurabile anche in caso di fatturazione solo soggettivamente falsa sia ai fini dell'imposta sul valore aggiunto che ai fini dell'imposta sui redditi.

4.8. Da qui, la convinta adesione di questo Collegio all'orientamento giurisprudenziale, cui deve essere data continuità, secondo cui l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anziché relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, non incide sulla configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta previsto dall'art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il quale, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo (da ultimo, la già citata, Sez. 3, n. 4236 del 18/10/2018 - dep. 29/01/2019, Di Napoli, Rv. 275692).

5. Il secondo motivo è invece inammissibile.

5.1. E' opportuno preliminarmente osservare che il ricorso per cassazione contro ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo o probatorio è ammesso solo per violazione di legge. In tale nozione devono essere ricompresi gli *errores in iudicando o in procedendo*, e i 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 idoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal giudice (sul punto, tra le tante: Cass., Sez. 5, sentenza n. 43068 del 13/10/2009). In altre parole, è ammissibile il ricorso per cassazione contro ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo, solo 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, *ex multis*: Cass., Sez. 6, sentenza n. 6589 del 10/01/2013).



5.2. Nel caso di specie, il Tribunale del riesame motiva adeguatamente circa l'esistenza del *fumus* del reato in esame ed, in particolare, quanto al ruolo della [REDACTED] [REDACTED] sottolinea che i documenti di trasporto del ciclo passivo apparivano intestati alla [REDACTED] e recavano come indirizzo di destinazione la [REDACTED] [REDACTED]. Inoltre, i pagamenti venivano effettuati in un periodo breve rispetto all'emissione della fattura non superiore ai 120 giorni. Per il Tribunale del riesame, quindi l'[REDACTED] inserendo in contabilità ed utilizzando ai fini fiscali come componenti negativi del reddito le fatture emesse dalla cartiera [REDACTED], otteneva i benefici dell'evasione dell'Iva e delle imposte dirette.

5.3. Né, peraltro, può ritenersi illegittima l'integrazione della motivazione da parte dei giudici del riesame quanto alla sussistenza del reato di frode fiscale relativamente all'utilizzo nelle dichiarazioni IVA/IRES della [REDACTED] relativamente ai periodi di imposta in contestazione. Ed invero, va ricordato che, in tema di motivazione dei provvedimenti cautelari reali, la prescrizione della necessaria autonoma valutazione degli elementi che ne costituiscono il necessario fondamento, nonché di quelli forniti dalla difesa (evincibile dal rinvio operato dall'art. 324, comma settimo, cod. proc. pen. alle disposizioni concernenti il potere di annullamento del tribunale del riesame, introdotte dalla legge 16 aprile 2015, n. 47 al comma nono dell'art. 309 stesso codice), impone al giudice di esplicitare, anche eventualmente "*per relationem*", le ragioni per le quali ritiene di poter attribuire, al compendio indiziario, un significato coerente alla integrazione dei presupposti normativi per l'adozione della misura. Con la conseguenza che la mancanza di un apprezzamento indipendente, rispetto agli atti valutativi espressi dai diversi attori processuali, è equiparata alla omessa motivazione ed integra, pertanto, il vizio di violazione di legge (tra le tante: Sez. 3, n. 2257 del 18/10/2016 - dep. 18/01/2017, P.M. in proc. Burani, Rv. 268800).

5.4. Orbene, nel caso di specie, attingendo l'impugnazione in questa sede la presunta mancanza di motivazione del decreto genetico emesso dal GIP in data 13.02.2019, è necessario verificare se, dal complesso argomentativo dell'impugnata ordinanza, fossero desumibili elementi di valutazione sulla configurabilità dei predetti illeciti da parte del giudice monocratico della cautela, onde verificare se ciò potesse giustificare la legittima integrazione da parte dei giudici del riesame.

5.5. Sul punto, il GIP non ~~solo~~ si limita a citare – come invece sostiene il ricorrente – la circostanza che le società facenti capo al [REDACTED] avessero intrattenuto traffici commerciali con la società [REDACTED] con sede in [REDACTED] dal 2015 al 2017, per

volumi di acquisti rilevanti, ma richiama, oltre che la richiesta del P.M. - anche la nota della GDF del 15.06.2018, l'annotazione di PG dell'8.08.2018 nonché la nota della GDF del 6.02.2019 inerente i successivi elementi acquisiti attraverso le perquisizioni ed i sequestri eseguiti in data 30.01.2019 (nota sulla cui utilizzabilità, come *infra* si dirà, non vi è alcun dubbio). È quindi sulla base di un rinvio "*per relationem*" a tali atti che il GIP mostra di esprimere il proprio convincimento in ordine al coinvolgimento nel meccanismo fraudolento delle due società facenti capo all'attuale ricorrente, donde non può ritenersi illegittimo l'esercizio del potere di integrazione da parte del tribunale del riesame sul punto. Ed invero, deve essere richiamata la consolidata giurisprudenza di questa Corte secondo cui, in tema di misure cautelari, le modifiche introdotte negli artt. 292 e 309 cod. proc. pen. a seguito della legge 16 aprile 2015, n. 47 non hanno carattere innovativo, essendovi solo esplicitata la necessità che dall'ordinanza emerga l'effettiva valutazione della vicenda da parte del giudicante. Ne consegue che, anche alla luce della nuova succitata disciplina, sussiste il potere-dovere del tribunale del riesame di integrazione delle insufficienze motivazionali del provvedimento impugnato, salvo che ricorra il caso di motivazione mancante sotto il profilo grafico o inesistente per inadeguatezza argomentativa, ciò che nel caso di specie non è ravvisabile (tra le tante, v.: Sez. 5, n. 3581 del 15/10/2015 - dep. 27/01/2016, Carpentieri, Rv. 266050). Deve, infatti, ritenersi del tutto legittima la motivazione "*per relationem*" del decreto di sequestro preventivo quando in esso il giudice faccia richiamo alle richieste del pubblico ministero ed alle relazioni di servizio della polizia giudiziaria, ponendo così in evidenza, per il fatto d'averle prese in esame e fatte proprie, l'"iter" cognitivo e valutativo seguito per giustificare l'adozione del particolare mezzo di ricerca della prova. Peraltro, e *ad abundantiam*, si noti comunque che la più recente giurisprudenza sembra orientarsi verso una valutazione meno rigorosa del requisito dell'autonoma valutazione in tema di misure cautelari reali (v., ad esempio, in relazione ai reati edilizi, quanto affermato da Sez. 3, n. 51604 del 18/09/2018 - dep. 15/11/2018, Monfrecola, Rv. 274423, secondo cui in tema di sequestro preventivo per il reato di costruzione in assenza di titolo, la necessaria valutazione degli indizi è soddisfatta in caso di indicazione della circostanza dell'edificazione abusiva pur attraverso il richiamo alla incolpazione cautelare).

6. Anche il terzo motivo non si sottrae al giudizio di inammissibilità.

6.1. Ed invero, quanto alla possibilità di censurare la motivazione di una misura cautelare reale in Cassazione valgono le considerazioni già svolte in relazione al secondo motivo. Inoltre, sul punto è opportuno considerare che la motivazione

appare congrua e completa. Ed invero, i giudici del merito ritengono sussistente il *fumus* del reato sulla base dell'analisi del ciclo commerciale che presenta gli schemi tipici delle frodi carosello volti ad abbattere il costo di acquisto dei beni commercializzati, creando una lunga filiera di fatturazione. Nello specifico, la [REDACTED] [REDACTED] rivestiva il ruolo di cartiera, con cui le due società riconducibili al [REDACTED] avevano intrattenuto rapporti commerciali nelle annualità 2015, 2016 e 2017. La società, invero, era priva di una sede legale e di un legale rappresentante dotato di professionalità: infatti, [REDACTED] è chiaramente un soggetto prestanome che versa in condizioni economiche disagiate tanto che venne ritrovato mentre dormiva all'interno della propria autovettura. Con tale società, gli scambi della [REDACTED] erano di grande rilevanza, il trasporto dei beni venduti dalla [REDACTED] avveniva presso i magazzini della società del [REDACTED] e i pagamenti attraverso bonifico erano effettuati in un breve lasso di tempo. Gli scambi erano quindi continuativi e il volume della [REDACTED] era notevolmente aumentato, come denunciato in sede dichiarazione annuale IVA, senza che questo avesse comportato un incremento dell'imposta dovuta, circostanza che si giustifica per il tribunale solo in ragione della veste di società filtro da essa rivestito. La Corte, inoltre, sottolinea che tale società con una struttura industriale semplice sia a livello di personale che patrimoniale operava su volumi di scambi notevoli, presumibilmente proprio al fine di allungare la filiera di fatturazione.

7. Parimenti inammissibile è il quarto motivo.

7.1. Ed invero, per quanto attiene al reato in esame, il dolo nel delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del D.lgs. n. 74 del 2000, è ravvisabile nella consapevolezza, in chi utilizza il documento in dichiarazione, che colui che ha effettivamente reso la prestazione non ha provveduto alla fatturazione del corrispettivo versato dall'emittente, conseguendo in tal modo un indebito vantaggio fiscale in quanto l'Iva versata dall'utilizzatore della fattura non è stata pagata dall'esecutore della prestazione medesima.

7.2. Orbene, tanto premesso, il giudice del riesame fornisce un'adeguata motivazione circa la possibile esistenza o comunque la mancanza di elementi volti ad escludere *in toto* l'elemento soggettivo. Del resto, è opportuno ricordare 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 alla sussistenza di tutti gli elementi costitutivi della fattispecie contestata, compreso quello soggettivo. Il giudice del riesame deve quindi dare atto dei dati di fatto che non permettono di escludere "ictu oculi" la sussistenza di tale elemento (sul tema: Cass., Sez. III, n. 26007/2019). Il controllo del giudice sulla concreta fondatezza dell'accusa non deve quindi essere meramente cartolare, ma si deve basare sul singolo caso concreto, secondo il parametro del "fumus" del reato ipotizzato, con riferimento anche all'eventuale difetto dell'elemento soggettivo, purché di immediato rilievo (in questo senso: Cass., Sez. 6, sentenza n. 16153 del 06/02/2014; Cass., Sez. 3, sentenza n. 19012 del 11/02/2015).

7.3. Invero, il Tribunale del riesame sostiene che, nonostante la ██████ inviasse periodicamente e-mail aventi ad oggetto offerte commerciali, ordini di merci e spedizioni, estratti conto e relative scadenze non saldate e comunicazioni riguardo alla logistica per la partenza della merce acquistata, in tali e-mail non veniva indicato alcun recapito o nome e le firme apposte risultano del tutto generiche. Del resto, il Tribunale sottolinea che le firme sono un elemento indispensabile in una realtà economica in cui i contratti vengono conclusi a distanza e *on line* e ogni contraente deve conoscere il proprio interlocutore per verificarne la potestà a concludere contratti. Il giudice del merito ritiene quindi improbabile che una società con un siffatto volume di affari invii e-mail anonime per concludere contratti importanti con grande celerità. Inoltre, considera il fatto che una dipendente ha dichiarato di aver sentito il ██████ interfacciarsi con ██████ e ██████, da considerarsi mere teste di legno, e ritiene inverosimile che l'imputato non si fosse avveduto delle anomalie commerciali della propria controparte negoziale.

7.4. Non sussiste, pertanto, alcuna delle violazioni ipotizzate, dovendosi peraltro rilevare che quanto argomentato dal ricorrente prospetta una diversa valutazione delle emergenze probatorie, così chiedendo a questa Corte di svolgere un apprezzamento in fatto, inibito non solo in questa fase incidentale di legittimità dall'art. 325, c.p.p., ma, in generale, dal limitato sindacato cognitivo di questa Corte, limitato alla sola legittimità e che non potrebbe mai estendersi ad una valutazione del merito del materiale probatorio od indiziario oggetto di esame da parte del giudice di merito.

8. Resta da esaminare, infine, il quinto ed ultimo motivo, che il Collegio giudica inammissibile.



8.1. Ed invero, dal fascicolo risulta la presenza della richiesta di proroga di sei mesi del termine di scadenza per il compimento di indagini preliminari del pubblico ministero del 24 gennaio 2019. Attesa la mancanza agli atti del procedimento dei provvedimenti di proroga, questa Corte, in adempimento del proprio potere-dovere di verifica del fatto processuale oggetto di censura (posto che, in tema di impugnazioni, allorché sia dedotto, mediante ricorso per cassazione, un "error in procedendo" ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. c), cod. proc. pen., la Corte di cassazione è giudice anche del fatto e, per risolvere la relativa questione, può accedere all'esame diretto degli atti processuali, che resta, invece, precluso dal riferimento al testo del provvedimento impugnato contenuto nella lett. e), del citato articolo, quando risulti denunciata la mancanza o la manifesta illogicità della motivazione: Sez. U, n. 42792 del 31/10/2001 - dep. 28/11/2001, Policastro e altri, Rv. 220092 che, in applicazione di tale principio, in una fattispecie relativa alla denuncia di inutilizzabilità, in procedimento incidentale "de libertate", di intercettazioni di comunicazioni tra presenti, ha provveduto all'esame diretto dei decreti autorizzativi del giudice per le indagini preliminari e di quelli esecutivi del pubblico ministero), riscontrata l'assenza in atti del decreto di proroga, ha richiesto al giudice competente la trasmissione del decreto di proroga.

8.2. L'ufficio GIP competente ha quindi provveduto a trasmettere alla cancelleria di questa Corte, copia dei decreti di proroga depositati in data 28.10.2019, in evasione all'istanza di prima proroga indagini del PM (datata e depositata il 24.01.2019) nonché all'istanza di seconda proroga indagini del PM (datata 14.06.2019 e depositata il 17.06.2019). I provvedimenti di proroga indagini, peraltro, danno atto che né in relazione alla prima richiesta di proroga, né in relazione alla seconda richiesta, la difesa aveva presentato memorie né aveva proposto opposizione alle richieste del PM.

8.3. Orbene, rileva il collegio come, per giurisprudenza consolidata, ai fini della legittimità della proroga del termine per il completamento delle indagini preliminari, ai sensi dell'art. 406 cod. proc. pen., è necessario soltanto che la relativa richiesta, da parte del pubblico ministero, sia anteriore alla scadenza del termine anzidetto, mentre l'ordinanza con la quale la stessa proroga è disposta può essere anche successiva a quella scadenza, avendo essa poi un effetto retroattivo sanante sugli atti d'indagine nel frattempo effettuati (Sez. 1, n. 2219 del 12/05/1994 - dep. 15/06/1994, Aleo, Rv. 198143). Nella specie, pertanto, non si è verificata alcuna ipotesi di inutilizzabilità del materiale acquisito nel corso dell'attività di in-

dagine, essendo intervenuta la decisione del giudice del riesame, seppure a distanza di tempo, esplicando efficacia sanante sugli atti d'indagine nel frattempo effettuati.

Né, peraltro, la mancata pronuncia dell'ordinanza di proroga indagini, al momento della decisione dei giudici del riesame, aveva inficiato il provvedimento impugnato, atteso che è lo stesso art. 406, comma ottavo, cod. proc. pen. a precisare che "Gli atti di indagine compiuti dopo la presentazione della richiesta di proroga e prima della comunicazione del provvedimento del giudice *sono comunque utilizzabili sempre che, nel caso di provvedimento negativo, non siano successivi alla data di scadenza del termine originariamente previsto per le indagini*". Nella specie, dunque, detti atti di indagine, pur compiuti dopo la presentazione della richiesta di proroga e prima della comunicazione del provvedimento del giudice, erano "*comunque utilizzabili*", con conseguente insussistenza della violazione di legge evocata dalla difesa.

8.4. Quanto, poi, al dedotto vizio di motivazione, per non aver il tribunale del riesame esaminato la censura tempestivamente dedotta, lo stesso, pur emergendo dal provvedimento impugnato, non inficia l'ordinanza dei giudici del riesame, attesa la manifesta infondatezza originaria del motivo, alla luce del richiamato disposto dell'art. 406, comma ottavo, citato. Trova, quindi, applicazione il principio per cui in tema di motivazione, in sede di impugnazione il giudice non è obbligato a motivare in ordine al mancato accoglimento di istanze, nel caso in cui esse appaiano improponibili sia per genericità, sia per manifesta infondatezza (tra le tante: Sez. 2, n. 49007 del 16/09/2014 - dep. 25/11/2014, Iussi e altri, Rv. 261423).

9. Al rigetto del ricorso segue la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, nella sede della S.C. di Cassazione, il 29 ottobre 2019

Λ