

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MANNINO Saverio F. - Presidente -

Dott. GENTILE Mario - Consigliere -

Dott. AMORESANO Silvio - rel. Consigliere -

Dott. MARINI Luigi - Consigliere -

Dott. ANDRONIO Alessandro M. - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

1) B.A. nata il (OMISSIS);

avverso l'ordinanza del 20.12.2012 del Tribunale di Bari;

sentita la relazione svolta dal Consigliere Dott. Silvio Amoresano;

sentitele conclusioni del P.G., Dott. IZZO Gioacchino, che ha chiesto, previa riqualificazione dei fatti D.Lgs. n. 74 del 2000, sub art. 4, l'annullamento con rinvio per la rideterminazione del profitto aggredirle anche In relazione ai reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 10 bis e 11;

sentito il difensore, avv. Caraccioli Ivo, in sost. avv. Francesco Paolo Sisto, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Svolgimento del processo

1. Con ordinanza in data 20.12.2012 il Tribunale di Bari rigettava l'istanza di riesame proposta nell'interesse di B.A. avverso il provvedimento di convalida di sequestro preventivo per equivalente, emesso il 13.11.2012 dal GIP del Tribunale di Bari.

Premetteva il Tribunale che il sequestro preventivo per equivalente era stato disposto nei confronti di vari indagati, ipotizzandosi i reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 bis, D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11. A seguito di una verifica fiscale a carico della società "Astra Bingo srl", che gestiva nel 2007 una sala bingo e poi negli anni successivi era arrivata a controllare quindici sale, con un notevolissimo incremento degli introiti, erano emerse gravi anomalie contabili. Inoltre la società, a fronte di un volume di affari dichiarato di Euro 1.864.265,00 per l'anno 2007 e nonostante l'incremento aziendale degli anni successivi, aveva ommesso la presentazione della dichiarazione dei redditi, con l'evasione di imposta come quantificata nell'avviso di accertamento. La società aveva presentato, oltre i termini di scadenza, un modello unico relativo al periodo di imposta, dichiarando Euro 5,00 al solo fine di eludere i controlli automatizzati e di giovare dell'Istituto del ravvedimento operoso. La G.d.F. era, però, riuscita a determinare induttivamente la base imponibile sottratta al fisco (per l'anno 2008 i ricavi non dichiarati ammontavano ad Euro 53.000.000,00). Anche in relazione all'annualità successiva erano state accertate le medesime irregolarità contabili, nonché l'omissione delle dichiarazioni, con imposta evasa superiore ai limiti di legge (per tale anno la dichiarazione era stata presentata in data 5.10.2010 e quindi in violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 13).

Era emerso altresì, sempre per gli anni 2008 e 2009, l'omesso versamento delle ritenute operate e certificate, con conseguente violazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 bis. Gli ulteriori accertamenti avevano consentito di verificare

che le medesime violazioni erano state poste in essere in relazione alla società "Getsud srl", esercente attività di intrattenimento mediante slot machines.

Infine, era stata accertata anche la violazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, essendo stati posti in essere atti fraudolenti attraverso la creazione di operazioni di debito e/o credito, sfornite di giustificazione economica, determinando un decremento patrimoniale solo apparente e la creazione di fondi patrimoniali occulti, al solo scopo di rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva.

Tanto premesso riteneva il Tribunale, disattendo i motivi di cui alla richiesta di riesame, che sussistesse il fumus del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5.

Pur dovendosi considerare, a norma del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, commi 7 e 8 (e non 8 bis erroneamente richiamato dalla difesa), tempestive le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, dagli atti emergeva che esse erano state presentate al solo scopo di evitare la sottoposizione agli accertamenti automatizzati: si trattava infatti di dichiarazioni formali sia per l'esiguità dell'importo dichiarato, sia per l'indicazione dei dati minimi necessari per il perfezionamento dell'invio telematico.

Inoltre, entrambe le società erano sprovviste di parte della documentazione fiscale e contabile ed altra parte era tenuta in modo irregolare. Sotto il primo profilo non era stato esibito il libro giornale e non risultavano approvati i bilanci di esercizio 2008 e 2009 (irrilevante era l'allegazione da parte del consulente dei bilanci, trattandosi di adempimento tardivo e contraddittorio perchè in contrasto con le risultanze esibite alla G.d.F.). Nelle dichiarazioni integrative presentate erano stati poi indicati elementi di reddito non conformi a quanto indicato nel bilanci di esercizio approvati successivamente all'avvio degli accertamenti fiscali. Secondo il Tribunale vi era stato quindi un abuso del diritto tributario, essendo stata posta in essere una condotta violatrice dei principi di buona fede e correttezza in violazione della L. n. 212 del 2002, art. 10 (Statuto del contribuente).

Le dichiarazioni presentate per gli anni 2008 e 2009, anche se formalmente inoltrate, dovevano considerarsi (stante la mancanza a monte di tutta la documentazione contabile, societaria e fiscale) sostanzialmente omesse: sicchè non ricorrevano le condizioni, previste dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2 per la presentazione di dichiarazione integrativa (secondo la circolare n. 192/98 dell'Agenzia delle entrate possono essere regolarizzate solo le dichiarazioni validamente presentate). Peraltro la dichiarazione integrativa per l'anno 2009, presentata in data 4.10.2010, doveva ritenersi anche tardiva, essendo il termine già decorso il 30.9.2010.

Anche per la dichiarazione IVA da parte della società Bingo srl per l'anno 2009 non poteva considerarsi effettuata l'opzione per un regime di esenzione essendo essa contenuta in una dichiarazione sostanzialmente omessa (nel merito comunque si trattava di esenzione non operante).

Sussisteva il fumus anche del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 bis, essendo pacifico che il reato si consuma con la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale e che irrilevante è l'eventuale definizione transattiva (accertamento con adesione).

Le dedotte difficoltà economiche che avrebbero indotto a privilegiare il pagamento delle retribuzioni ai lavoratori rispetto al versamento delle ritenute non solo non erano state provate ma risultavano smentite (peraltro lo stesso pagamento delle retribuzioni risultava soltanto dedotto).

In relazione al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11 premetteva il Tribunale che esso è configurabile anche quando, dopo il compimento degli atti fraudolenti, venga effettuato il pagamento dell'imposta (trattasi invero di reato di pericolo). Inidonei pertanto erano gli esborsi, anche se considerevoli, effettuati successivamente al perfezionarsi dell'ipotesi delittuosa.

In assenza di qualsiasi documentazione da parte della difesa per dimostrare il contrario (tenuto conto dell'onere della prova gravante sul contribuente) era da ritenere, secondo il Tribunale, che gli esborsi e dazioni operati erano rivolti al depauperamento e dispersione del patrimonio della Astra Bingo srl. e, quindi, a rendere inefficaci le procedure di riscossione.

Essendo state omesse sostanzialmente le dichiarazioni dei redditi per gli anni 2008 e 2009, nonchè omissa il deposito dei bilanci e la regolare tenuta della contabilità, correttamente la G.d.F. aveva fatto riferimento al debito erariale senza tener conto degli elementi negativi indicati nella memoria difensiva.

L'accertamento induttivo compiuto dagli uffici finanziari era poi corretto ed esente da vizi logici in quanto fondato sui presupposti applicativi dei reati in precedenza evidenziati, e non potendo il Tribunale del riesame svolgere alcun accertamento in ordine all'effettiva sussistenza dell'ipotesi accusatola come prospettata.

Nè era consentita la quantificazione dei beni effettivamente sequestrati in sede di esecuzione, trattandosi di questione riguardante non la legittimità del provvedimento ma la sua attuazione.

Il GIP aveva, poi, correttamente determinato la somma, corrispondente al profitto del reato, nei limiti della quale andava eseguito il sequestro.

Nè, Infine, il Tribunale poteva compiere accertamenti in ordine alla effettiva titolarità dei beni sequestrati (peraltro la qualità di terzo estraneo era stata solo enunciata). Nè era stato dimostrato che il valore dei beni fosse superiore alla somma per la quale era stata disposta la misura cautelare.

Quanto al dolo, il dedotto avvenuto pagamento delle pendenze debitorie non era idoneo ad escludere la sussistenza delle condotte criminose, poste in essere prima dell'avvio delle procedure di compensazione delle partite debitorie.

2. Ricorre per cassazione B.A., a mezzo del difensore, denunciando, con il primo motivo, la inosservanza e/o erronea applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5 in relazione alla sussistenza del fumus commissi delicti.

Il Tribunale ha richiamato la sentenza della Corte di Cassazione n.4238/2004, che faceva riferimento peraltro a diversa fattispecie, e comunque superata da tutte le decisioni successive. Pur avendo gli stessi Giudici del riesame riconosciuto che era stato adempiuto formalmente alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi per tutti gli anni oggetto della verifica fiscale, hanno poi illegittimamente ritenuto non applicabile la normativa che consente l'emendabilità delle dichiarazioni dei redditi nel termine di novanta giorni e che quindi non considera omessa, le dichiarazioni presentate nel suddetto termine (lettura congiunta D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, commi 7, 8 ed 8 bis e D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, comma 2).

Il Tribunale, senza tener conto del consolidato orientamento della Corte di Cassazione (ex multis Cass.pen. n.22021 del 31.1.2011), ha distinto il profilo formale da quello sostanziale, assumendo che la presentazione delle dichiarazioni era finalizzata allo scopo di evitare la sottoposizione ad accertamenti automatizzati e che quindi ci si trovava in presenza di un vero e proprio abuso del diritto tributario. Ma, essendo stato adempiuto regolarmente a quanto previsto dalla normativa tributaria, non si vede quale violazione sostanziale possa configurarsi (del resto la stessa circolare 6/E del 25.1.2002 dell'Agenzia delle Entrate non prevede alcuna limitazione al contenuto delle integrazioni; inconferente è invece il richiamo alla circolare n.192 del 1998, avendo il legislatore in epoca successiva introdotto l'art. 2, comma 8 bis con il D.P.R. n. 435 del 2001).

Di abuso di diritto si potrebbe, comunque, parlare solo se si fosse occultata materia imponibile (nel caso di specie, invece, era stata fornita una maggiore materia tassabile).

Il Tribunale, inoltre, ha disatteso i principi più volte affermati dalla giurisprudenza di legittimità in tema di soglia di punibilità, che deve essere determinata tenendo conto non solo dei ricavi, ma anche dei costi di esercizio detrai bili (Cass.pen. sez. 3 n.8992/2011).

Infine, anche con riferimento all'anno di imposta 2009 il Tribunale ha erroneamente ritenuto omessa la dichiarazione IVA, non avendo tenuto conto che, essendo stata tempestivamente e regolarmente presentata la dichiarazione, l'opzione esercitata D.P.R. n. 633 del 1973, ex art. 36 bis è valida ed efficace. Non sussiste, quindi, il fumus del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5.

Con il secondo motivo denuncia la inosservanza o erronea applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 bis. Non risulta provata la sussistenza del dolo specifico, non avendo il Tribunale tenuto conto delle difficoltà economiche delle imprese.

Inoltre è stato ritenuto sussistente il fumus del reato nonostante l'assenza della prova, come riconosciuto dagli stessi Giudici, del pagamento delle retribuzioni ai dipendenti.

Con il terzo motivo denuncia l'inosservanza o erronea applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, non avendo il Tribunale considerato che la norma presuppone il depauperamento del proprio patrimonio, con atti simulati o fraudolenti al fine di non pagare le imposte.

Ai fini della determinazione della imposta evasa è necessario, come già in precedenza evidenziato, tener conto anche dei costi di esercizio. Il Tribunale, senza esaminare la documentazione prodotta, ha ommesso di prendere in considerazione i costi effettivi di esercizio (come risultanti dai bilanci e dalle denunce dei redditi) che escludevano qualsiasi atto fraudolento D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 11 per evitare l'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Nè emergeva uno stato di depauperamento delle casse sociali.

Peraltro le osservazioni in ordine alla non perfetta regolarità del "finanziamento improprio" sono assolutamente inconferenti sotto il profilo tributario in relazione alla fattispecie contestata.

Denuncia, poi, l'inosservanza o erronea applicazione di legge in ordine alla individuazione del quantum oggetto del provvedimento di sequestro, determinato dal Tribunale sulla base di mere presunzioni.

Il Tribunale è partito da un falso presupposto (e cioè omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, omesso deposito dei bilanci e omessa tenuta regolare della contabilità) e non ha esaminato la tesi difensiva, suffragata dalla documentazione prodotta, tenendo conto solo della prospettazione accusatoria in relazione alla presunzione tributaria.

Denuncia ancora l'inosservanza o erronea applicazione della legge penale in relazione all'erronea determinazione del quantum oggetto del sequestro preventivo, avendo il Tribunale ritenuto rilevanti penalmente omissioni sotto la soglia di punibilità.

Deduce, altresì, l'inosservanza o erronea applicazione della legge penale in relazione alla proprietà e disponibilità dei beni sottoposti a sequestro.

E' pacifico che il sequestro per equivalente sia limitato ai soli beni riferibili agli indagati, per cui è necessario (contrariamente a quanto ritenuto dal Tribunale), accertarne la proprietà o la disponibilità da parte dell'indagato medesimo. Il Tribunale in effetti ha omesso di considerare che una parte dei beni sequestrati non erano di proprietà o nella disponibilità dei soggetti indagati (gioielli o beni personali sequestrati in abitazioni di soggetti diversi; conti correnti di altri soggetti legati soltanto da un vincolo di parentela, beni o quote societarie relative a società estranee al procedimento penale).

Infine, denuncia l'inosservanza o erronea applicazione della legge in relazione alla sussistenza del dolo, avendo il Tribunale ritenuto come postuma e senza alcun rilievo l'avvenuto pagamento delle pendenze debitorie a seguito di concordato con l'Amministrazione finanziaria (condotta peraltro tenuta prima dell'applicazione della misura cautelare e rilevante quanto meno sotto il profilo della carenza di volontà di porre in essere atti simulati o fraudolenti al fine di depauperare il patrimonio societario).

2.1. Con memoria, depositata in data 6.6.2013, nel ribadire le doglianze e le richieste di cui al ricorso, si sottolineano, in particolare, le violazioni di legge in cui è incorso il Tribunale:

1) I Giudici del riesame, pur avendo ritenute regolari e tempestive le dichiarazioni dei redditi, hanno affermato che esse fossero strumentali al fine di ottenere vantaggi di carattere fiscale.

Non hanno, però, neppure specificato in che cosa sarebbero consistiti tali vantaggi, vale a dire il profitto o il prezzo del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5. 2) L'abuso del diritto non costituisce fattispecie penalmente rilevante. Il diritto penale tributario non sanziona qualsiasi comportamento finalizzato al risparmio di imposte. Peraltro, non è dato comprendere in che cosa sarebbe consistito il risparmio di imposta, essendo stato adempiuto all'obbligo di presentazione delle dichiarazioni dei redditi. La dichiarazione presentata il 29.9.2009 deve considerarsi valida (perché presentata nei 90 giorni dalla scadenza del termine) e non "in ravvedimento" e la successiva presentata il 29.9.2010 è integrativa della precedente. Non sussiste pertanto il fumus del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5. 3) Come affermato dalla più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente non può essere disposto nei confronti di beni appartenenti alla persona giuridica, a meno che il rappresentante legale della società utilizzi la struttura aziendale per commettere gli illeciti.

#### Motivi della decisione

1. Il ricorso è fondato nei termini di seguito indicati.

2. Il Tribunale ha ritenuto che sussistesse il fumus del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, assumendo che l'istante aveva posto in essere un vero e proprio abuso del diritto tributario: pur essendo state formalmente presentate le dichiarazioni, si trattava "di un adempimento soltanto strumentale allo scopo di evitare la sottoposizione delle società in questione ad accertamenti automatizzati" (pag.12 ord.).

Secondo la giurisprudenza di questa Corte (cfr. Cass. Pen. Sez. 2 n.7739 del 22.11.20011 e più di recente Cass.pen. sez. 3 n. 19100 del 6.3.2013) i reati tributari di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione possono essere integrati anche da comportamenti elusivi posti in essere dal contribuente per trarre vantaggi dall'utilizzo in modo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale in mancanza di ragioni economicamente apprezzabili che possano giustificare l'operazione".

Dopo aver richiamato la pronuncia delle Sezioni Unite Civili (sent.

n. 30055 del 23.12.2008) e la giurisprudenza successiva (cfr. Cass. Civ, sez. 5 n.4737 del 26.10.2010; Sez. 5 n. 11236 del 20.5.2011, Sez. 5 n.21782 del 20.10.2011; Sez. 5 n.19234 del 7.11.2011; Sez. 5 n.21390 del 30.11.2012), si è evidenziato che "ad avvalorare la tesi della rilevanza penale dei comportamenti elusivi specificamente previsti dalla normativa di settore è la stessa linea di politica criminale adottata dal legislatore, nell'ambito delle scelte discrezionali che gli competono, in occasione della riforma introdotta con il D.Lgs. n. 74 del 2000, che sono state ampiamente delineate dalle Sezioni Unite di questa Corte (sez. Un. n.27 del 25.10.2000, imp. Di Mauro; n.1235 del 28.10.2010, 19.1.2011, Giordano) e dalla Corte Costituzionale (sent. n.49 del 2002)".

Infatti "se le fattispecie criminose sono incentrate sul momento della dichiarazioni fiscali e si concretizzano nell'infedeltà dichiarativa, il comportamento elusivo non può essere considerato tout court penalmente irrilevante. Se il bene tutelato dal nuovo regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l'ambito di applicazione delle norme incriminatrici ben può coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile". Laddove il comportamento antielusivo contrasti con specifiche disposizioni, rimane, poi, salvaguardato anche il principio di legalità. "La affermazione della rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale, nei limiti sopra specificati, non contrasta con il principio di legalità, inteso nel senso sopra precisato, poichè se tale principio non consente la configurabilità della generale fattispecie di truffa, in presenza di una espressa previsione nel sistema tributario di una specifica condotta elusiva, non è, invece, ostativo alla configurabilità della rilevanza penale della medesima condotta, trattandosi di un risultato interpretativo "conforme ad una ragionevole prevedibilità", tenuto conto della ratio delle norme, della loro finalità e del loro inserimento sistematico. Se il principio di legalità venisse diversamente applicato nella materia di cui si parla si chiuderebbero gli spazi non solo della normativa penale generale, ma anche di quella speciale di settore: la plurima invocazione del principio di specialità trasformerebbe questo in principio di impunità, pur in presenza di una descrizione della fattispecie elusiva provvista dei caratteri di determinatezza".

"E' necessario, quindi, per non superare i principi di determinatezza e tassatività che l'interpretazione debba essere tassativa e letterale. Specifiche norme antielusive sono rinvenibili nel D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 37, comma 3 ("In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari dei soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona") e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis ("Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti (comma 1). L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione (comma 2). Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito, del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni: a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverso da quelle formate con utili; b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende; c) cessioni di credito..."comma 3). Dalla norma per ultimo richiamata emerge chiaramente che per la rilevanza della condotta antielusiva è necessario che essa si estrinsechi in una delle operazioni tassativamente elencate dal comma 3. E per la "individuazione" di siffatte operazioni non può che farsi riferimento alle norme del codice civile (cfr. Cass. Sez. 3 n.19100/2013 cit.).

2.1. Il Tribunale ha apoditticamente ritenuto che ci si trovasse in presenza di un abuso di diritto, senza indicare quale norma anti elusiva, specificamente prevista dalla legge (come in precedenza evidenziato) sia stata violata. Si è limitato infatti a far riferimento ad un generico principio di buona fede e correttezza, rinvenibile nell'art. 10 del c.d. Statuto del Contribuente".

Nè ha indicato quale sia stato il risparmio fiscale ottenuto attraverso l'operazione posta in essere.

L'ordinanza impugnata va, pertanto, annullata sul punto, con rinvio perchè si accerti, da parte del Tribunale, in quale ipotesi di elusione specificamente prevista dalla legge sia inquadrabile la fattispecie concreta ed il risparmio fiscale che ne sia derivato.

Accerterà, altresì, il Tribunale, se il reato ipotizzato possa, piuttosto, essere riqualificato (come richiesto dal P.G. di udienza) in quello di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, sempre che sia stata superata la soglia di punibilità.

E' pacifico, invero, che in sede di riesame il Tribunale, possa confermare il provvedimento di sequestro anche sulla base di una diversa qualificazione giuridica del fatto in relazione al quale è stato ravvisato il fumus commissi delicti, anche se non può porre a fondamento della propria decisione un fatto diverso (cfr. ex multis Cass. pen, sez. 6 n.2416 dell'8.5.2008; Cass. Sez. 1 n. 41948 del 14.10.2009).

3. Anche in relazione al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 bis il Tribunale ha ritenuto sussistente il "fumus", pur affermando che "...la stessa circostanza dell'effettivo pagamento delle retribuzioni ai lavoratori risulta semplicemente dedotta" (pag.18). La norma in questione sanziona "chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti.." e fu inserita nel D.L.vo cit. dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 414. Si era, invero, creato un "vuoto normativo". Come affermato da questa Corte, infatti, l'omesso versamento delle ritenute d'acconto operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei propri dipendenti, sanzionato dal D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 2, conv. in L. 7 agosto 1982, n. 516, non era più previsto dalla legge come reato a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che ha diversamente disciplinato la materia dei reati tributari, e nel cui testo non figurano fattispecie di reato in continuità normativa rispetto a quella di cui al citato art. 2 della L. n. 516, espressamente abrogata dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 25 (cfr. Cass.sez. 3, 29.12.2000 n.3714; conf. Cass. sez. 3 n. 25875 del 7.7.2010).

Il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 bis, pur costituendo "una nuova fattispecie criminosa introdotta o reintrodotta dalla novella citata senza alcuna continuità normativa con le disposizioni previgenti" (cfr. Cass.pen. Sez. 3 n.25875/2010 cit), nel colmare il vuoto normativo operava indubbiamente sullo stesso piano della norma abrogata (D.L. n. 429 del

1982, art. 2, comma 2, conv. in L. n. 516 del 1982) che sanzionava "chiunque non versa all'erario le ritenute effettivamente operate, a titolo di acconto o di imposta, sulle somme pagate".

La "ratio" era evidentemente quella di impedire, attraverso la sanzione penale, che il datore di lavoro omettesse di versare le somme trattenute, quale sostituto di imposta, sulle retribuzioni corrisposte ai lavoratori. Sulla stessa falsariga si muoveva, del resto, anche il D.L. 12 settembre 1982, n. 463, conv. in L. n. 638 del 1983 che prevedeva ugualmente la sanzione penale per l'omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti. E' noto il dibattito sviluppatosi su tali ritenute, sfociato anche in contrasti giurisprudenziali, in ordine alla necessità dell'effettivo pagamento delle retribuzioni ai lavoratori; tanto che fu necessario l'intervento delle Sezioni Unite di questa Corte che, con la sentenza n.27641 del 2003, affermarono il principio che non fosse configurabile il reato di cui alla L. n. 638 del 1983, art. 2, comma 1 senza il materiale esborso delle somme dovute al dipendente. Il legislatore, nel reintrodurre la sanzione penale di cui all'art. 10 bis cit. con la L. n. 311 del 2004, non poteva non tener conto della formulazione della norma di cui alla L. n. 516 del 1982, art. 2, nonchè dei contrasti e delle incertezze cui sopra si è fatto cenno anche in relazione alla L. n. 516 del 1983. Sicchè, nel riformulare la norma sanzionatoria, ha inteso esplicitare in modo assolutamente chiaro che la sanzione penale trova applicazione soltanto sulle ritenute effettivamente operate sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti. Di qui il riferimento esplicito alle "certificazioni rilasciate ai sostituiti" in luogo della più generica formula contenuta nel D.L. n. 429 del 1982, art. 2 conv. in L. n. 516 del 1982 ("le ritenute effettivamente operate, a titolo di acconto o di imposta, sulle somme pagate..").

Se dunque la norma di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 bis si propone di sanzionare l'omesso versamento, nel termine previsto, delle ritenute operate dal datore di lavoro, quale sostituto di imposta, sulle retribuzioni effettivamente corrisposte ai sostituiti, non vi è ragione per ritenere che la prova di ciò debba ricavarsi solo dalle "certificazioni" senza possibilità di ricorrere ad "equipollenti". L'onere della prova delle certificazioni attestanti le ritenute operate, trattandosi di elemento costitutivo del reato, grava, senza dubbio alcuno, sulla pubblica accusa, anche se può assolverlo sia mediante il ricorso a prove documentali o testimoniali oppure attraverso la prova indiziaria" (cfr. Cass.pen. sez. 3, n.1443 del 15.11.2012).

3.1. E' necessario, allora, accertare, da parte del Tribunale, da quali elementi emerga l'effettiva corresponsione delle retribuzioni e delle trattenute operate.

4. Infine, in ordine al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, il Tribunale ha richiamato la giurisprudenza di questa Corte secondo cui "l'oggetto giuridico del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte non è il diritto di credito del fisco, bensì la garanzia generica data dai beni dell'obbligato, potendo quindi il reato configurarsi anche qualora, dopo il compimento degli atti fraudolenti, avvenga comunque il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori" e che trattasi di "reato di pericolo e non di danno, sicchè, ai fini del perfezionamento, non è richiesta la sussistenza di una procedura di riscossione in atto" (cass.pen. n.36290/2011; 40561/2012).

E' necessario però, per l'integrazione del reato, che vi sia un depauperamento del patrimonio (attraverso alienazioni simulate o altri atti fraudolenti) con la finalità di sottrarsi al debito verso il fisco.

E' indubitabile, invero, che, per disporre il sequestro per equivalente nei reati tributari, non sia sufficiente la configurabilità del reato, essendo necessario individuare un profitto o un prezzo. "Con riguardo in particolare al reato di cui all'art. 11 cit., il profitto va individuato nella riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio di cui il fisco ha diritto di soddisfarsi e, quindi, nella somma di denaro la cui sottrazione all'erario viene perseguita, non importa se con esito favorevole o meno, attesa la struttura di pericolo della fattispecie attraverso l'atto di vendita simulata o gli atti fraudolenti posti in essere.." (cfr. Cass.pen.sez. 3 n.25677 del 16.5.2012).

4.1. Il Tribunale ha sostanzialmente omesso l'indagine in proposito, dal momento che, anche alla luce delle deduzioni difensive, non ha accertato se attraverso il complesso di atti posti in essere si era determinata una "deminutio" patrimoniale che avrebbe potuto impedire il soddisfacimento della pretesa erariale, con conseguente profitto dell'agente. Si era dedotto, infatti, che non vi era stato, come emergeva dalla documentazione prodotta, alcun depauperamento patrimoniale per evitare l'obbligazione tributaria.

4.1.1. Va in proposito ricordato, quanto ai poteri del Tribunale del riesame, che, secondo la giurisprudenza di questa Corte (cfr. in particolare sez. unite 29.1.1997, ric. P.M. in proc.Basst) nei procedimenti incidentali aventi ad oggetto il riesame di provvedimenti di sequestro, non è ipotizzabile una "piena cognitio" del Tribunale, al quale è conferita esclusivamente la competenza a conoscere della legittimità dell'esercizio della funzione processuale attribuita alla misura ed a verificare, quindi, la correttezza del perseguimento degli obiettivi endoprocessuali che sono propri della stessa, con l'assenza di ogni potere conoscitivo circa il fondamento dell'accusa, potere questo riservato al giudice del procedimento principale. Tale interpretazione limitativa della cognizione incidentale risponde all'esigenza di far fronte al pericolo di utilizzare surrettiziamente la relativa procedura per un preventivo accertamento sul "meritum causae", così da determinare una non consentita preventiva verifica della fondatezza dell'accusa il cui oggetto finirebbe per compromettere la rigida attribuzione di competenze nell'ambito di un medesimo procedimento.

L'accertamento, quindi, della sussistenza del *fumus commissi delicti* va compiuto sotto il profilo della congruità degli elementi rappresentati, che non possono essere censurati sul piano fattuale, per apprezzarne la coincidenza con le reali risultanze processuali, ma che vanno valutati così come esposti, al fine di verificare se essi consentono - in una prospettiva di ragionevole probabilità - di sussumere l'ipotesi formulata in quella tipica. Il Tribunale del riesame non

deve, pertanto, instaurare un processo nel processo, ma svolgere l'indispensabile ruolo di garanzia, tenendo nel debito conto le contestazioni difensive sull'esistenza della fattispecie dedotta ed esaminando sotto ogni aspetto l'integralità dei presupposti che legittimano il sequestro (ex multis Cass.pen.sez. 3 n.40189 del 2006- ric. Di Luggo). Il controllo non può quindi limitarsi ad una verifica meramente burocratica della riconducibilità in astratto del fatto indicato dall'accusa alla fattispecie criminosa, ma deve essere svolto attraverso la valutazione dell'antigiuridicità penale del fatto come contestato, ma tenendosi conto, nell'accertamento del "fumus commissi delicti", degli elementi dedotti dall'accusa risultanti dagli atti processuali e delle relative contestazioni difensive.

Secondo anche la già citata sentenza (sez. un. n.23/1997), non sempre correttamente richiamata, al giudice del riesame spetta quindi il dovere di accertare la sussistenza del cd. fumus commissi delicti che, pur se ricondotto nel campo dell'astrattezza, va sempre riferito ad una ipotesi ascrivibile alla realtà fattuale e non a quella virtuale (principi affermati più volte da questa sezione 3, 29.11.1996, Carli; Cass.sez. 3, 1.7.1996, Chiatellino; 30.11.199, Russo; 2.4.2000, P.M. c. Cavagnoli; n.5145/2006).

5. Quanto, poi, ai beni colpiti dalla misura cautelare, il Tribunale ha sbrigativamente liquidato le deduzioni difensive, assumendo che non rientrava nei compiti del riesame accertare la disponibilità da parte dell'indagato degli stessi (pag.27) e che, comunque, le "qualità di "terzo estraneo erano state semplicemente dedotte (pag.28).

In ordine ai compiti del riesame si è già visto, nel paragrafo precedente, come non si possa prescindere dalle allegazioni difensive.

Non c'è dubbio, poi, che, al fini del sequestro preventivo, funzionale alla confisca di cui all'art. 322 ter cod. pen., non occorra provare il nesso di pertinenzialità della res rispetto al reato, essendo assoggettabili a confisca beni nella disponibilità dell'indagato per un valore corrispondente a quello relativo al profitto o al prezzo del reato (cfr. ex multis Cass. sez. 6 n. 11902 del 27.1.2005). Il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, può ricadere quindi su beni comunque, nella disponibilità dell'indagato. E' necessario, però, che venga dimostrata detta disponibilità (cfr. Cass.pen. sez. 3 n.15210 dell'8.2.2012) ed incombe al P.M. l'onere di dimostrare la discrasia con la intestazione formale (Cass. sez. 2 n. 17287 del 23.3.2011) e, quindi, il carattere meramente fittizio della loro intestazione (Cass. pen. sez. 6 n. 27340 del 16.4.2008).

5.1. Per quanto riguarda poi le persone giuridiche, si è andato consolidando l'indirizzo giurisprudenziale, secondo cui "Il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, previsto dal D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231,art. 19, non può essere disposto sui beni appartenenti alla persona giuridica ove si proceda per le violazioni finanziarie commesse dal legale rappresentante della società, atteso che gli artt. 24 e ss. del citato D.Lgs. non prevedono i reati fiscali tra le fattispecie in grado di giustificare l'adozione del provvedimento, con esclusione dell'ipotesi in cui la struttura aziendale costituisca un apparato fittizio utilizzato per commettere gli illeciti" (cfr. Cass. pen. sez. 3 n. 1256 del 19.9.2012; conf. Cass. Sez. 3 n.25774 del 14.6.2012; Cass. Sez. 3 n.15349 del 23.10.2012).

"La giurisprudenza di legittimità aveva inizialmente ritenuto possibile che il sequestro preventivo in relazione a reati tributari potesse attingere i beni riferibili ad una persona giuridica, non solo quando l'entità giuridica fosse stata creata strumentalmente dall'indagato stesso per farvi rifluire i profitti degli illeciti fiscali, dando luogo al fenomeno della c.d. società schermo (ad es.

società cartiere), ma in ogni altro caso (in tal senso, Sez.3, n. 26389 del 9/6/2011, dep. 6/7/2011, Occhianti, non mass. sul punto e Sez. 3, n. 28731 del 7/6/2011, dep. 19/7/2011, Burlando, non mass.).

L'iter argomentativo delle menzionate decisioni era stato fondato sul rapporto organico esistente tra il soggetto indagato e la persona giuridica, in grado di giustificare e legittimare il vincolo cautelare. Più di recente, nonostante qualche voce di segno contrario (cfr. Sez.3, n. 17485 dell'11/4/2012, dep. 10/5/2012, Maione, non mass. e Sez. 3, n. 38740 del 9/5/2012, dep. 4/10/2012, Sgarbi, non mass.), la giurisprudenza di questa Sezione ha affermato il diverso principio secondo cui il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, previsto dal D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, art. 19, comma 2, nei confronti delle persone giuridiche, non può essere disposto sui beni di qualsiasi natura appartenenti alla persona giuridica ove si proceda per le violazioni finanziarie commesse dal legale rappresentante della società, sulla base della L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 143, atteso che gli artt. 24 e ss.

del citato D.Lgs. non prevedono i reati fiscali tra le fattispecie in grado di giustificare l'adozione del provvedimento, salva sempre l'ipotesi in cui la struttura aziendale costituisca un apparato fittizio, utilizzato dal reo per commettere gli illeciti: in tal caso infatti il reato non risulta commesso nell'interesse o a vantaggio di una persona giuridica, ma a diretto vantaggio del reo attraverso lo schermo dell'ente, (cfr. Sez. 3, n. 25774 del 14/6/2012, dep. 4/7/2012, PM. in proc. Amoddio e altro Rv. 253062; Sez.3, n. 33371 del 4/7/2012, dep. 29/8/2012, Falli, che ha precisato l'irrelevanza del rapporto organico tra persona fisica ed ente ed ha confermato la possibilità di operare il sequestro per equivalente quando la persona giuridica rappresenti un "apparato fittizio, utilizzato dal reo proprio per porre in essere i reati di frode fiscale o altri illeciti, sicché ogni cosa fittizia mente intestata alla società sia immediatamente riconducibile alla disponibilità dell'autore del reato"; conforme anche Sez.6, n.42703 del 12/10/2010, dep. 1/12/2010, Giani)".

6. Rimanendo assorbite tutte le altre doglianze, va disposto l'annullamento dell'ordinanza impugnata con rinvio al medesimo Tribunale per nuovo esame, che tenga conto dei rilievi e dei principi sopra enunciati.

P.Q.M.

Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia al Tribunale di Bari.

Così deciso in Roma, il 12 giugno 2013.

Depositato in Cancelleria il 31 luglio 2013