

Penale Sent. Sez. 4 Num. 14202 Anno 2021

Presidente: PICCIALI PATRIZIA

Relatore: ESPOSITO ALDO

Data Udiienza: 16/12/2020

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

MORETTI SIMONA nato a ROMA il 22/07/1967

avverso l'ordinanza del 20/09/2019 del TRIB. LIBERTA' di ROMA

udita la relazione svolta dal Consigliere ALDO ESPOSITO;

lette/~~sentite~~ le conclusioni del PG SIMONE PERELLI **CHE HA CHIESTO IL**

RIGETTO DEL RICORSO;

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza del 13 novembre 2018, il Tribunale di Roma, in funzione di giudice del riesame, confermava il decreto di sequestro preventivo dal G.I.P. del medesimo Tribunale del 24 settembre 2018 finalizzato alla confisca per equivalente ex art. 12 bis D.Lgs. n. 74 del 2000, di denaro e beni immobili sino alla concorrenza di complessivi euro 2.958.718,64, emesso nell'ambito del procedimento penale disposto nei confronti, tra gli altri, di Moretti Simona, indagata, quale consulente fiscale delle società «La Nuova Facchini Fernando s.r.l.» e della «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.», in concorso con Facchini Fernando, titolare delle ditte suddette, nei seguenti reati tributari:

A) art. 5 D.Lgs. 74 del 2000 per l'omessa presentazione per la società «La Nuova Facchini Fernando s.r.l.» della dichiarazione annuale IVA per l'anno d'imposta 2013 e delle dichiarazioni annuali IVA e IRES per gli anni di imposta 2014 e 2015;

B) art. 10 D.Lgs. 74 del 2000 per la distruzione ovvero l'occultamento, riguardo la società «La Nuova Facchini Fernando s.r.l.», al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto delle scritture contabili e degli altri documenti di cui è obbligatoria la conservazione in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi e del volume di affari, in data 16 novembre 2017;

C) art. 2 D.Lgs. 74 del 2000 per essere state utilizzate, dalla società «La Nuova Facchini Fernando s.r.l.», nelle dichiarazioni ai fini IVA e IRES relative all'anno di imposta 2012 e nella sola dichiarazione IRES per l'anno di imposta 2013, fatture per operazioni oggettivamente inesistenti emesse dalla società «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.»;

D) art. 8 D.Lgs. 74 del 2000 per l'emissione da parte della società «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.», di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti al fine di consentire alla società «La Nuova Facchini Fernando s.r.l.» di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto nell'anno di imposta 2012 e 2013;

E) art. 8 D.Lgs. 74 del 2000 per l'emissione, da parte della società «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.», di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti al fine di consentire alla società «La Nuova Facchini Fernando s.r.l.» di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto nell'anno di imposta 2014;

F) art. 10 D.Lgs. 74 del 2000 per la distruzione ovvero l'occultamento, riguardo la società «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.», al fine di evadere e imposte sui redditi e sul valore aggiunto, delle scritture contabili e degli altri documenti di cui è obbligatoria la conservazione in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi e del volume di affari, accertato in data 13 ottobre 2017.

Il decreto di sequestro preventivo *de quo*, eseguito in data 17 ottobre 2018 dalla G.d.F., concerneva beni a carico degli indagati per un importo complessivo di euro

750.626,69 e, nello specifico, nei confronti di Moretti Simona, somme di denaro consistenti in saldi attivi di conti correnti detenuti presso diverse banche e quote di immobili dalla stessa posseduti, meglio specificati nelle concrete entità nel provvedimento impugnato.

1.1. Con sentenza n. 36461 del 15/05/2019, la Terza Sezione di questa Corte annullava tale ordinanza con rinvio al Tribunale del riesame di Roma per nuovo esame.

1.2. Con ordinanza del 20 settembre 2019, il Tribunale del riesame, in sede di giudizio di rinvio, ha confermato il provvedimento impugnato.

2. La Moretti, a mezzo del proprio difensore, ricorre per Cassazione avverso l'ordinanza del Tribunale del riesame, proponendo due motivi di impugnazione.

2.1. Violazione di legge e motivazione apparente con riferimento agli artt. 324, 627 cod. proc. pen., 110, 81 cod. pen., 2, 5, 8, 9, 10 e 12 bis d. lvo n. 74 del 2000.

Si deduce che il Tribunale del riesame ha eluso le questioni diritto decise con la pronuncia rescindente, non illustrando il ruolo svolto dalla Moretti nella realizzazione dei reati tributari e non rispettando il principio di diritto secondo cui, per la configurabilità del concorso ex art. 110 cod. pen. del consulente fiscale, occorre un contributo concreto, seriale e ripetitivo e che il professionista sia stato il consapevole e cosciente ispiratore della frode, anche se di questa ne abbia beneficiato il solo cliente.

Il Tribunale del riesame non ha indicato: a) il reale comportamento concorrente della Moretti, stante la totale assenza di elementi in ordine alla decisione del Facchini, quale titolare della «La Nuova Facchini Fernando s.r.l.», di omettere la presentazione della dichiarazione annuale IVA per l'anno di imposta 2013 e delle dichiarazioni annuali IVA e IRES per gli anni di imposta 2014 e 2015; b) la condotta a titolo di concorso nella distruzione o nell'occultamento delle scritture contabili della «La Nuova Facchini Fernando s.r.l.», stante la dichiarazione di avvenuta consegna della documentazione del 1° dicembre 2015 sottoscritta dal liquidatore Doddis Antonino, pienamente ed integralmente capace, avendo sottoscritto in pari data due atti notarili, il 21 aprile 2017 e il 5 aprile 2017, una transazione alla presenza di numerose parti ed essendo stati acquisiti nel corso delle indagini due atti pubblici, il primo costituito dalla certificazione del 4 novembre 2013 della Commissione di Prima Istanza dell'Asl e il secondo da un verbale del 20 ottobre 2016 della Commissione Medica dell'Inps, da cui emergeva che il Doddis non aveva nessuna disabilità psichica o mentale ma una grave limitazione della deambulazione; c) l'effettiva condotta concorrente nell'aver utilizzato il Facchini nelle dichiarazioni fraudolente IVA e IRES dell'anno di imposta 2012 e nella sola dichiarazione fraudolenta IRES dell'anno di imposta 2013 presentate dalla società «La Nuova Facchini Fernando s.r.l.», le fatture per operazioni oggettivamente inesistenti emesse dalla società «Cooperativa Trasporti Logistica La

Gerbera s.r.l.», rispetto al quale non era stato valutato che negli anni di imposta anzidetti la consulente fiscale era la commercialista era Caldara Andreina e che, essendo la Moretti incolpata nel successivo capo d) per concorso nel reato presupposto di emissione di fatture per operazioni inesistenti non era punibile ai sensi del successivo art. 9 a titolo di concorso nel contestato reato previsto dall'art. 2; d) le condotte perpetrate dalla Moretti relativamente all'emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti da parte della «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.», della quale per il periodo temporale dal 2012 alla fine del 2014 era consulente fiscale e contabile la commercialista Caldara Andreina; e) la condotta, in concorso col Facchini autore e beneficiario della frode, nella distruzione o nell'occultamento (capo f) delle scritture contabili della «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.».

Il Tribunale del riesame non ha fornito risposta relativamente alla compresenza di altro consulente quale commercialista della «La Nuova Facchini Fernando s.r.l.» e alle ragioni, per le quali i reati erano stati addebitati alla Moretti e non all'altra professionista. Caldara Andreina aveva svolto l'incarico di commercialista presso entrambe le società almeno fino alla fine del 2014 e la consulente dr.ssa Evangelista Maria Maddalena aveva inviato telematicamente i modelli 770 del 2014 e del 2015 della «La Nuova Facchini Fernando s.r.l.».

La ricorrente aveva solo inviato telematicamente la dichiarazione Irap 2014 della «La Nuova Facchini Fernando s.r.l.» del 23 dicembre 2014 e il Modello 770 del 2014 della «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.».

2.2. Violazione di legge e vizio di motivazione apparente in relazione agli artt. 321, 324, cod. proc. pen., 110, 81 cod. pen., 2, 5, 8, 9, 10 e 12 bis D.Lvo n. 74 del 2000.

Si rileva che il Tribunale del riesame non avrebbe dovuto esaminare la sola astratta configurabilità dei reati, bensì tutte le risultanze processuali influenti sulla configurabilità del *fumus commissi delicti*.

I giudici della cautela non hanno individuato gli elementi dimostrativi in concreto di un contributo concorsuale consapevole della ricorrente, configurando apoditticamente la sua responsabilità solo in base allo svolgimento delle attività fiscali per le due predette società.

Il Tribunale del riesame ha riconosciuto il ruolo di consulente fiscale della Moretti sulla base delle dichiarazioni generiche di due dipendenti (Colato Giovanni e Giuliani Sabrina), peraltro contrastanti con quelle di altri due dipendenti (Caldaro Giovanni e Ullucci Severino), i quali l'avevano indicata come professionista dedita esclusivamente alle buste paga.

La dichiarazione della Moretti di svolgere attività di gestione e di deposito della contabilità di altre due società del Facchini, quali la «Facchini Logistica s.r.l.» e la «Cooperativa Basica» non evocava il ruolo di consulente fiscale della «Cooperativa

Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.» e della società «La Nuova Facchini Fernando s.r.l.».

Il Facchini, peraltro, l'aveva incaricata della trasmissione delle due dichiarazioni del 23 dicembre 2014 solo in quanto la commercialista Caldara aveva interrotto i propri rapporti professionali con lui.

2.3. Nella replica ai rilievi di cui alle conclusioni scritte della Procura Generale presso questa Corte, la ricorrente sostiene che la motivazione è del tutto apparente e che il giudice del rinvio non ha risposto ai rilievi evidenziati nella pronuncia rescindente, in violazione dell'art. 627, comma 3, cod. proc. pen..

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è infondato.

Va premesso che il ricorso per Cassazione contro le ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo 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, o 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 (Sez. 2, n. 18951 del 14/03/2017, Napoli, Rv 269656; Sez. 3, n. 4919 del 14/07/2016, dep. 2017, Faiella, Rv. 269296; Sez. 6, n. 6589 del 10/01/2013, Gabriele, Rv. 254893, Sez. U, n. 25932 del 26/06/2008, Ivanov, Rv. 239692).

Questa Corte, peraltro, ha in più occasioni chiarito che, in tema di riesame delle misure cautelari reali, nella nozione di «violazione di legge» (per la quale soltanto può essere proposto ricorso per Cassazione a norma dell'art. 325, comma 1, cod. proc. pen.) rientrano la mancanza assoluta di motivazione o la presenza di motivazione meramente apparente, in quanto correlate all'inosservanza di precise norme processuali, non anche l'illogicità manifesta e la contraddittorietà, le quali possono denunciarsi nel giudizio di legittimità soltanto tramite lo specifico e autonomo motivo di ricorso di cui all'art. 606, comma 1, lett. e), cod. proc. pen. (Sez. 2, n. 5807 del 18/01/2017, Zaharia, Rv. 269119; Sez. 5, n. 35532 del 25/06/2010, Angelini, Rv. 248129; Sez. U, n. 5876 del 13/02/2004, Bevilacqua, Rv. 226710). Infatti, il controllo operato dai giudici di legittimità investe la congruenza delle argomentazioni rispetto al fine giustificativo del provvedimento (Sez. 5, n. 35532 del 25/06/2010, Angelini, Rv. 248129; Sez. 6, n. 7472 del 21/01/2009, Vespoli, Rv. 242916; Sez. 6, n. 3529 del 01/02/1999, Sabatini, Rv. 212565; Sez. 4, n. 2050 del 24/10/1996, Marseglia, Rv. 206104).

Tali principi, peraltro, non possono prescindere da una esatta delimitazione dell'onere motivazionale del giudice in materia di provvedimenti cautelari reali, giacché la prescrizione della necessaria autonoma valutazione degli elementi che ne costituiscono il necessario fondamento, nonché di quelli forniti dalla difesa, 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 (Sez. 2, n. 7258 del 27/11/2019, dep. 2020, Esposito, Rv. 278509; Sez. 3 n. 2257 del 18/10/2016, dep. 2017, Burani, Rv. 268800).

2. Ciò posto sui principi operanti in materia, passando all'esame della vicenda processuale, deve rilevarsi che, con sentenza n. 36461 del 15/05/2019, la Terza Sezione di questa Corte annullava tale ordinanza con rinvio al Tribunale del riesame di Roma per nuovo esame, avendo riscontrato una carenza argomentativa relativamente all'ascrivibilità alla Moretti dei reati tributari.

Nella pronuncia rescindente, si evidenziava l'omesso esame dei motivi di ricorso concernenti: a) la compresenza di un'altra commercialista nella "Nuova Facchini Fernando s.r.l.", la quale svolgeva le funzioni di consulente negli stessi anni, mentre la Moretti rivestiva il solo ruolo di consulente del lavoro della sola «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.»; b) le ragioni dell'individuazione del ruolo di consulente fiscale di fatto attribuito alla Moretti; c) il contributo da lei concretamente apportato in relazione alle attività indicate nei capi di imputazione e alla loro incidenza sulla realizzazione degli illeciti tributari.

3. Con ordinanza del 20 settembre 2019 (il provvedimento impugnato), il Tribunale del riesame, in sede di giudizio di rinvio, ha confermato il decreto di sequestro preventivo emesso dal G.I.P..

 Il giudice del rinvio ha configurato la sussistenza del *fumus boni iuris* del concorso della Moretti nei reati contestati a Facchini Fernando nel rispetto del principio enunciato dalla pronuncia rescindente – e conforme al consolidato orientamento di questa Corte – secondo cui, per la configurabilità del concorso nel reato tributario del consulente fiscale, occorre un contributo di quest'ultimo concreto, consapevole, seriale e ripetitivo e che il professionista abbia coscientemente ispirato la frode, anche se di questa ne abbia beneficiato il solo cliente (Sez. 3, n. 1999 del 14/11/2017, dep. 2018, Addonizio, Rv. 272713; Sez. 3, n. 24166, del 05/05/2011, Cascino, non massimata).

I giudici della cautela, infatti, hanno rilevato che il Facchini era amministratore di fatto della società «La Nuova Facchini s.r.l.», società avente sede legale in Roma, v. F. Gentile n. 19, coincidente con la residenza anagrafica del legale rappresentante Doddis Antonio, che aveva assunto la carica di liquidatore dal 1° dicembre 2015. Il Facchini, per eseguire gli appalti dei quali era aggiudicataria tale società, non utilizzava il personale della società; egli, tuttavia, al fine di non sopportare il costo del lavoro e il debito IVA maturato sul compenso ricevuto con l'appalto eseguito in favore dei propri clienti, ne faceva risultare esternalizzati formalmente i costi, posto che utilizzava il personale dipendente della «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.», della quale la ricorrente era consulente del lavoro.

Egli, pertanto, utilizzava la «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.» come una cartiera, al fine di creare artificiosamente dei costi deducibili relativi al personale. All'esito dell'accesso eseguito, le forze dell'ordine rilevavano che la sede societaria coincideva di fatto con un appartamento di proprietà del Doddis, ma in uso a tale Verrengia Giosuè.

Il Verrengia dichiarava di non possedere documentazione societaria, ma di ricevere solo la posta relativa alla società La Nuova Facchini s.r.l.» e ad altre società riconducibili al Doddis, per poi consegnarla alla moglie del Doddis, in quanto quest'ultimo era affetto dal morbo di Parkinson da ventidue anni e non autosufficiente.

La Moretti, sebbene formalmente consulente del lavoro della «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.», aveva provveduto nel 2014 all'invio della comunicazione dei dati IVA del 2014 per la «La Nuova Facchini s.r.l.»; dichiarava di essere stata in possesso della documentazione contabile della società verificata solo dal febbraio 2015 fino al 1° dicembre 2015 e di averla poi riconsegnata al Doddis in tale data, come da ricevuta di riconsegna; sosteneva di non poter esibire le fatture emesse nei confronti della società «La Nuova Facchini s.r.l.», non avendo mai percepito il compenso di euro cento pattuito col Facchini.

La Gerbera era solo formalmente separata dalla società «La Nuova Facchini s.r.l.», ma in realtà era lo strumento attraverso il quale il Facchini schermava la propria attività illecita. Ciò emergeva da varie circostanze: a) le due società avevano la medesima sede; b) entrambe erano prive di strutture aziendali o di beni o di documentazione contabile; c) la cooperativa era formalmente rappresentata da prestanomi, ma in realtà era gestita esclusivamente dal Facchini (vedi le dichiarazioni del dipendente Colato Giovanni); d) il fatturato della società «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.» era rivolto al 95% alla sola «Nuova Facchini s.r.l.», per la quale evidentemente lavorava in esclusiva (dichiarazioni di Giuliani Sabrina, addetta alla redazione materiale delle fatture); e) la società «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.» si riforniva di carburante ai serbatoi posti nel piazzale antistante alla

sede operativa della società «La Nuova Facchini s.r.l.» e quest'ultima aveva registrato un anomalo consumo di carburante per i pochi mezzi a lei formalmente intestati.

La Moretti di fatto svolgeva il ruolo di consulente fiscale e contabile, come riconosciuto dai dipendenti della società «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.»: 1) Caldaro Giancarlo la individuava come consulente del lavoro competente a predisporre le buste paga, analogamente a quanto affermato dal dipendente Ullucci Severino; 2) l'Ullucci ricordava di averla vista presso gli uffici della «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.» e di averle consegnato due volte documenti della società «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.» consegnatigli dal Facchini; 3) il Colato riferiva di essersi recato da lei per la consegna di documentazione della società su incarico del Facchini e di averla vista varie volte presso la sede sociale, indicandola quale commercialista della società; 4) la Giuliani, oltre a considerarla commercialista della società, la indicava come destinataria delle fatture della società «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.» e dichiarava di aver parlato varie volte con lei in ufficio; 5) la stessa Moretti ammetteva di aver inviato la dichiarazione IRAP 2014 della società «La Nuova Facchini Fernando s.r.l.» e il modello 770 del 2014 per la società «Cooperativa Trasporti Logistica La Gerbera s.r.l.» (cioè dopo la cessazione della Caldara dall'incarico) nonché di non aver più rapporti professionali col Facchini, ma di svolgere attività di gestione e di deposito della contabilità di una sua società, la «F. Logistica s.r.l.» e della società «Cooperativa Basica».

I giudici della cautela, peraltro, non hanno ritenuto credibili le dichiarazioni della Moretti.

L'esauriente e dettagliata illustrazione delle ragioni della configurabilità della partecipazione della Moretti ai reati ascrivibili al Facchini consente di escludere la sussistenza di carenze motivazionali rilevabili in sede di legittimità.

Al riguardo, infatti, deve osservarsi che il contributo causale del concorrente può manifestarsi attraverso forme differenziate e atipiche della condotta criminosa non solo in caso di concorso morale ma anche in caso di concorso materiale, fermo restando l'obbligo del giudice di merito di dimostrare l'esistenza di una reale partecipazione e di precisare sotto quale forma essa si sia manifestata, in rapporto di causalità efficiente con le attività poste in essere dai concorrenti (Sez. 4, n. 1236 del 16/11/2017, dep. 2018, Raduano, Rv. 271755; Sez. 1, n. 7643 del 28/11/2014, dep. 2015, Villacaro, Rv. 262310; Sez. U, n. 45276 del 30/10/2003, Andreotti, Rv. 226101).

 Nel rispetto del suesposto principio, il giudice del gravame ha chiarito gli elementi documentali e testimoniali, sulla base dei quali ha ritenuto la Moretti a conoscenza della situazione patrimoniale delle predette società, dei collegamenti tra le stesse, del nominativo dell'effettivo titolare, del nominativo del prestanome e dei nominativi

dei dipendenti (se esistenti); ha descritto la tipologia dei contributi apportati alla realizzazione degli illeciti tributari, tra i quali le operazioni fiscali da lei eseguite, il suo pieno coinvolgimento nella vita di tutte le società collegate al Facchini, la sua posizione di soggetto di riferimento per lavoratori e terzi, le attività materiali di consegna e di ricezione di documentazioni rilevanti per le società, ecc..

A fronte di tale compiuta rappresentazione del quadro indiziario a carico della Moretti, la ricorrente si limita a censurare sostanzialmente profili di logicità e di coerenza, doglianze che non possono trovare ingresso nella presente sede.

5. Per le ragioni che precedono, il ricorso va rigettato.

Al rigetto del ricorso consegue la condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali (art. 616 cod. proc. pen.).

P. Q. M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali.
Così deciso in Roma il 16 dicembre 2020.