

**Penale Sent. Sez. 3 Num. 25450 Anno 2020**

**Presidente: RAMACCI LUCA**

**Relatore: NOVIELLO GIUSEPPE**

**Data Udiienza: 23/07/2020**

### **SENTENZA**

sul ricorso proposto da  
Cordero Paolo nato a Fossano il 05/07/1977,  
avverso la ordinanza del 20/02/2020 del tribunale di Torino;  
visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;  
udita la relazione svolta dal consigliere Giuseppe Noviello;  
lette le conclusioni scritte presentate per l'imputato dall'avv. Nubile Stefania;  
lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dr. Giuseppe Corasaniti, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

### **RITENUTO IN FATTO**

1. Il tribunale di Torino, in data 20/02/2020, adito nell'interesse di Cordero Paolo contro l'ordinanza del 18 ottobre 2019 con cui il gip del tribunale di Torino aveva disposto il sequestro preventivo diretto e per equivalente su denaro nella disponibilità del Cordero, quale profitto dei reati ex artt. 110 cod. pen. 3 Dlgs 74/2000 ( capo 24), 110 cod. pen. 10 quater comma 2 del Dlgs. 74/2000 ( capo

31), 110 81 cpv. cod. pen. 10 quater comma 2 dlgs 74/2000 (capo 33), confermava il provvedimento impugnato.

2. Avverso l'ordinanza così adottata, ha proposto ricorso Cordero Paolo, mediante il suo difensore, prospettando tre motivi di impugnazione.

3. Eccepisce con il primo motivo i vizi di cui all'art. 606 comma 1 lett. b) cod. proc. pen. in relazione all'articolo 321 comma 1 e 322 cod. proc. pen., avendo il tribunale confermato il sequestro disposto dal gip sebbene con il medesimo non si disponesse la preventiva ricerca e sequestro diretto del profitto del reato ove nella disponibilità dell'ente ( Enigen Italia e Enigen Consulting), con sequestro dei beni nella disponibilità dell'indagato solo in via subordinata alla acclarata impossibilità di reperimento del predetto profitto. Si aggiunge che la ricostruzione del tribunale del riesame, secondo cui la preventiva ricerca del patrimonio dell'ente di riferimento sarebbe stata comunque assicurata nella fase esecutiva del sequestro da parte della Polizia Giudiziaria, sarebbe in contrasto con l'impossibilità per il giudice della cautela di riqualificare la natura del sequestro, e quindi inidonea ad elidere l'illegittimità della misura eseguita, anche alla luce del principio generale della domanda, per cui in assenza di specifica richiesta del PM (che nel caso di specie l'avrebbe omessa sulla base di una presunzione, priva di dati oggettivi di riferimento, di incapacità dell'Ente) e di conforme provvedimento del Gip, la p.g. non può svolgere attività esecutive del sequestro del profitto di reato presente nel patrimonio dell'Ente. Il tribunale avrebbe infine invertito il regime della prova in ordine alla possibilità di previa aggressione del patrimonio societario, ponendolo in capo alla difesa, laddove in assenza di elementi dimostrativi di incapacità, ha valutato come insufficienti le allegazioni difensive in ordine alla esistenza di indizi specifici in ordine alla consistenza del patrimonio della Enigen Italia.

4. Con il secondo motivo, ha eccepito il vizio di cui all'art. 606 comma 1 lett. b) cod. proc. pen. in relazione all'articolo 12 bis comma 1 dlgs. 74/2000 e 321 comma 2 bis cod. proc. pen. Il tribunale avrebbe errato nella determinazione del profitto sequestrabile a fini di confisca, elaborando un'impropria duplicazione del valore dell'imposta sottratta all'erario. Con riguardo ai capi 24 e 31 si osserva che il profitto di cui al primo reato corrisponderebbe ad un risparmio di imposta ottenuto indicando nella dichiarazione IVA, per gli anni di imposta 2016 e 2017, crediti iva inesistenti. Quanto alle indebite compensazioni di cui al capo 31 sarebbero state realizzate utilizzando una porzione dei crediti Iva fittizi già costituenti oggetto materiale del reato di cui al capo 24). Dunque, il medesimo

credito IVA, fittizio, sarebbe stato utilizzato prima ai fini della presentazione della dichiarazione IVA annuale, e poi nella procedura di compensazione periodica dell'imposta, cosicchè si sarebbe dovuto verificare se e in che modo l'impiego del medesimo credito di imposta fittizio, in due distinte fasi dell'iter di accertamento e estinzione del debito tributario, incida sulla determinazione del profitto sequestrabile, alla luce dei principi in materia di progressione criminosa. Integrando allora i reati di cui ai capi 24 e 31 illeciti diversi di gravità crescente, aggressivi del medesimo bene giuridico ove, un unico credito fittizio di imposta sia utilizzato prima nella fase dichiarativa e poi in quella compensativa, coiscchè si realizzerebbe una offesa duplice e progressiva al diritto dell'erario alla percezione del tributo. Nel contempo però, l'imposta dovuta non si duplica ma rimane unica. Tanto considerato, posto che per ammissione dello stesso Gip i crediti IVA illecitamente utilizzati in via compensativa sarebbero parte di quelli già integranti l'oggetto materiale del reato di dichiarazione fraudolenta di cui al capo 24), nella determinazione del profitto complessivamente confiscabile si sarebbe dovuta escludere una somma, specificamente indicata in ricorso, al contrario individuata quale ulteriore imposta autonomamente aggredibile in relazione al capo 31).

5. Con il terzo motivo ha dedotto il vizio di cui all'art. 606 comma 1 lett. b) cod. proc. pen. in relazione all'articolo 322 cod. proc. pen., per carenza di motivazione o comunque motivazione apparente. Il tribunale, dichiarando inammissibile il riesame del sequestro della provvista riferibile al mandato 5554 intestato a Simon fiduciaria, avrebbe omesso di motivare in ordine alla ritenuta carenza di interesse concreto ed attuale ad impugnare. Il tribunale non avrebbe analizzato le caratteristiche del rapporto giuridico sopra citato ed esistente tra la somma sequestrata e l'indagato, né le ragioni della ritenuta carenza di interesse al dissequestro della medesima, nonostante l'articolata ricostruzione di tale interesse operata dall'indagato, cosicchè vi sarebbe assenza di requisiti minimi di completezza e logicità del percorso argomentativo ritenuto a base della scelta censurata, mancando specifici momenti di analisi e confutazione delle peculiari argomentazioni difensive.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Il ricorso è infondato.
2. Con riguardo al primo motivo, si premette che il gip, con ordinanza del 18.10.2019 aveva disposto il sequestro diretto di somme di denaro in relazione

ai reati ascritti al ricorrente e, solo in caso di impossibilità, il sequestro dei beni dei quali gli indagati avessero la disponibilità per un valore corrispondente alle somme precedentemente indicate. In tal senso la stessa difesa, nel presentare istanza di riesame, dichiarava di proporla contro la predetta ordinanza del Gip " con la quale è stata disposta nei confronti dell'indagato la misura cautelare reale del sequestro preventivo ("anche per equivalente") del profitto dei reati contestati. Tanto avveniva previa rilevazione, da parte del Gip, della incapacità delle persone giuridiche nell'ambito della cui gestione erano stati consumati i reati tributari oggetto di procedimento trattandosi, alla luce degli atti disponibili, di società prive di patrimonio, in quanto costituite solo allo scopo di creare o trasferire il credito di imposta ovvero di società sistematicamente spogliate. Nel quadro di tale argomentazione, il tribunale ha risposto alla doglianza della mancata, previa verifica da parte del gip dell'impossibilità di procedere al sequestro diretto dei beni societari, rilevando come, da una parte, in sede esecutiva la polizia giudiziaria avesse concretamente verificato l'insussistenza di beni societari e, dall'altra, che l'allegazione difensiva circa la sussistenza di beni patrimoniali della società Enigen, a seguito della vendita di sue quote alla società Lutech s.p.a., non apparisse fondata, in assenza di più precise indicazioni circa il rapporto bancario ove rinvenire la somma di acquisto ed avendo la vendita avuto ad oggetto la società medesima, senza che il prezzo convenuto coincidesse necessariamente con la consistenza patrimoniale della società stessa. Inoltre, sottolineava la mancata contestazione della circostanza, ritenuta dirimente, per cui il Gip aveva anche rilevato che le società coinvolte nella vicenda erano strumentali solo alla effettuazione di indebite compensazioni, senza disporre quindi di un patrimonio effettivamente aggredibile.

2.1. Si tratta di argomentazioni innanzitutto in linea con la consolidata giurisprudenza di legittimità, secondo cui, posto che si può far luogo al sequestro per equivalente soltanto dopo aver verificato l'impossibilità, anche temporanea, di sottoporre al provvedimento cautelare i beni che direttamente o indirettamente sono riferibili al profitto del reato (cfr. Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014 - dep. 05/03/2014, Gubert, Rv. 258648), tale riscontro, tuttavia, non deve necessariamente essere effettuato nell'originario decreto di sequestro, quanto, piuttosto, in una fase successiva alla sua emissione, corrispondente alla concreta esecuzione del provvedimento ablativo, in quanto in materia cautelare non è possibile pretendere la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto di reato, giacché, durante il tempo necessario per l'espletamento di tale ricerca, potrebbero essere occultati gli altri beni suscettibili di confisca per equivalente, così vanificando ogni esigenza di cautela. Infatti, quando il sequestro interviene in una fase iniziale del procedimento, non è, di solito,



ancora possibile stabilire se sia possibile o meno la confisca dei beni che costituiscono il prezzo o il profitto di reato, previa la loro certa individuazione (in termini Sez. U, n. 10561 del 30/01/2014 - dep. 05/03/2014, Gubert, Rv. 258648; v. anche Sez. 3, n. 41073 del 30/09/2015, P.M. in proc. Scognamiglio, Rv. 265028). Coerentemente con questa impostazione, la Suprema Corte ha affermato che in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, il giudice che emette il provvedimento ablativo è tenuto soltanto ad indicare l'importo complessivo da sequestrare, mentre l'individuazione specifica dei beni da apprendere e la verifica della corrispondenza del loro valore al *quantum* indicato nel sequestro è riservata alla fase esecutiva demandata al pubblico ministero (si vedano da ultimo sez. 3, n. 29862 del 01/12/2017 (dep. 03/07/2018) Rv. 273689 - 01 Lorandi; Sez. 2, n. 36464 del 21/07/2015, Armeli e altro, Rv. 265058; Sez. 2, n. 24785 del 12/05/2015, Monti e altri, Rv. 264282; Sez. 3, n. 37848 del 7/05/2014, Chidichimo, Rv. 260148; Sez. 3, n. 10567/13 del 12/07/2012, Falchero, Rv. 254918). Conseguentemente, anche con riguardo al caso di specie, che il provvedimento di sequestro non deve necessariamente contenere una specifica individuazione dei beni da sottoporre alla misura cautelare, potendo certamente rinviare tale specificazione alla successiva fase esecutiva. In una ipotesi siffatta, dunque, dovrà rimettersi a tale fase anche la determinazione delle concrete modalità di articolazione della cautela reale, in specie per quanto attiene alla sottoposizione a vincolo del singolo bene nelle forme della ablazione diretta o di quella per equivalente.

2.2. Nella specie dunque, il tribunale del riesame dà chiaramente conto del fatto che il provvedimento del GIP, che ha disposto il sequestro preventivo, nel rilevare l'incapienza delle società data la loro mera strumentalità al reato (incontestata dalla difesa) assumeva in sostanza la previa verifica (negativa) della possibilità di procedere alla confisca diretta, con determinazione quindi di quella per equivalente in linea comunque subordinata e secondo i principi suesposti, questi ultimi oggetto peraltro di applicazione anche in fase esecutiva. Va aggiunto, trattandosi di profilo procedurale che consente a questa Corte di esaminare gli atti procedurali, che come indicato in premessa (e riconosciuto nella stessa istanza di riesame), nel provvedimento del GIP, peraltro, era stato correttamente predeterminato il valore del compendio assoggettabile alla cautela, innanzitutto diretta, e in subordine per equivalente (cfr. pag. 189 dell'ordinanza). Quanto alla tesi per cui il tribunale avrebbe invertito il regime della prova in ordine alla possibilità di previa aggressione del patrimonio societario, ponendolo in capo alla difesa, laddove in assenza di elementi dimostrativi di incapienza, ha valutato come insufficienti le allegazioni difensive in ordine alla esistenza di indici specifici relativi alla consistenza del patrimonio

della Enigen Italia, non emerge in realtà alcuna inversione dell'onere probatorio, quanto piuttosto una valutazione, contrapposta a quella formulata dalla difesa, dei dati disponibili, in termini di considerazione dell'incapienza delle società, come tale insindacabile in sede di legittimità con riguardo alle misure cautelari reali, atteso 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 dovendosi comprendere sia gli errores in iudicando o in procedendo, sia quei vizi della motivazione così radicali da rendere l'apparato argomentativo posto a sostegno del provvedimento del tutto mancante o privo dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza e quindi inidoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal giudice (cfr. Sez. 2, n. 18951 del 14/03/2017 Rv. 269656 - 01 Napoli; Sez. U. n. 25932 del 29/05/2008, Rv. 239692)

3. Quanto al secondo motivo, occorre premettere che il reato ex art. 3 del Dlgs 74/2000 si configura allorquando, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, si indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando ricorrano le condizioni di cui alle lettere a) e b) del medesimo articolo. Quanto invece all'art. 10 quater del medesimo Dlgs., esso prevede che è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro. La giurisprudenza di legittimità, sia con riferimento all'originaria formulazione della norma incriminatrice (Sez. 3, n. 42462 dell'11/11/2010, Rv. 248754), sia in relazione al tenore della previsione attuale (Sez. 3, n. 5934 del 12/09/2018, dep. 2019, Rv. 275833), ha inoltre precisato che il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, si configura sia in caso di c.d. compensazione orizzontale, concernente cioè crediti e debiti di imposta di natura diversa, sia in caso di c.d. compensazione verticale, riguardante crediti e debiti per tributi di natura omogenea, in quanto si concretizza in una condotta omissiva supportata dalla

redazione di un documento ideologicamente falso, idoneo a prospettare una compensazione fondata su un credito inesistente o non spettante. Di particolare interesse nel caso di specie è, altresì, il dato per cui la *ratio* della norma, estranea all'originario impianto del d. lgs. n. 74 del 2000, è quella di sanzionare quei comportamenti diretti a evitare il pagamento dell'imposta dovuta attraverso l'indebito ricorso al meccanismo della compensazione, istituito previsto in ambito tributario dall'art. 17 del d. lgs. n. 241 del 9 luglio 1997, secondo cui i contribuenti titolari di partita Iva eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'Inps e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche. Per quanto di interesse emerge, *prima facie*, dalla lettera delle citate disposizioni, che in ordine al reato ex art. 3 citato viene in rilievo, allorquando si compiano operazioni simulate – come nel caso in esame – incidenti su elementi attivi o passivi, la riduzione dell'aliquota dovuta per le imposte sui redditi o sul valore aggiunto; con riguardo invece, al reato ex art. 10. quater citato, la compensazione indebita con crediti inesistenti o non spettanti è funzionale alla riduzione di debiti di imposta di più ampia e variegata natura. Conseguenze da tali considerazioni il rilievo, già elaborato dal tribunale, che rende il motivo in esame infondato, per cui il profitto di cui ai due predetti reati è distinto, corrispondendo nel primo caso ad un abbattimento della base imponibile e quindi della percentuale della imposta sui redditi o sul valore aggiunto, nel secondo caso al mancato versamento di un debito di non predeterminata natura per un ammontare corrispondente al credito inesistente o non spettante. Cosicché non è dato affermarsi la sussistenza di una coincidenza tra il profitto conseguente alla valorizzazione, nelle due diverse fattispecie, del medesimo credito fittizio. Del resto di recente si è già espressa questa Corte in ordine alla peculiare "struttura" dei "fattori" (e relativo risultato finale) coinvolti nella indebita compensazione di cui al citato art. 10 quater, con ricostruzione che quindi conferma la distinzione rispetto a quelli di cui al meccanismo descritto dall'art. 3 pure citato ( cfr. in motivazione Sez. 3 n. 14763 del 19/02/2020 Rv. 279119 – 01 CERCEL VIOREL.).

4. Quanto al terzo motivo, è condivisibile l'assunto del tribunale, atteso che questa Corte ha precisato come l'indagato non titolare del bene oggetto di sequestro preventivo (come nel caso di specie), astrattamente legittimato a presentare richiesta di riesame del titolo cautelare ai sensi dell'art. 322 cod. proc. pen., può proporre il gravame solo se vanta un interesse concreto ed attuale all'impugnazione, che deve corrispondere al risultato tipizzato

dall'ordinamento per lo specifico schema procedimentale e che va individuato in quello alla restituzione della cosa come effetto del dissequestro (cfr. Sez. 3 - n. 3602 del 16/01/2019 Rv. 276545 - 01 SOLINAS). Circostanze insussistenti né dedotte, atteso che lo stesso ricorrente, come rilevato dal collegio della cautela, non rivendica una restituzione a proprio favore bensì solo vantaggi derivanti dalla restituzione della somma *in vinculis* ad altro soggetto e come tali meramente indiretti.

4. Sulla base delle considerazioni che precedono, la Corte ritiene pertanto che il ricorso debba essere rigettato, con conseguente onere per il ricorrente, ai sensi dell'art. 616 cod. proc. pen., di sostenere le spese del procedimento.

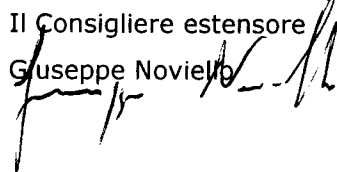
**P.Q.M.**

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

Così deciso il 23/07/2020.

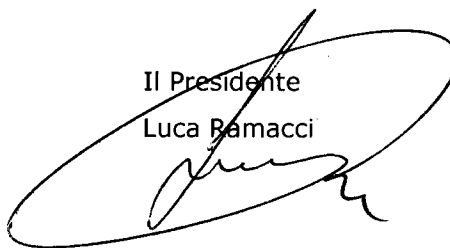
Il Consigliere estensore

Giuseppe Novello



Il Presidente

Luca Ramacci



---