

8924/15

AER

24



**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del popolo italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
QUARTA SEZIONE PENALE

UDIENZA CAMERA DI  
CONSIGLIO  
DEL 22/1/2015

SENTENZA

n. 168/2015

REGISTRO GENERALE  
n. 16658/2014

Composta dagli Ill.mi Sig.ri Magistrati:

dott. Vincenzo Romis	- Presidente -
dott. Rocco M. Bialotta	- Consigliere -
dott. Giuseppe Grasso	- Consigliere -
dott. Salvatore Dovere	- Consigliere -
dott. Marco Dell'Utri	- Consigliere rel. -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

avverso l'ordinanza n. 197/2013 pronunciata dal Tribunale della libertà di Bari il 13/2/2014;

sentita nella camera di consiglio del 22/1/2015 la relazione fatta dal Cons. dott. Marco Dell'Utri;

sentito il Procuratore Generale, in persona del dott. C. Destro, che ha concluso per l'annullamento del provvedimento impugnato limitatamente all'Irap;

udito per il ricorrente l'avv.to per l'accoglimento del ricorso.

del foro di Bari che ha concluso

Fallimenti e Società.it

## RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza resa in data 20/12/2012, il Tribunale di Bari ha rigettato l'istanza di riesame proposta da \_\_\_\_\_ avverso il provvedimento di sequestro preventivo (per equivalente) dei beni facenti capo agli Indagati \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ e ad altri soggetti terzi, emesso, in data 13/11/2012, dal giudice per le indagini preliminari presso il Tribunale di Bari, nel quadro di un procedimento penale avviato, nei confronti dei suddetti Indagati, in relazione ai reati di omessa dichiarazione di redditi (di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 74/2000); omesso versamento di ritenute fiscali (di cui all'art. 10-bis del d.lgs. n. 74/2000) e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74/2000).

Con sentenza in data 12/6/2013, la terza Sezione di questa Corte di cassazione ha annullato l'ordinanza del Tribunale di Bari, rinviando al medesimo giudice per nuovo esame, affinché procedesse all'accertamento: 1) delle specifiche norme anti-elusive concretamente violate dagli Indagati (secondo i termini della prospettazione accusatoria) ai fini dell'integrazione del reato di omessa dichiarazione dei redditi (di cui all'art. 5 cit.); 2) dell'effettiva corresponsione delle retribuzioni in relazione alle quali era stato asseritamente commesso il reato di omesso versamento di ritenute fiscali (di cui all'art. 10-bis cit.); 3) dell'effettiva realizzazione del fittizio depauperamento patrimoniale strumentale alla frustrazione della soddisfazione delle pretese erariali, ai fini dell'integrazione del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74/2000); e infine 4) della legittima assoggettabilità a sequestro dei beni intestati a soggetti terzi (rispetto agli Indagati).

Con ordinanza resa in data 13-20/2/2014, il Tribunale di Bari, pronunciando in sede di rinvio - riqualficati e ammessi come episodi di dichiarazione infedele di redditi (di cui all'art. 4 d.lgs. cit.) i fatti già contestati come omessa dichiarazione (ai sensi dell'art. 5 d.lgs. n. 74/2000); ritenuta la comprovata sussistenza del *fumus commissi delicti* in ordine ai reati di omesso versamento di ritenute fiscali e di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (sia pure per importi minori, rispetto all'originario provvedimento di sequestro impugnato); ritenuta infine la non sequestrabilità dei beni intestati a persone giuridiche o a soggetti diversi dagli Indagati -, ha annullato il provvedimento di sequestro dei beni intestati a tali ultimi soggetti e, riqualficati come episodi di dichiarazione infedele dei redditi i fatti originariamente contestati ai sensi dell'art. 5. cit., ha rideterminato (ridimensionandone l'importo) il valore del sequestro, confermando, nel resto, il provvedimento impugnato.

Avverso l'ordinanza del giudice del rinvio, a mezzo del proprio difensore, ha proposto ricorso per cassazione sulla base di cinque motivi d'impugnazione.

2. Con il primo motivo, la ricorrente censura l'ordinanza impugnata per violazione di legge, avendo il giudice del rinvio erroneamente ritenuto la sussistenza del *fumus commissi delicti* in relazione al reato contrassegnato con la lettera a) della rubrica (qualificato, in sede di rinvio, come ipotesi di infedele dichiarazione dei redditi), avendo il tribunale di Bari omesso di rilevare il mancato superamento della soglia di punibilità di cui al punto 2) dell'art. 4 del d.lgs. n. 74/2000.

3. Con il secondo motivo, la ricorrente censura il provvedimento impugnato per violazione di legge, per avere il tribunale di Bari ritenuto la sussistenza del *fumus commissi delicti* in relazione alle ipotesi di reato contrassegnate con le lettere b) e c) della rubrica (anch'esse qualificate, in sede di rinvio, quali infedeli dichiarazioni dei redditi), omettendo di comprovare l'effettivo superamento, da parte dell'indagata, delle soglie di punibilità previste per l'integrazione dei reati alla stessa contestati.

Sotto altro profilo, la ricorrente si duole dell'erroneità dell'avvenuta considerazione, da parte del giudice *a quo*, ai fini della quantificazione dell'imposta evasa, dell'eventuale evasione dell'Irap, siccome non rientrante nel campo di applicazione del d.lgs. n. 74/2000, nonché dell'erroneità dell'assunto consistito nell'omessa dichiarazione dell'Iva; omissione già esclusa dalla corte di cassazione con la sentenza di annullamento del primo provvedimento del giudice del rinvio.

4. Con il terzo motivo, la ricorrente censura il provvedimento impugnato per violazione di legge, avendo il tribunale di Bari erroneamente ritenuto la sussistenza del *fumus commissi delicti* in relazione al reato di omesso versamento di ritenute fiscali, in assenza di alcuna valida prova circa l'avvenuta corresponsione delle retribuzioni costituenti il presupposto del reato contestato, e senza alcuna adeguata considerazione critica in ordine alla fondatezza delle deduzioni difensive sollevate sul punto.

Sotto altro profilo, la ricorrente si duole dell'erroneità dei calcoli eseguiti dal giudice *a quo*, avendo quest'ultimo erroneamente duplicato la considerazione delle ritenute non versate, applicate, una prima volta, con riferimento ai capi d'imputazione sub b) e c) e, una seconda volta, relativamente ai capi d'imputazione sub d) ed e).



Allo stesso modo, la ricorrente si duole della violazione di legge in cui sarebbe incorso il giudice *a quo*, per aver ricostruito il *fumus commissi delicti* relativo all'asserito omesso versamento di ritenute fiscali sulla base di deduzioni illogiche e contraddittorie, con particolare riguardo alla mancata considerazione delle retribuzioni corrisposte come componenti negativi del reddito.

Del pari, il tribunale di Bari sarebbe incorso in un palese contrasto con le norme di legge per aver ritenuto sussistente il *fumus* del reato in esame, nonostante la preliminare affermazione dello stesso giudicante circa la mancanza di alcuna prova in ordine all'avvenuto pagamento delle retribuzioni, ossia in ordine al ricorso del presupposto stesso del reato contestato.

5. Con il quarto motivo, la ricorrente si duole della violazione di legge in cui sarebbe incorso il giudice *a quo* nel ritenere sussistente il *fumus commissi delicti* in relazione al reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 74/2000), avendo il Tribunale di Bari omesso di verificare in modo adeguato la fondatezza dell'ipotesi costituita dall'effettiva realizzazione del depauperamento del proprio patrimonio allo scopo di sottrarsi al pagamento delle imposte dovute, tenuto conto della scorretta interpretazione, ad opera del giudice *a quo*, dell'andamento dei flussi finanziari e dei rapporti commerciali riferiti alle attività societarie, viceversa compiutamente descritti, in chiave esplicativa, nella documentazione prodotta dalla difesa, del tutto disattesa dal giudice del rinvio.

6. Con il quinto motivo, la ricorrente censura il provvedimento impugnato per violazione di legge, con particolare riguardo all'erronea determinazione, ad opera del giudice *a quo*, del *quantum* oggetto del sequestro preventivo, nella specie identificato sulla base di mere presunzioni del tutto prive di attendibilità e senza alcuna considerazione degli elementi negativi di reddito indispensabili per l'esatta quantificazione della base reddituale imponibile.

Sotto altro profilo, la ricorrente si duole della violazione di legge in cui sarebbe incorso il giudice del rinvio, per aver tenuto conto, ai fini della determinazione del *quantum* del sequestro, di imposte (segnatamente a titolo di IVA) riferite a importi inferiori alle soglie di punibilità previste per legge, ovvero estranee (come l'IRAP) all'ambito di applicabilità del d.lgs. n. 74/2000.

#### CONSIDERATO IN DIRITTO

7. Il ricorso è parzialmente fondato nei termini di cui appresso.

Preliminarmente, rileva il collegio come, in tema di riesame delle misure cautelari reali, nella nozione di 'violazione di legge' per cui soltanto può essere

proposto ricorso per cassazione a norma dell'art. 325, comma 1, c.p.p., rientrano la mancanza assoluta di motivazione o la presenza di motivazione meramente apparente, in quanto correlate all'inosservanza di precise norme processuali, ma non l'illogicità manifesta, la quale può denunciarsi nel giudizio di legittimità soltanto tramite lo specifico e autonomo motivo di ricorso di cui alla lett. e) dell'art. 606 c.p.p. (v. Cass., Sez. Un., n. 5876/2004, Rv. 226710, e altre successive).

Rimangono pertanto escluse dalla nozione di violazione di legge connessa al difetto di motivazione, tutte le rimanenti ipotesi nelle quali la motivazione stessa si dipani in modo insufficiente e non del tutto puntuale rispetto alle prospettazioni censorie (v. Cass., Sez. 1, n. 6821/2012, Rv. 252430), dovendo riservarsi il ricorso per cassazione unicamente a quelle violazioni di legge consistenti in *errores in iudicando* o *in procedendo*, ovvero a quei vizi della motivazione così radicali da rendere l'apparato argomentativo posto a sostegno del provvedimento, o del tutto mancante, ovvero privo dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza tali rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal giudice (cfr. Cass., Sez. 5, n. 43068/2009, Rv. 245093).

Con particolare riguardo al giudizio di rinvio (a seguito di annullamento della Corte di cassazione), dev'essere altresì rimarcato come i poteri del giudice di merito siano diversamente conformati a seconda che l'annullamento sia stato pronunciato per violazione o erronea applicazione della legge penale oppure per mancanza o manifesta illogicità della motivazione. Nel primo caso, infatti, il giudice di rinvio ha l'obbligo di uniformarsi alla decisione sui punti di diritto indicati dal giudice di legittimità e su tali punti nessuna delle parti ha facoltà di proporre ulteriori impugnazioni, persino in presenza di una modifica dell'interpretazione delle norme che devono essere applicate da parte della giurisprudenza di legittimità.

Costituisce, peraltro, *ius receptum* il principio in virtù del quale si ritiene che la Corte di Cassazione risolva una questione di diritto anche quando giudichi dell'adempimento dell'obbligo della motivazione da parte del giudice del merito, e alla *quaestio iuris* così giudicata è tenuto a uniformarsi il giudice del rinvio, così com'è tenuto a fare, a mente dell'art. 627, co. 3, c.p.p., in ogni altro caso di annullamento (Sez. 1, n. 26274 del 6/05/2004, Francese, Rv. 228913). Il principio di diritto è, in tal caso, rispettato ove il giudice del rinvio motivi la sua decisione sulla base di argomenti diversi da quelli ritenuti illogici o carenti in sede di legittimità (Sez. 4, n. 30422 del 21/06/2005, Poggi, Rv. 232019).

Giova dunque rimarcare come l'ambito di ammissibilità del ricorso per cassazione avverso il provvedimento pronunciato in sede di rinvio si prospetti per più versi limitato, posto che, secondo il disposto dell'art. 628, co. 2, c.p.p., tale provvedimento può essere impugnato soltanto per motivi non riguardanti i punti

glà decisi dalla Corte di Cassazione, ovvero nel caso in cui il giudice di rinvio non si sia uniformato alle questioni di diritto decise dalla Corte.

Tale ultima norma è stata ritenuta dalla Corte Costituzionale espressiva del principio della tendenziale irrevocabilità e incensurabilità delle decisioni della Corte di Cassazione, che risponde alla finalità di evitare la perpetuazione dei giudizi e di conseguire quell'accertamento definitivo che, realizzando l'interesse fondamentale dell'ordinamento alla certezza delle situazioni giuridiche, costituisce lo scopo stesso dell'attività giurisdizionale, mostrandosi pertanto conforme alla funzione di giudice ultimo della legittimità affidata alla medesima Corte dall'art. 111 Cost. (Corte Cost. n.136 del 3 luglio 1972, n.21 del 19 gennaio 1982, n.294 del 26 giugno 1995). La norma in esame ha, dunque, la funzione di impedire che quanto deciso dalla Corte Suprema venga rimesso in discussione attraverso l'impugnazione della sentenza del giudice di rinvio (Sez.2, n.41461 del 6/10/2004, Guerrieri, Rv.230578).

8. Sulla base delle considerazioni che precedono, dev'essere dunque ritenuta inammissibile la censura avanzata dalla ricorrente con riguardo alla quantificazione dell'IVA evasa sulla base di un'asserita erroneità per inclusione di ricavi derivanti dall'attività prevista e disciplinata dall'art. 10, comma 1, n.7 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (a mente del quale sono esenti dall'imposta "le operazioni relative all'esercizio delle scommesse in occasione di gare, corse, giuochi, concorsi e competizioni di ogni genere... nonché quelle relative all'esercizio del giuoco nelle case da giuoco autorizzate e alle operazioni di sorte locali autorizzate"), trattandosi di doglianza relativa a un punto già deciso a seguito del precedente ricorso per cassazione, come correttamente evidenziato a pag. 17 dell'ordinanza impugnata.

9. Ciò premesso, Nieva il collegio come il primo motivo di ricorso sia palesemente infondato.

Secondo la prospettazione della ricorrente, la violazione dell'art. 4 d. lgs. n. 74/2000, ad opera del giudice *a quo*, sarebbe desumibile dal mancato superamento del secondo limite previsto da tale norma ai fini della punibilità, individuato nel 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque in euro 2.065.827,57; occorre, tuttavia, osservare come la base imponibile alla quale si fa riferimento nel ricorso non è quella inizialmente quantificata dall'Agenzia delle Entrate negli avvisi di accertamento notificati alla società ma, piuttosto, la somma ricalcolata a seguito di accertamento con adesione intervenuto *medio tempore* con l'Agenzia territoriale.



L'argomento è stato espressamente chiarito nell'ordinanza impugnata, in cui si è fatto riferimento al principio interpretativo secondo il quale occorre tenere distinta la nozione di pretesa tributaria da quella di profitto illecito nei reati tributari e si è ribadito il principio di autonomia del procedimento penale rispetto a quello amministrativo. Sulla base di tali principi, nell'ordinanza impugnata si è valutato l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione tenendo conto del maggior reddito accertato inizialmente dall'Agenzia delle Entrate (pari ad euro 1.634.865,00 dunque superiore al 10% degli elementi attivi), piuttosto che alla quantificazione risultante dal successivo atto di accertamento con adesione n.           Indicando (pag. 16) le ragioni per le quali il giudice della cautela ha ritenuto di attribuire maggiore attendibilità alle quantificazioni inizialmente operate dalla Guardia di Finanza rispetto alla minore quantificazione successivamente operata dall'Agenzia territoriale con mero intento 'negoziale'.

Giova, in proposito, ricordare il principio affermato dalla giurisprudenza di questa Suprema Corte, secondo il quale ai fini della prova del reato di dichiarazione infedele, il giudice non è vincolato, nella determinazione dell'imposta evasa, all'imposta risultante a seguito dell'accertamento con adesione o del concordato fiscale tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente (Sez. 3, n. 1256 del 19/09/2012 - dep. 10/01/2013, P.G. in proc. Unicredit s.p.a., Rv. 254796; Sez. 3, n. 5640 del 02/12/2011 - dep. 14/02/2012, P.M. in proc. Manco, Rv. 251892), purché indichi concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta.

L'ordinanza impugnata risulta, come detto, essersi strettamente attenuta a tale principio interpretativo e non risulta, pertanto, suscettibile di valida censura sul punto.

10. Il secondo motivo di ricorso e, correlativamente, il quinto motivo ad esso correlato, devono ritenersi parzialmente fondati.

La censura concernente l'omessa valutazione degli elementi passivi nella quantificazione del reddito era stata già sottoposta a questa Corte che, pur annullando il provvedimento con riferimento al diverso profilo della qualificazione giuridica del fatto, aveva espressamente ribadito (punto 4.1) come in sede di riesame non sia ipotizzabile la *plena cognitio* del Tribunale, competente esclusivamente a conoscere della legittimità dell'esercizio della funzione processuale attribuita alla misura e a verificare, quindi, la correttezza del perseguimento degli obiettivi endoprocessuali che sono propri della stessa, con assenza di ogni potere conoscitivo circa il fondamento dell'accusa, riservato al giudice del procedimento principale.

Nell'esercizio del potere di accertare la sussistenza del *fumus commissi delicti* sotto il profilo della congruità degli elementi rappresentati (non censurabili sul piano fattuale, ma esclusivamente sotto il profilo della coincidenza con le reali risultanze processuali), il Tribunale di Bari ha esaminato, in relazione alle imputazioni di cui ai capi b) e c), tanto gli elementi posti a base dell'ipotesi accusatoria quanto gli elementi proposti dalla difesa.

Alle pagg. 14-16 sono, infatti, enunciate numerose irregolarità emerse nella tenuta dei libri contabili in ragione delle quali non si è ritenuto, allo stato, di poter attribuire attendibilità alle dichiarazioni dei redditi, dunque anche alle indicazioni dei costi ivi enunciati, rinviando ad ulteriori approfondimenti, da svolgersi eventualmente con lo strumento della perizia nel giudizio principale, la verifica dell'attendibilità delle quantificazioni circa l'imposta evasa operate dall'Agenzia delle Entrate negli avvisi di accertamento.

Nei provvedimenti è stato, dunque, fatto buon governo del principio per cui, ai fini del superamento delle soglie normative di punibilità nei reati tributari, le spese e gli oneri afferenti i ricavi e gli altri proventi concorrono a formare il reddito e sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultino da elementi certi e precisi, persino quando non siano indicati nelle scritture contabili (Sez. 3, n.37131 del 09/04/2013, Siracusa, Rv. 257678). Da tale principio si desume il corollario che, qualora l'indagato si limiti a dedurre la sussistenza di costi risultanti dalle scritture contabili, l'enunciazione delle risultanze in base alle quali sia fondatamente sostenibile l'irregolarità delle stesse costituisce argomentazione congrua al fine di avvalorare il giudizio in merito al *fumus commissi delicti* basato sull'accertamento induttivo dell'imposta evasa effettuato dalla Guardia di Finanza.

Le censure mosse nel ricorso sono, tuttavia, fondate con riferimento alla determinazione dell'entità del profitto (e dunque della somma confiscabile per equivalente) calcolato anche attraverso l'inclusione dell'IRAP nella quantificazione dell'imposta evasa.

Costituisce principio di diritto consolidato, reiteratamente affermato da questa Corte, che il sequestro e la confisca per equivalente non possono avere ad oggetto beni per un valore eccedente il profitto del reato, sicché il giudice di merito deve individuare l'effettivo profitto del reato e, quindi, procedere, anche in sede di sequestro, alla valutazione dell'equivalenza tra il valore dei beni e l'entità del profitto (Sez.6, n.45504 del 23/11/2010, Marini, Rv.248956; Sez. 5, n.2101 del 9/10/2009 - dep. 18/01/2010, Sortino e altro, Rv. 245727; Sez. 6, n.26176 del 17/03/2009, Paggiaro, Rv.244522).

Nella fattispecie in esame il Tribunale, per la quantificazione del profitto del reato, erroneamente ha tenuto conto anche dell'asserito mancato pagamento



dell'IRAP, laddove la legge non conferisce rilevanza penale all'eventuale evasione dell'imposta regionale sulle attività produttive (non trattandosi di un'imposta sui redditi in senso tecnico) e le dichiarazioni costituenti l'oggetto materiale del reato di cui all'art. 4 d.lgs. n.74/2000, sono solamente le dichiarazioni dei redditi e le dichiarazioni annuali IVA (vedi la Circolare del Ministero delle Finanze n. 154/E del 4 agosto 2000, che motiva l'esclusione della dichiarazione IRAP con la natura reale di siffatta imposta, che perciò considera non incidente sul reddito).

L'ipotizzato art. 4 d.lgs. n.74/2000, (che configura un reato di pericolo concreto) tutela il bene giuridico patrimoniale della percezione del tributo ed è all'indebito vantaggio d'imposta (sui redditi e dell'IVA), deducibile dalle correlate dichiarazioni annuali, che deve farsi riferimento per l'individuazione del profitto del reato (Sez. 3, n.11147 del 15/11/2011 - dep. 22/03/2012, Prati, Rv. 252359).

L'ordinanza impugnata dev'essere, pertanto, annullata sul punto, con rinvio al giudice *a quo*, affinché provveda a verificare l'effettivo ammontare del profitto (e dunque della somma confiscabile per equivalente), sempre tenendo conto delle soglie di punibilità, sulla base dei principi secondo i quali gli importi concernenti l'IRAP non possono concorrere a determinare il profitto del reato.

11. Il terzo motivo di ricorso, al quale è ugualmente correlato anche il quinto motivo, è parzialmente fondato.

Giova preliminarmente rammentare come, secondo quanto già affermato da questa Corte, nel reato di omesso versamento di ritenute certificate, i presupposti e i fatti costitutivi dell'illecito previsto dall'art. 10-bis d.lgs. n. 74/2000 (e, tra questi, l'avvenuto rilascio da parte del sostituto d'imposta della certificazione attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle trattenute operate ai sostituiti nell'anno precedente) debbano essere dimostrati dal pubblico ministero anche mediante prove documentali, testimoniali o indiziarie, mentre i fatti modificativi o estintivi in grado di paralizzare la pretesa punitiva devono essere provati dall'imputato (Sez.3, n.20778 del 06/03/2014, Leucci, Rv. 259182).

Questa Corte, con pronuncia a Sezioni Unite (Sez. Un., n. 37425 del 28/03/2013, Favellato, n.m. sul punto), ha tracciato le caratteristiche del meccanismo di riscossione dell'imposta mediante sostituzione, evidenziando come si tratti di uno strumento impositivo con il quale l'Amministrazione finanziaria, in luogo della riscossione dell'imposta direttamente dal percettore di reddito, incassa il tributo da un altro soggetto, lo stesso che eroga gli emolumenti, il quale assume la qualifica di sostituto d'imposta ed è tenuto al pagamento del tributo in luogo del cosiddetto sostituito, con l'obbligatorio prelievo di una percentuale della somma oggetto di erogazione (c.d. ritenuta alla fonte) da versare all'Erario. Il sostituto d'imposta è tenuto a rilasciare una certificazione attestante l'ammonta-

re complessivo delle somme corrisposte e delle ritenute operate, in modo da permettere al soggetto passivo di documentare il prelievo subito (art. 4, commi 6-ter e 6-quater, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322; art. 37, comma 10, d.l. 4 luglio 2006, n.223, conv. dalla l.4 agosto 2006, n. 248), e presentare annualmente una dichiarazione unica di sostituto d'imposta dalla quale risultino tutte le somme pagate e le ritenute operate nell'anno precedente (mod. 770).

Occorre, tuttavia, precisare come il rilascio della certificazione al sostituto non sia elemento costitutivo del reato di cui all'art. 10-bis d.lgs. n.74/2000, che si sostanzia nella condotta omissiva del mancato versamento, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata, per un ammontare superiore ad euro 50.000,00 per ciascuna imposta. Trattasi, dunque, di reato omissivo proprio, istantaneo e di mera condotta. Il rilascio della certificazione costituisce, quindi, presupposto del fatto.

Nel caso concreto, il giudice del rinvio, sulla base dei modelli cosiddetti CUD acquisiti in sede di verifica fiscale, valutati unitamente a una serie di elementi indiziari specificamente indicati a pag. 18 (segnatamente, l'assenza di un contenzioso da parte dei lavoratori o di qualsivoglia annotazione o contabilità parallela dalla quale desumere che il versamento delle retribuzioni fosse stato esclusivamente fittizio e la stessa ammissione difensiva secondo la quale l'omesso versamento di ritenute fosse la conseguenza di una scelta aziendale di privilegiare la corresponsione delle retribuzioni al tempestivo adempimento degli obblighi fiscali), ha ritenuto sussistente il *fumus* del reato con motivazione pienamente rispettosa del principio affermato in sede di annullamento, sul presupposto che le retribuzioni fossero state effettivamente corrisposte.

Contrariamente a quanto affermato dalla ricorrente, dunque, per ritenere realmente erogate le retribuzioni, il Tribunale del riesame non ha fatto riferimento alle dichiarazioni fiscali, in un altro punto del provvedimento ritenute inattendibili, né si è limitato a svolgere argomentazioni di carattere meramente logico, avendo attribuito rilievo all'affermazione difensiva in base alla quale l'omesso versamento delle ritenute fosse una conseguenza della scelta dell'azienda di privilegiare la corresponsione delle retribuzioni al tempestivo adempimento degli obblighi fiscali, da ciò desumendone la consapevole scelta dell'imprenditore di pretermettere il versamento delle ritenute all'Erario.

Quanto alle somme asseritamente corrisposte a terzi, osserva il collegio come i risultati della consulenza di parte (dei quali non si sarebbe tenuto conto nella decisione impugnata) appaiono indicati nel ricorso senza la necessaria autosufficienza, mancando alcuna specifica indicazione dei documenti la cui analisi sarebbe stata omessa. Nell'ordinanza impugnata, in altre parole, non si è affer-

mato che non vi fossero costi deducibili, essendo evidente nel ricorso la impropria sovrapposizione dell'argomento "inattendibilità delle scritture contabili", presente nell'ordinanza, all'argomento "disconoscimento di qualsiasi componente negativo", non emergente dalla lettura del provvedimento impugnato.

12. Le doglianze della ricorrente si rivelano, tuttavia, corrette nella parte in cui evidenziano che l'importo delle ritenute non versate è stato erroneamente computato due volte nella quantificazione del profitto, con improprio aumento della somma confiscabile da euro 20.717.311,03, già comprensiva di tali ritenute, ad euro 22.225.533,65 (pag. 19). La duplice valenza delittuosa delle condotte indicate nell'ipotesi accusatoria non giustifica, infatti, la duplicazione del profitto relativo alla medesima imposta evasa.

L'ordinanza impugnata va, pertanto, annullata su tale punto, con rinvio al giudice *a quo* affinché verifichi l'ammontare del profitto, dunque della somma confiscabile per equivalente, quantificando una sola volta l'ammontare delle ritenute non versate in violazione dell'art. 10-bis d.lgs. n.74/2000.

13. Il quarto motivo di ricorso è fondato nei termini che seguono.

Ribadito quanto già indicato (cfr. *supra* par. 10) in merito ai limiti della cognizione del Tribunale del Riesame con riguardo all'accertamento dei componenti negativi dedotti dalla difesa, occorre rimarcare come la sentenza di annullamento chiedesse al giudice del rinvio di verificare, ai fini dell'accertamento del *fumus* del reato di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74/2000, l'ammontare della somma di danaro sottratta all'eventuale azione esecutiva dell'Erario, ossia se si fosse determinata una diminuzione patrimoniale che avrebbe potuto impedire il soddisfacimento della pretesa erariale, con conseguente profitto dell'agente.

L'ordinanza impugnata non risulta, sul punto, rispettosa del principio affermato da questa Corte nella sentenza di annullamento, avendo il Tribunale, come detto, desunto il *fumus* dell'ipotesi delittuosa dall'esistenza di flussi finanziari privi di giustificazione tra la s.r.l. e talune persone fisiche e giuridiche specificamente indicate, con un saldo finale delle operazioni costantemente negativo per la s.r.l. e con una complessiva diminuzione del patrimonio quantificabile in euro 6.130.177,59, pari alla differenza tra i complessivi flussi in uscita e quelli in entrata dalle casse della società.

Nel provvedimento impugnato è stata evidenziata l'entità della riduzione della garanzia patrimoniale, omettendo tuttavia di valutare tale ammontare in relazione al complessivo patrimonio attivo della società.

Occorre, in proposito, rimarcare come il reato previsto dall'art. 11 d.lgs. n. 74/2000, sia integrato dall'uso di mezzi fraudolenti per occultare i propri o altrui



beni al fine di sottrarsi al pagamento del debito tributario, delle sanzioni e relativi interessi e non presuppone come necessaria la sussistenza di una procedura di riscossione coattiva, essendo, invece, sufficiente, ma comunque necessario, verificare l'idoneità degli atti posti in essere, con giudizio *ex ante*, a rendere in tutto o in parte inefficace l'attività recuperatoria dell'Amministrazione finanziaria (Sez. 3, n.39079 del 09/04/2013, Barei e altro, Rv. 256376).

L'ordinanza impugnata va, pertanto, annullata sul punto, con rinvio al giudice *a quo* affinché accerti l'ammontare del profitto, dunque della somma confiscabile per equivalente, in relazione all'effettivo e concreto, parziale o totale, pericolo di sottrazione di somme ad eventuali azioni di riscossione da parte dell'Erario, necessariamente collegato all'entità della garanzia patrimoniale complessivamente riferibile alla s.r.l.

14. Il complesso delle argomentazioni che precedono impone pertanto l'annullamento dell'ordinanza impugnata, con rinvio al medesimo Tribunale di Bari affinché proceda alla conduzione di un rinnovato esame alla luce dei rilievi e dei principi sopra enunciati.

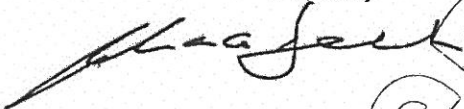
**P.Q.M.**

La Corte Suprema di Cassazione, annulla l'impugnata ordinanza e rinvia per nuovo esame al Tribunale di Bari.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 22/1/2015

**Il Consigliere est.**

(Marco Dell'Utri)



**Il Presidente**  
(Vincenzo Romis)

