



REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
TERZA SEZIONE PENALE

Composta da:

GIULIO SARNO	- Presidente -	Sent. n. sez. 562/2019
ANGELO MATTEO SOCCI		CC - 13/03/2019
ALESSIO SCARCELLA	- Relatore -	R.G.N. 49668/2018
GIANNI FILIPPO REYNAUD		
UBALDA MACRI'		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

FR nato a **X** il **X** 1962

avverso l'ordinanza del 26/10/2018 del TRIB. LIBERTA' di ANCONA

udita la relazione svolta dal Consigliere ALESSIO SCARCELLA;
sentite le conclusioni del PG DOMENICO SECCIA che ha chiesto il rigetto del ricorso;
udito il difensore presente, Avv. U. Forcelli, il quale, al termine del proprio intervento,
ha insistito per l'accoglimento del ricorso;

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza 26.10.2018, il tribunale del riesame di Ancona rigettava l'istanza di riesame proposta dal **F** avverso l'ordinanza 22.09.2018 con cui il GIP del tribunale di Macerata aveva applicato al medesimo la misura cautelare degli arresti domiciliari in relazione ai reati di cui all'art. 416, cod. pen. per essersi associato insieme ad altri sodali allo scopo di commettere una pluralità di delitti di cui agli artt. 3 e 10-quater, d. lgs. n. 74 del 2000, in particolare quelli relativi ai capi 2), 3), 4), 5), 26) e 27).

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

2.1. Deduce, con il primo motivo, vizio di motivazione su punti decisivi per il giudizio.

In sintesi, si sostiene che il tribunale del riesame sarebbe giunto alla conclusione che il dott. **FR** prese parte all'associazione senza argomentare sulle plurime difese formulate dall'indagato il quale aveva contestato la sussistenza dell'elemento oggettivo e soggettivo del reato associativo di cui all'art. 416 c.p., indicando nella memoria difensiva numerosi elementi fattuali idonei a demolire la tesi accusatoria).

2.1.1. In particolare, con riferimento al primo motivo, viene denunciato, il vizio di motivazione apparente e/o contraddittoria e la manifesta illogicità della motivazione in punto di stabilità del vincolo associativo.

In sintesi, sostiene il ricorrente che la manifesta carenza del requisito della stabilità del presunto vincolo associativo sarebbe provata, da un lato, dalla breve durata temporale del contestato rapporto associativo, decorrente dal mese di ottobre 2017 sino al mese di gennaio 2018 e, dall'altro, dalla marginalità del contributo del ricorrente alla realizzazione del programma criminoso. Il **F** sarebbe stato estraneo alle vicende costitutive della struttura associativa e non avrebbe partecipato alla formazione dei crediti IVA, avendo provveduto solo all'apposizione del visto di conformità e alla trasmissione per l'anno di imposta 2016 delle dichiarazioni IVA della società **S** s.r.l. ed **E**, mentre per le altre undici società gestite dai marchigiani non avrebbe svolto alcuna attività professionale. Dalla stessa comunicazione della notizia di reato emergerebbe che gli inquirenti avevano

già accertato che, nel mese di settembre 2017, i crediti IVA inesistenti erano presenti nell'attivo delle società e avevano descritto le operazioni fraudolente che avrebbero determinato l'insorgere dei suddetti crediti, individuando i partecipanti all'associazione a delinquere nella persona del **FF**, **CV**, **CF** e **MD**, il che proverebbe l'estraneità del ricorrente. Dalle indagini, fino al 10 ottobre 2017, mai figurava neppure indirettamente il nome del **F**, al quale il GIP del Tribunale di Macerata aveva attribuito il ruolo di promotore e coordinatore accostandolo al **F**. L'ingresso del ricorrente nel sodalizio sarebbe avvenuto il 10 ottobre 2017 allorquando lo stesso ha posto il visto di conformità alle dichiarazioni IVA della **E**. Altrettanto certa sarebbe la data della fine della contestata partecipazione, collocandola nel mese di gennaio 2018. Sarebbe infatti emerso dalle intercettazioni in atti che nel mese di novembre 2017 risultava una forte contrapposizione di interessi personali tra i presunti associati, la quale si porrebbe in antitesi con la volontà del ricorrente di concorrere alla realizzazione di un generico programma criminoso e che aveva portato alla rottura di ogni rapporto in data 18 gennaio 2018, dato che sarebbe stato rilevato dallo stesso giudice del riesame. Il Tribunale di Ancona avrebbe illogicamente ed apoditticamente ritenuto la questione temporale superflua, tanto da non individuare neppure l'inizio della contestata partecipazione. Irrilevante era stata considerata anche la questione del numero dei reati contestati riguardo al capo 2 e 4, entrambi relativi all'anno di imposta 2015, fatti che non sarebbero attribuibili al ricorrente. La collocazione temporale dell'inizio della partecipazione e la corretta individuazione delle condotte ascrivibili al **F** sarebbero elementi decisivi ai fini della configurabilità del reato associativo in quanto consentirebbero di escludere che il ricorrente abbia realmente assunto un ruolo stabile, duraturo ed efficiente nell'organizzazione criminale. L'intervento sarebbe stato quindi solo marginale e limitato nel tempo, nonché relativo a solo due delle tredici società coinvolte. Inoltre, con la sola apposizione del visto di conformità, non avrebbe apportato alcun contributo alla formazione dei crediti IVA già esistenti nel portafoglio delle due società e, anche senza lo stesso, avrebbero potuto essere negoziati, considerato che erano stati regolarmente vistati dal collegio sindacale, rappresentato dal dott. **CV**, come *ex actis* era già avvenuto prima dell'ottobre 2017, essendo state effettuate 290 compensazioni in assenza del visto pesante. Sostiene il ricorrente che il giudice del riesame avrebbe errato nel non considerare tutti gli elementi fattuali emersi nel corso delle indagini, mancanza la quale non avrebbe potuto essere colmata da un giudizio sulla personalità dell'indagato, la cui spre-



giudicatezza sarebbe emersa dalle intercettazioni. L'ordinanza sarebbe quindi viziata per omessa motivazione sulla compatibilità della marginalità, temporale e causalistica, dell'intervento del ricorrente con il reato associativo.

2.1.2. Con riferimento al primo motivo, viene poi denunciato il vizio di omessa motivazione sull'elemento soggettivo del reato associativo.

In sintesi, il ricorrente richiama l'orientamento della Corte di Cassazione secondo il quale, per ritenere sussistente la compartecipazione di un soggetto al delitto di associazione a delinquere, occorre la dimostrazione chiara e certa della sicura volontà del soggetto di entrare a far parte, come membro, della associazione per recare un contributo concreto al raggiungimento dello scopo sociale, all'attuazione, cioè, del programma di delinquenza per il quale l'associazione è stata costituita. Diversamente, quando l'attività criminosa non può essere ricondotta se non alla sussistenza di un accordo circoscritto alla realizzazione di uno o più delitti nettamente individuati, la responsabilità penale non può andare oltre i singoli delitti.

Il tribunale del riesame non avrebbe attribuito alcun rilievo al necessario elemento soggettivo richiesto dalla fattispecie di reato addebitata, tanto da non motivare sul punto, così cancellando ogni distinzione con il reato concorsuale ex art. 110 c.p.

Ad avviso del ricorrente, dalle intercettazioni emergerebbe che l'ignoranza del programma criminoso e le proprie condotte non sarebbero mai state finalizzate alla realizzazione dello stesso non manifestando, quindi, la consapevolezza di fare parte del sodalizio; il difetto dell'elemento soggettivo emergerebbe anche dalla situazione conflittuale esistente tra gli associati.

2.2. Deduce, con il secondo motivo, violazione di legge in relazione all'art. 416, c.p., con riferimento all'esistenza di gravi indizi di colpevolezza in ordine alla partecipazione all'associazione per delinquere.

In sintesi, sostiene il ricorrente che la contestazione del reato associativo presuppone che il vincolo sia duraturo e arricchito da una struttura stabile, destinato a permanere anche dopo la commissione di specifici reati; nella fattispecie in esame tali requisiti difetterebbero. Richiama la breve durata della partecipazione nonché il suo ruolo marginale nella negoziazione dei crediti IVA, i quali sarebbero incompatibili con il carattere stabile e permanente del vincolo. A ciò dovrebbe aggiungersi l'animata conflittualità interna.

3. All'udienza camerale la difesa del ricorrente ha chiesto di depositare un documento contenente la trascrizione di una intercettazione telefonica non valutata nel procedimento. Il Collegio - sentito il Procuratore Generale presente - ha rigettato

la richiesta di deposito trattandosi di documento non vagliato nell'ordinanza cautelare e nel provvedimento del riesame.

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il ricorso è inammissibile per genericità e manifesta infondatezza.

5. E' anzitutto affetto da genericità per aspecificità, in quanto non si confronta con le argomentazioni svolte nella ordinanza impugnata che confutano in maniera puntuale e con considerazioni del tutto immuni dai denunciati vizi motivazionali le identiche doglianze difensive svolte nei motivi di riesame (che, vengono, per così dire "replicate" in questa sede di legittimità senza alcun apprezzabile elemento di novità critica), esponendosi quindi al giudizio di inammissibilità.

Ed invero, è pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che è inammissibile il ricorso per cassazione fondato su motivi non specifici, ossia generici ed indeterminati, che ripropongono le stesse ragioni già esaminate e ritenute infondate dal giudice del gravame o che risultano carenti della necessaria correlazione tra le argomentazioni riportate dalla decisione impugnata e quelle poste a fondamento dell'impugnazione (v., tra le tante: Sez. 4, n. 18826 del 09/02/2012 - dep. 16/05/2012, Pezzo, Rv. 253849).

6. Lo stesso è inoltre da ritenersi manifestamente infondato, atteso che il tribunale del riesame ha, con argomentazioni del tutto corrette in diritto, illustrato le ragioni per le quali ha disatteso le identiche doglianze difensive esposte nei motivi di riesame.

7. Ed invero, entrambi i motivi - che, attesa l'omogeneità dei profili di doglianza mossi e l'intima connessione tra essi esistente, meritano congiunto esame -, con cui viene eccepito un vizio motivazionale e di violazione di legge nella parte in cui l'ordinanza non avrebbe correttamente valutato sia la questione della stabilità del vincolo associativo, sia la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato associativo, sia, infine, correttamente valutato l'esistenza di gravi indizi di colpevolezza in ordine alla partecipazione all'associazione per delinquere del **F**, si appalesano del tutto privi di pregio, in quanto mostrano di non confrontarsi adeguatamente con le argomentazioni sviluppate nell'ordinanza del tribunale del riesame di Ancona, che ha fornito puntuale e convincente motivazione, del tutto immune dai denunciati vizi, rispetto alle doglianze "replicate" in questa sede senza apprezzabili elementi di novità critica da parte del ricorrente.



8. E' necessario e al contempo sufficiente esaminare per sintesi il contenuto dell'ordinanza impugnata al fine di rilevare la manifesta infondatezza delle doglianze difensive.

Invero, nell'ordinanza impugnata, erano stati ritenuti sussistenti i presupposti fissati dalla legge per l'applicazione della suddetta misura in quanto, elementi costituenti gravi indizi di colpevolezza, erano stati desunti dalle indagini effettuate dalla Guardia di Finanza di Macerata a seguito di un controllo fiscale operato sulla società **S** s.r.l., da cui erano emerse delle forti anomalie gestionali e operative, nonché, nel prosieguo, alla attivazione di intercettazioni telefoniche a carico dei soggetti coinvolti nella gestione dei crediti IVA della medesima. Veniva evidenziata la consapevolezza dell'indagato circa l'illiceità delle operazioni commerciali dalle quali era generato il credito IVA, in quanto la professionalità dallo stesso posseduta avrebbe richiesto, come anche precisato dalla circolare E/57 del 2009 dell'Agenzia delle Entrate, un controllo della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili il quale, di fatto, era mancato, nonostante la discrasia evidente della capacità reddituale della società **S** s.r.l. e della **E** soc.coop. s.r.l. emergenti dalle dichiarazioni depositate negli esercizi precedenti e i ricavi dichiarati in corrispondenza degli esercizi in cui il credito IVA era maturato, procedendo all'apposizione del visto di conformità. Le conversazioni captate mediante le intercettazioni ambientali presso lo studio di **FF** confermavano la consapevole adesione al sodalizio da parte del **F**, dovendosi evidenziare che l'adesione al programma criminoso che accomuna gli altri sodali rende ininfluenza il numero dei reati-fine accertati a suo carico e la loro collocazione temporale, posto che ciò che conta è la volontà di aderire a tale programma indeterminato dell'associazione, mettendo a disposizione del gruppo le proprie competenze professionali e la possibilità di apporre il visto di conformità necessario per la cessione dei crediti IVA, elemento funzionale al raggiungimento degli obiettivi, nonché contribuendo al reperimento di potenziali acquirenti cui cedere i crediti inesistenti, fraudolentemente formati. Relativamente alle esigenze cautelari, esse dovevano ritenersi sussistenti nonostante la sospensione del **F** dall'Ordine

X ed il sequestro della *password* di accesso alla Agenzia delle Entrate telematica in ragione della revocabilità di detta sospensione costituente un provvedimento non definitivo, bensì provvisorio e dunque facilmente caducabile. Il

F potrebbe inoltre facilmente ricadere nella commissione di reati della medesima specie anche con ruoli non richiedenti necessariamente la spendita del proprio titolo professionale in ragione dei numerosi contatti collegati al settore delle operazioni tributarie che lo stesso avrebbe, come emerso dalle conversazioni te-

lefoniche captate. Infine, in merito alla proporzionalità della misura cautelare applicata, il giudice del riesame ha ritenuto condivisibile la valutazione operata dal GIP, risultando quindi proporzionata ed idonea alla necessità di recidere il legame fra gli indagati sodali ed escludere la possibilità di contatti fra l'indagato e l'ambiente esterno, che potrebbe determinare il rischio di recidiva.

9. Orbene, al cospetto di tale apparato argomentativo, le doglianze del ricorrente, dunque, appaiono manifestamente infondate, in quanto si risolvono nel "dissenso" sulla ricostruzione dei fatti e sulla valutazione delle emergenze processuali svolta dai giudici del riesame, operazione vietata in sede di legittimità, attingendo la ordinanza impugnata e tacciandola per una presunta violazione di legge e per un vizio motivazionale con cui, in realtà, si propone una doglianza non suscettibile di sindacato da parte di questa Corte.

Deve, sul punto, ribadirsi infatti che il controllo di legittimità operato dalla Corte di cassazione non deve stabilire se la decisione di merito proponga effettivamente la migliore possibile ricostruzione dei fatti, ne' deve dividerne la giustificazione, ma deve limitarsi a verificare se tale giustificazione sia compatibile con il senso comune e con i limiti di una plausibile opinabilità di apprezzamento (v., tra le tante: Sez. 5, n. 1004 del 30/11/1999 - dep. 31/01/2000, Moro, Rv. 215745).

10. In relazione ai profili di doglianza, che questo Collegio reputa inammissibili, per ragioni logiche, è necessario anzitutto considerare il secondo motivo del ricorso, con il quale sostanzialmente si censura la decisione in punto di accertamento di una associazione a delinquere, ex art. 416 c.p., tra gli imputati e l'odierno ricorrente.

Orbene, come emerge dal testo della ordinanza del tribunale del riesame, per mezzo delle indagini avviate sulla società **S** s.r.l. dalla Guardia di Finanza locale, è stato possibile riscontrare la sussistenza di una vera e propria organizzazione di mezzi e di persone (risultando essere anche state costituite delle società) finalizzata alla realizzazione di operazioni (accollo del debito; compensazioni mediante crediti IVA) che, seppur formalmente dotate del crisma della liceità, anche grazie alla condotta partecipativa di professionisti del settore, integravano de facto reati tributari. Alcun rilievo deve essere inoltre riconosciuto all'eventuale scioglimento del sodalizio dovuto a conflitti interni in quanto la giurisprudenza sostiene l'applicabilità dell'art. 416 c.p. anche relativamente ad un *pactum sceleris* "a tempo", senza che debba sussistere *a priori* una prospettiva di conservazione del sodalizio per un arco temporale indefinito. Ed infatti, questa Corte ha avuto modo di precisare che non è necessario che il vincolo si instauri nella prospettiva di una

permanenza, in seno al sodalizio, a tempo indeterminato, e per fini di esclusivo vantaggio dell'organizzazione stessa. Assumono rilievo anche forme di partecipazione le quali siano *ab origine* destinate ad una durata temporale limitata ovvero concentrate in una determinata fase, nonché eventualmente caratterizzate da una finalità comprensiva anche del perseguimento, da parte del singolo, di vantaggi ulteriori e personali, di qualsiasi natura, rispetto ai quali il vincolo associativo può assumere, nell'ottica del medesimo soggetto, una funzione strumentale (Cass., Sez. II, 24 marzo 2016, n. 52005; Cass., Sez. II, 8 novembre 2013, n.46989; Cass., Sez. II, 29 novembre 2012, n. 47602).

11. Relativamente, poi, al ruolo del ricorrente in seno all'associazione, le condotte dallo stesso poste in essere, gli incontri e il tenore delle conversazioni captate non consentono di qualificarlo come un *extraneus*, apparendo piuttosto coscientemente partecipe delle operazioni tese anche al raggiungimento di un tornaconto personale, così come è ulteriormente dimostrato dalla frequenza dei contatti intervenuti con gli altri sodali. Il **F** risulta essersi reso autore in prima persona di alcune condotte aventi rilievo penale, evidenziandosi inoltre come la professionalità, le conoscenze tecnico-economiche e l'esperienza dello stesso non consentono di negarne la consapevolezza di aderire al sodalizio per la realizzazione di un numero indeterminato di reati tributari. Infatti, nel momento in cui lo stesso avesse effettuato gli accertamenti necessari (controllo della conservazione e della regolare tenuta delle scritture contabili obbligatorie, in linea con le indicazioni espresse dall'Agenzia delle Entrate nella richiamata circolare del 2009) avrebbe potuto e dovuto riscontrare il carattere fraudolento delle operazioni stesse, data l'incongruità del credito d'imposta dichiarato rispetto al volume di affari, non giustificato dall'attività economica in concreto esercitata dall'impresa. L'anomala discrasia, relativamente alla **S** s.r.l. ed alla **E** soc.coop. s.r.l. era del resto resa palese dalle dichiarazioni depositate negli esercizi precedenti. E' sufficiente in diritto ricordare che, nel caso di specie, ai fini della verifica della sussistenza della penale responsabilità in capo al professionista, occorre considerare lo strumento del visto di conformità. Quest'ultimo, introdotto dal D.lgs. n. 241 del 1997 (art. 35), si declina in visto "leggero" (previsto e disciplinato dall'art. 35) e "visto pesante" (o certificazione tributaria, ulteriore tipologia di controllo prevista invece dall'art. 36).

Il primo rappresenta uno dei livelli di controllo attribuito dal legislatore a soggetti estranei all'Amministrazione finanziaria sulla corretta applicazione delle norme tributarie, in particolare a professionisti abilitati iscritti negli appositi Albi. Con la sua

apposizione i professionisti attestano la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze della documentazione e alle norme che disciplinano la deducibilità e detraibilità degli oneri, i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto. Tali controlli hanno lo scopo di evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione di imponibili, imposte e ritenute e nel riporto di eccedenze derivanti da precedenti dichiarazioni. Del resto, l'attività di controllo implica, nel caso del professionista, una regolare tenuta della contabilità, la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e alla relativa documentazione sia per le imposte sui redditi sia ai fini IVA. L'apposizione in esame è obbligatoria per una serie di operazioni tra le quali: la compensazione dei crediti relativi a IVA, imposte dirette, IRAP e ritenute di importo superiore a 5.000 euro annui; la presentazione delle istanze di rimborsi dei crediti IVA, annuale e trimestrale, di ammontare superiore a 30.000 euro; e la presentazione delle dichiarazioni modello 730. Per apporre il visto, il professionista deve essere in possesso dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali (Entratel) e aver presentato alla Direzione Regionale territorialmente competente apposita comunicazione per la relativa iscrizione nell'elenco informatizzato.

Il visto pesante, invece, ha per oggetto la certificazione tributaria che permette il controllo sostanziale sulla corretta applicazione delle norme tributarie che interessano la determinazione, la quantificazione ed il versamento dell'imposta. Questo può essere rilasciato dai revisori contabili, iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro con particolari competenze lavorative. Il giudizio è pertanto professionale e il professionista abilitato può rilasciare la relativa certificazione richiesta solo qualora sussista la ragionevole convinzione della corretta osservanza della normativa applicabile. Pertanto, la certificazione tributaria, a differenza del visto leggero, ha carattere facoltativo.

Quanto sopra dunque dimostra che anche nel caso del visto "leggero" il professionista è tenuto a riscontrare la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione con le risultanze della relativa documentazione e la conformità alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti di imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto. Apponendo il visto "leggero" il professionista effettua una attestazione con riferimento all'esecuzione dei controlli previsti nell'art.2 del Decreto n. 164/1999. In particolare viene riscontrata la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze della documentazione e alle norme che disciplinano la deducibilità e detraibilità degli oneri, i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto. I controlli sono finalizzati ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili, delle imposte e delle

ritenute e nel riporto delle eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni. Tali controlli implicano la verifica: a) della regolare tenuta della contabilità (ai fini delle imposte sui Redditi e ai fini Iva); b) della corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e alla relativa documentazione; c) della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alla documentazione prodotta dal contribuente nel caso del modello 730.

Quanto alla responsabilità penale, il professionista, reo del rilascio di un mendace visto di conformità leggero o pesante ovvero di un'infedele asseverazione dei dati, ai fini degli studi di settore risulta esposto anche a sanzioni penali in ragione dell'espressa previsione di cui all'art. 39 del D.lgs. n. 241/1997 e del meccanismo del concorso nel reato di cui all'art. 110 c.p., non trovando dunque applicazione il principio di specialità di cui all'art. 15 c.p., incorrendo peraltro nel reato di cui all'articolo 3 D.lgs. 10.03.2000 n. 74, dal momento che l'apposizione di un visto mendace costituisce un mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indicando 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.

Proprio il ruolo di professionista nella vicenda risulta aver assunto una importanza fondamentale per la riuscita della complessa operazione fraudolenta. Ed allora, al fine di evidenziarne il ruolo non certo marginale, è opportuno ricordare come già questa stessa Corte ha avuto modo di affermare che in tema di associazione per delinquere, anche la normale attività professionale di commercialista, qualora realizzata, pur nella sua formale aderenza ai canoni della professione, con il conclamato scopo di concorrere alla realizzazione di un'associazione per delinquere, configura condotta penalmente rilevante per la sussistenza dell'art. 416 cod. pen., trattandosi di reato che per la sua realizzazione comporta una condotta a forma libera sottoposta alle sole condizioni che l'agente intenda aderire all'accordo associativo e che il suo comportamento sia, anche se parzialmente, funzionale alla realizzazione del progetto criminoso perseguito dai consociati. Tale condotta, se essenziale per l'organizzazione della struttura associativa, qualifica detta partecipazione come quella di organizzatore dell'organismo criminoso (Sez. 1, n. 2897 del 17/12/1993 - dep. 10/03/1994, Di Brisco, Rv. 197921).

Ne discende pertanto che, allo stato, gli elementi oggetto di valutazione da parte dei giudici del riesame, e sviluppati nelle argomentazioni svolte nell'ordinanza impugnata, consentono di escludere radicalmente qualsiasi vizio, sia di diritto che motivazionale, con riferimento al ruolo non certo marginale assunto dal **F** nel sodalizio.



12. Quanto, poi, alla conoscenza dell'inesistenza dei crediti IVA, nonché delle reali modalità di formazione degli stessi sarebbe inoltre evidente da alcune conversazioni captate con il **C** (pag. 9 ordinanza), che escludono quindi radicalmente la possibilità che si possa essere trattato solo di un omesso controllo colposo da parte del professionista all'atto di apporre il visto di conformità, fonte di sole responsabilità extra-penali, emergendo invece una piena consapevolezza dell'inesistenza dei crediti IVA e delle modalità della loro formazione.

E' sufficiente a tal fine richiamare quanto esposto nell'ordinanza impugnata per rendere evidente quanto sopra. Che, in particolare, il ruolo del **F** non possa essere qualificato come marginale, a dispetto di quanto sostenuto dalla difesa già davanti ai giudici del riesame, risulta dalla impugnata ordinanza che, nel valorizzare in particolare alcune delle conversazioni intercettate (il richiamo è, segnatamente alle conversazioni del 28.11.2017, del 31.12.2017, del 20.02.2018 e del 31.12.2017, riportate a pag. 8 dell'ordinanza), evidenzia come il **C** e il **F**, nella fase finale delle indagini, avessero interesse ad acquisire il controllo della **S** s.r.l. proprio in ragione dei profitti che potevano conseguire dalla cessione del credito IVA ancora ascrivito alla società predetta, meditando di staccarsi dal sodalizio con gli altri componenti del gruppo marchigiano con cui erano stati in affari sino a quel momento, mostrando piena capacità di azione e volontà di cominciare a muoversi in autonomia per perseguire profitti maggiori. In tale contesto, che il ruolo del **F** non possa essere ridotto a quello di un mero partecipe, ma fosse quantomeno paritetico a quello del **C**, è reso evidente dal tenore sia delle predette conversazioni (dalle quali traspare in maniera autoevidente l'esistenza stessa del sodalizio, come quando i due colloquiando affermano di avere il "controllo totale" sulla **S** s.r.l. lasciando intendere un loro coinvolgimento complessivo nell'operazione, come reso palese dall'affermazione che il **F** rivolge al **C** *"quelli delle Marche devono continuare a stare con noi fino alla fine capito?"* nella conversazione del 28.11.2017; ancora, laddove nella conversazione del 31.12.2017, colloquiando i due sulla possibilità di mettersi in proprio, lasciando chiaramente intendere l'esistenza di accordi con gli altri componenti del sodalizio, è proprio il **C** a raccomandare al **F** che *"..però **L** noi non dobbiamo allontanarlo perché comunque ci darà delle opportunità in Toscana capito? E noi quello è lavoro quindi ce l'andiamo a prendere sto lavoro.."*) che dalle ulteriori conversazioni richiamate alle pagg. 8/10 dell'ordinanza (quella del 26.03.2018 tra **C** e **D**; quella del 31.12.2017 tra **C** e **F**; quella del 4.01.2018, tra il **C** ed un commercialista di una ditta individuale, potenziale acquirente dei crediti inesistenti della **S** s.r.l., tale **S**; quella del 6.02.2018 di straordinaria significatività, intercorsa tra il **F** ed il

C, da cui emerge con evidenza la piena conoscenza dell'inesistenza dei crediti IVA della **S** s.r.l. e dell'inconsistenza della certificazione apposta con il visto di conformità dai professionisti; quella del 26.03.2018 intercorsa tra il **C** e tale **G**, sempre riguardante l'operazione di cessione dei crediti IVA inesistenti della **S** s.r.l.).

Da tali conversazioni intercettate, in particolare, emerge come l'intervento del **C** e del **F**, con cui il primo condivide ogni progetto ed attività e per il quale non ha segreti, viene attuato su crediti societari che gli stessi seguono "sin dall'inizio", ciò che spinge i giudici del riesame, con motivazione certo non manifestamente illogica né censurabile sotto diverso profilo, ad affermare che quanto sopra non consentiva di ritenere che i predetti ignorassero le reali modalità di formazione dei crediti che si proponevano di cedere, modalità talmente anomale e chiaramente fraudolente che non potevano sfuggire a persone, come il **C** ed il **F**, dotati delle conoscenze tecnico-giuridiche ed economiche per comprenderle e che avevano condiviso i loro programmi criminosi con soggetti di cui conoscevano la scarsa moralità e le modalità operative scorrette, decidendo tuttavia di collaborarvi inizialmente insieme per il raggiungimento dell'obiettivo comune di trarre profitto dalle operazioni tributarie fraudolente, salvo poi tentare di distaccarsene in corso d'opera per il sopraggiungere di dissidi personali, come reso palese dalla conversazione del 14.02.2018 in cui è lo stesso **C** ad affermare che il **F** "è il massimo della depravazione proprio è un depravato mentale lui proprio si senza pudore".

Non meno rilevanti, sempre nell'ottica della qualificazione partecipata del **F** al sodalizio criminoso, sono le conversazioni ambientali captate presso lo studio del **F** valorizzate dai giudici del riesame alle pagg. 10/11 (ossia quelle del 6.12.2017, del 18.01.2018 dell'8.02.2018 e del 3.04.2018), da cui: a) emerge in maniera inequivocabile come le sorti del sodalizio e della complessa e lucrosa operazione illecita sottostante architettate mediante la cessione dei crediti IVA inesistenti, stesse a cuore di tutti e degli stessi **C** e **F** che non solo erano a conoscenza della natura fraudolenta delle operazioni tributarie, ma soprattutto avessero agito al fine precipuo di trarre profitto personale collaborando alle attività del gruppo, facendo stabile riferimento allo stesso e con cui coltivavano prospettive di collaborazione criminosa anche in futuro, come attestato dalla rassicurazione del **F** circa il fatto che l'anno successivo avrebbero potuto comunque disporre di "roba" migliore di quella che invitava loro ad abbandonare, l'affare **S** s.r.l. e **F** s.r.l., per non incappare nei controlli della GdF e nelle conseguenze dell'accertamento in corso dopo le rivelazioni operate dal **M** ;

b) risulta che in un secondo momento i due, **F** e **C**, iniziano ad intavolare trattative, nell'ottica di mettersi in proprio, con gli altri sodali per la sparizione dei guadagni sino a quel momento tratti dalle loro attività illecite, come reso palese dalla conversazione ambientale presso lo studio del **F** del 18.01.2018 in cui è proprio il **F** a domandare al **F** se l'intenzione è quella di "formare due compagini" di cui una costituita da "**E**" (ossia il **C**) e il **F** medesimo, sentendosi chiaramente il **F** rispondere "*noi siamo in sei*", ciò a dimostrazione dell'esistenza originaria di un gruppo di cui facevano parte anche il **F** ed il **C**, intenzionati a separarsi dal sodalizio di cui il **F** costituiva il punto di riferimento principale; c) infine, che il **C** ed il **F** avessero un ruolo di rilievo all'interno del sodalizio è poi provato dalle conversazioni dell'8.02.2018 e del 3.04.2018 nonché nella conversazione del 18.01.2018, da cui emerge che per rendere più semplice la prosecuzione dell'operazione fraudolenta, il **C**, d'intesa con il **F**, aveva ideato di portare all'estero mediante l'apertura di un c/c a Sofia o a Pleven i crediti della **S** s.r.l., per meglio eludere i controlli delle forze dell'ordine, come avvenuto già in passato con il beneplacito del **F**. Ciò rende, dunque, priva di fondamento la tesi difensiva nella parte in cui evidenzia la volontà del ricorrente di uscire dal gruppo a motivo della scoperta dell'illecita natura delle operazioni, atteso che le richiamate intercettazioni consentono piuttosto di rilevare la volontà del **F** di agire separatamente insieme al **C** per proseguire nell'attività illecita, al punto tale da progettare di "esportarla" anche in territorio estero.

13. Quanto, poi, alla sussistenza dell'elemento soggettivo è sufficiente ricordare, come già evidenziato dai giudici del riesame, che la cognizione del giudice del riesame circa il *fumus* e l'elemento psicologico del reato è sommaria, e, del resto, in sede di riesame dei provvedimenti che dispongono misure cautelari reali, al giudice è demandata una valutazione sommaria in ordine al "*fumus*" del reato ipotizzato relativamente a tutti gli elementi della fattispecie contestata. Ne consegue che lo stesso giudice può rilevare anche il difetto dell'elemento soggettivo del reato, purché esso emerga "*ictu oculi*" (così Cass., Sez. 2, sentenza n. 18331 del 22/04/2016; conforme, Cass., Sez. 4, sentenza n. 23944 del 21/05/2008).

Correttamente pertanto il giudice del riesame non ha potuto escludere il dolo *ictu oculi*, tenuto conto del ruolo assunto dal **F** nella vicenda processuale. Del resto, le doglianze del ricorrente, per come articolate nei motivi di ricorso, si sviluppano attraverso censure in fatto con cui si cerca di dimostrare che questi fosse estraneo all'operazione **S** ed **E**, il tutto attraverso il richiamo di argomentazioni fattuali che non sono ovviamente valutabili da parte di questa Corte

1
 plz

nell'esercizio del proprio sindacato di legittimità, essendo rimesse al giudice della cognizione, peraltro collidendo apertamente con quanto dianzi esposto.

14. Ne discende, pertanto, l'assoluta inconsistenza delle doglianze difensive, che determina la radicale inammissibilità del ricorso.

15. Alla dichiarazione di inammissibilità del ricorso segue la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali, nonché, in mancanza di elementi atti ad escludere la colpa nella determinazione della causa di inammissibilità, al versamento della somma, ritenuta adeguata, di Euro 2.000,00 in favore della Cassa delle ammende.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e al versamento della somma di duemila euro in favore della Cassa delle ammende.

Così deciso in Roma, nella sede della S.C. di Cassazione, il 13 marzo 2019

Il Consigliere estensore
Alessio Scarcella



Il Presidente
Giulio Sarno

