

Cass. pen. 13.2.2014 n. 6995

Svolgimento del processo

1. Con l'ordinanza in epigrafe il tribunale del riesame di Roma confermò due decreti di sequestro preventivo per equivalente emessi dal Gip del tribunale di Roma il 15 marzo 2013 e il 19 marzo 2013 nei confronti di B.C.F., indagato per il reato di cui all'art. 416 cod. pen. per avere promosso e organizzato un'associazione finalizzata a commettere più delitti finanziari di cui al DLgs. 10 marzo 2000, n. 74, nonché per tredici reati di cui all'art. 5 DLgs. 10 marzo 2000, n. 74 (omessa dichiarazione dei redditi), per avere, quale amministratore di fatto di diverse società, al fine di evadere le rispettive imposte sui redditi, omesso di presentare in Italia le dichiarazioni annuali sui redditi conseguiti da dette società estero vestite.

Osservò preliminarmente il tribunale:

- che tali società, benché estero vestite, di fatto erano tutte controllate e gestite nella capitale, dove era stata anche reperita la loro documentazione contabile;
- che l'indagato B.C. risultava di fatto residente a Roma e non in Lussemburgo, e risultava nullatenente in Italia, non avendo mai presentato dichiarazione dei redditi, ma, ciononostante, possedeva numerosi beni immobili;
- che pertanto doveva ritenersi fiscalmente residente in Italia;
- che, ai sensi dell'art. 73 TUIR, dovevano ritenersi residenti anche le società in questione perché avevano in Italia il luogo di gestione effettiva;
- che due gruppi societari facenti capo all'indagato erano stati da questi schermati attraverso trust, in realtà meramente fittizi.

Circa il fumus dei reati ipotizzati, in relazione all'attendibilità del calcolo dell'imposta evasa, il tribunale osservò:

- che era infondata l'eccezione della difesa secondo cui i reali redditi (e quindi i profitti) erano stati mal calcolati dovendosi tenere conto non solo degli utili lordi (come era stato fatto) ma anche delle spese e delle detrazioni spettanti;
- ciò perché «i costi attribuiti (realmente o falsamente) alle società estero vestite sono in sé indeducibili in ragione della regola dell'ineducibilità dei costi riconducibili a fatti qualificati come reato stabilita dall'art. 14 comma 4 bis della L. n. 537 del 1993, come modificato dalla legge tributaria 2003»;
- che in tema di reati tributari, il "profitto" del reato assoggettabile alla confisca per equivalente è integrato da qualsiasi vantaggio patrimoniale derivante dall'imposta evasa;
- che da questo principio deriva che la società-schermo, creata esclusivamente per impedire l'individuazione della reale consistenza del patrimonio dell'agente, al fine di rendere impossibile il calcolo delle aliquote di reddito, non è soggetta al regime fiscale del Paese in cui apparentemente ha collocato la sua sede;
- che non era esatto l'assunto secondo cui la Guardia di Finanza avrebbe deliberatamente ignorato i costi indicati in bilancio;

BUSINESSJUS

- che è «fortemente dubbio che i ricavi siano assoggettabili a tassazione estera, ove siano in realtà da ricollegarsi ad attività produttive svolte in Italia»;
- che semmai quindi la polizia giudiziaria andava criticata per aver calcolato, prudenzialmente, "al ribasso" l'imposta dovuta, appunto in previsione di possibili costi da dedurre;
- che se era esatta l'osservazione del CT della difesa secondo cui il calcolo esatto dell'imposta dovuta deve tener conto altresì di "oltre cento voci", ciò dimostrava che tale calcolo era tutto inesigibile in sede cautelare, richiedendo la nomina di un perito in materia fiscale,
- che comunque, atteso che il valore dei beni in sequestro arrivava a malapena a coprire la metà dell'imposta evasa, non sembrava che si fosse in presenza di un pregiudizio, anche solo potenziale, in danno del ricorrente;
- che nel caso di associazione per delinquere con finalità d'evasione fiscale, il calcolo dell'imposta evasa dev'essere effettuato in modo unitario e non frammentato, cioè non guardando al bilancio di ciascuna singola società, artificiosamente ed immotivatamente creata solo per schermare i cespiti di un patrimonio privato in sé privo di qualsivoglia attitudine imprenditoriale, ma alla complessiva evasione realizzata da tutte le società coinvolte, in relazione alla reale attività imprenditoriale schermata.

Circa il fumus dei reati ipotizzati, in relazione all'elemento dell'esterovestizione, il tribunale osservò:

- che l'indagato aveva creato una vasta e fitta rete di società controllate e controllanti senza che egli sia stato in grado di chiarire quale sia stato l'effettivo vantaggio economico - diverso da quello dell'evasione fiscale totale - da lui perseguito con simile inutilmente complessa gestione di ogni minimo bene attivo in suo possesso;
- che nella specie non emergeva un legittimo interesse commerciale ed economico in capo all'imprenditore per la presenza effettiva di una qualche attività nello stato di residenza, ma solo l'evidente ed unico fine di aggirare gli obblighi previsti dall'ordinamento con lo scopo esclusivo di ottenere un risparmio di imposta;
- che l'indagato non aveva saputo chiarire perché risultava nullatenente in Italia pur avendo in Italia la sua vera dimora e il centro di interesse.

2. L'indagato, a mezzo degli avv. G.I. e Gi. P., propone ricorso per cassazione deducendo:

1) violazione degli artt. 5 ed 1 del DLgs. n. 74/2000, degli artt. 75, 77 ed 83 del Testo Unico del 22.12.1986, n. 917 (c.d. TUIR), degli artt. 321 c.p.p. e 322 ter c.p. in relazione all'articolo 1, comma 143, della legge n. 244/2007 ed all'articolo 14, comma 4 bis, della legge 24 dicembre 1993, n. 537.

Ricorda che con la richiesta di riesame aveva eccepito:

- l'evidente carenza di fumus del reato ipotizzato, avuto riguardo all'accertamento ed alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa e, conseguentemente, alla verifica del superamento della soglia di punibilità;
- che essendo stata pretermessa qualunque attività necessaria a identificare, ai fini della determinazione dell'importo sequestrabile, l'effettivo quantum di imposta evasa, si era, comunque, determinata una evidente ed ingiustificata compressione dei diritti dell'indagato;
- che comunque non sussisteva nemmeno il fumus dell'esterovestizione.

Ricorda ancora che il tribunale ha respinto queste eccezioni osservando preliminarmente che i «costi attribuiti (realmente o falsamente) alle società estero vestite sono in sé indeducibili in ragione della regola dell'ineducibilità dei costi riconducibili a fatti qualificati come reato stabilita dall'art. 14, comma 4 bis, della L. n. 537 del 1993, come modificato dalla legge tributaria 2003». Si tratta di un'affermazione errata che comporta una violazione di legge. Il ricorrente aveva lamentato che il calcolo dell'imposta evasa era stato compiuto sui soli ricavi iscritti per ciascun'annualità, senza considerare i costi, pur regolarmente iscritti nei singoli bilanci delle imprese. Ora, la disposizione richiamata dal tribunale è stata di recente modificata dall'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16/2012, le cui norme si applicano retroattivamente (comma 3). La nuova norma prevede espressamente (come osservato dalla Circolare n. 32/E del 2012 della stessa Agenzia delle Entrate) che il regime di ineducibilità operi esclusivamente per i costi di beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento della fattispecie criminosa, non essendo all'uopo sufficiente, ai fini del recupero fiscale, che i predetti componenti negativi, in carenza del requisito del "diretto utilizzo", siano semplicemente e genericamente relativi alla fattispecie penalmente rilevante. Ne consegue che, in attuazione del regime normativo in esame, nei riguardi di un contribuente che eserciti un'attività d'impresa o di lavoro autonomo, sarà necessario, ai fini del giudizio di ineducibilità, aver riguardo ai soli elementi passivi sostenuti dal medesimo in relazione alla fattispecie penalmente rilevante allo stesso imputata, e non già all'intero ammontare degli elementi passivi sostenuti nell'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo». Pertanto, anche a voler ritenere astrattamente applicabile detta norma ai reati tributari, essa sarebbe inconferente nella specie perché i costi in esame, qualunque fosse la loro natura, non potrebbero mai avere alcun tipo di rapporto diretto con la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi.

Inoltre, l'art. 1 citato richiede, oltre alla necessaria e diretta correlazione fra i costi ed i beni o i servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi, altresì che, rispetto a detti delitti, il PM abbia già esercitato l'azione penale, il che esclude l'applicazione della norma nella specie. Evidenzia anche che in nessuna parte del decreto di sequestro o delle informative in atti è affermato che i costi de quibus non sarebbero deducibili tout court in virtù di una specifica disposizione normativa.

In secondo luogo ricorda che il tribunale ha affermato che le considerazioni del CT della difesa sarebbero smentite dal noto principio che in tema di reati tributari, il profitto del reato assoggettabile alla confisca per equivalente è integrato da qualsiasi vantaggio patrimoniale derivante dall'imposta evasa. Si tratta però di un'affermazione esatta, ma del tutto inconferente nella specie e, conseguentemente, inidonea a superare l'eccezione di errata applicazione degli artt. 5 ed 1 del DLgs. n. 74/2000, che aveva ad oggetto il metodo seguito per il calcolo dell'imposta evasa, con evidenti ripercussioni sull'an del reato e sul quantum da sequestrare. Ed infatti, dire che il profitto può consistere in qualunque vantaggio derivante dall'imposta evasa non esclude affatto che l'imposta evasa vada, comunque, calcolata secondo le regole che il legislatore ha imposto e che sono obbligatorie ed inderogabili per il magistrato penale.

Dal suddetto principio il tribunale ha poi tratto il corollario che la società-schermo, creata esclusivamente per impedire l'individuazione della reale consistenza del patrimonio dell'agente, al fine di rendere impossibile il calcolo delle aliquote di reddito, non è soggetta al regime fiscale del Paese in cui apparentemente ha collocato la sua sede. Si tratta di un'altra affermazione inconferente rispetto alla metodologia di calcolo dell'imposta dovuta e comunque del tutto erronea, non essendo affatto esatto che laddove una società residente all'estero sia considerata uno schermo fittizio, le sarebbe automaticamente inibito l'assoggettamento al regime fiscale del Paese ove ha la sede.

Osserva poi che la confusione della ordinanza impugnata è evidenziata anche dall'affermazione secondo cui queste società sarebbero degli schermi creati esclusivamente per impedire l'individuazione della reale consistenza del patrimonio dell'agente, al fine di rendere impossibile il calcolo delle aliquote di reddito. Nella specie invero l'accusa verte soltanto sul diverso tema dell'estero vestizione, la quale non può essere in alcun modo sovrapposta alla nozione di società schermo, in quanto le società estero vestite non sono affatto, per ciò soltanto, prive della loro autonomia giuridico patrimoniale e, quindi, automaticamente qualificabili come schermi. Del resto, il fatto di avere una società sede in uno Stato facente parte di una black list nulla prova rispetto ad una sua eventuale estero vestizione che dovrà essere, comunque, provata sulla base degli elementi di cui all'art. 73 TUIR.

Ricorda quindi che il tribunale ha ritenuto che proprio il fatto che per il calcolo esatto dell'imposta dovuta si deve tener conto di moltissimi elementi e che sarebbe quindi necessaria una perizia, impedirebbe di fare tale calcolo in sede cautelare. Senonché la difesa aveva eccepito che il legislatore fiscale ha previsto che, partendo dal dato differenziale (positivo o negativo) fra costi e ricavi, debbono compiersi numerose variazioni in aumento ed in diminuzione (deduzione, deduzione etc), all'esito delle quali soltanto potrà pervenirsi al valore finale dell'imposta effettivamente dovuta, come stabilisce l'art. 1 del DLgs. 10 marzo 2000, n. 74. In altre parole, il legislatore penale - attraverso un richiamo alla normativa fiscale - ha inteso individuare un puntuale "percorso metodologico", obbligatorio per il giudice penale, per valutare l'imposta dovuta o evasa. Questo percorso è necessario non solo per individuare il quantum da sequestrare, ma lo stesso superamento delle soglie e quindi lo stesso fumus del reato. Nella specie invece il giudice non ha compiuto tale doveroso percorso stante la situazione di incompletezza contabile ed informativa in cui versava. Lamenta quindi, innanzitutto, che è erronea l'affermazione che in sede cautelare, sarebbe precluso qualunque tipo di verifica in ordine alla corretta quantificazione dell'imposta evasa, avendo la giurisprudenza ritenuto più volte che per imposta evasa deve intendersi l'intera imposta dovuta, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente detraibili, in una prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario. In secondo luogo osserva che neppure il PM e il Gip avevano ritenuto corretto il metodo seguito dal tribunale del riesame, ma solo lo avevano giustificato essendo ancora in corso le indagini. La difesa aveva però eccepito che il difetto informativo avrebbe dovuto indurre il Gip a rigettare la richiesta di sequestro, stante la mancanza degli elementi indispensabili per poter valutare sia l'an del reato, sia, comunque, il quantum del profitto.

Ricorda ancora che l'ordinanza impugnata ha affermato che la PG non avrebbe ignorato i costi inseriti in bilancio avendo dato un chiarimento in merito alla percentuale di esenzione da applicare alle plusvalenze derivanti dalla cessione di azioni o quote di partecipazioni in società. Si tratta di altra affermazione inconferente perché una cosa è la scelta della Gdf di non tener in alcun conto i costi, e cosa diversa è l'osservazione con cui si avvisava il PM circa la fondata possibilità che potesse risultare che gran parte dei ricavi sarebbero risultati esenti nella misura del 95%, in considerazione della loro particolare natura. Ricorda che nella informativa (e nel decreto) si osservava che la disamina dei bilanci acquisiti aveva evidenziato, in taluni casi, la presenza fra le voci di ricavo di plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni e, talvolta, fra le voci di costo, di minusvalenze connesse alla medesime operazioni, e che tali operazioni, ai sensi dell'art. 87 TUIR, potrebbero godere di uno speciale regime di esenzione parziale fino alla misura del 95%.

Lamenta altresì la violazione del principio del divieto di doppia imposizione. Il tribunale ha respinto questa eccezione con l'affermazione che sarebbe fortemente dubbio che i ricavi (delle società

estere) siano assoggettabili a tassazione estera, ove siano in realtà da ricollegarsi ad attività produttive svolte in Italia. Non ha però indicato la fonte normativa di questo sconosciuto principio.

Il tribunale ha inoltre osservato che, atteso che il valore dei beni in sequestro arriva a malapena a coprire la metà dell'imposta evasa ... non sembra che si sia in presenza di un pregiudizio, anche solo potenziale, in danno dell'odierno ricorrente. Sennonché, secondo la giurisprudenza di questa Corte, la misura del sequestro per equivalente va determinata con puntuale accertamento, avuto riguardo al "profitto" conseguito dal trasgressore: ossia alla misura dell'imposta evasa. Osserva quindi che è sconcertante l'affermazione che non vi sarebbe nessun pregiudizio, addirittura neppure potenziale, nell'esser destinatario di due sequestri per 161 milioni di euro, e ciò solo perché ad oggi minore sarebbe l'importo oggettivamente sequestrato.

Infine il tribunale ha ritenuto che il calcolo dell'imposta evasa, nel caso di associazione a delinquere con finalità d'evasione fiscale, dev'essere effettuato in modo unitario e non frammentato, cioè non guardando al bilancio di ciascuna singola società, artificialmente ed immotivatamente creata. Ossia, secondo il tribunale, in presenza di un'associazione per delinquere finalizzata alla commissione di reati fiscali, il calcolo dell'imposta evasa va fatto unitariamente, calcolando, cioè, la soglia su questa sorta di "sommatoria unica" di tutte le singole imposte. Ciò perché, diversamente opinando (ossia ipotizzando l'esistenza di tante singole imposte sotto soglia con conseguente inconfigurabilità dei delitti fine), dovrebbe escludersi la sussistenza del fumus commissi delicti, perché ciascuna singola evasione non sarebbe penalmente rilevante. Si tratta di tesi palesemente erronea perché l'associazione per delinquere è un delitto con propri autonomi elementi costitutivi e che, ai fini del suo perfezionamento, si prescinde totalmente dall'effettivo verificarsi dei reati fine (nella specie le ipotesi di omessa dichiarazione). L'affermazione comunque è completamente inconferente in questo processo incidentale perché il sequestro per equivalente è stato richiesto (ed ottenuto) avuto riguardo esclusivamente ai reati tributari.

2) violazione dell'art. 5 del DLgs. n. 74/2000, dell'art. 73 del Testo Unico del 22.12.1986, n. 917 (ed. TUIR), degli artt. 321 c.p.p. e 322 ter c.p. in relazione all'articolo 1, comma 143, della legge n. 244/2007.

Osserva che a fronte della mancanza di motivazione sul fumus dei delitti ipotizzati il tribunale del riesame si è limitato, in modo del tutto apodittico, ad affermare che il C. sarebbe colpevole di evasione fiscale e che sarebbe, pertanto, corretto il porre sotto sequestro i suoi presunti beni. Queste affermazioni sulla persona del C. e sulla sua presunta volontà di frodare il fisco, trasferendo la sua residenza all'estero - che costituiscono la sola motivazione che il Tribunale ha addotto in punto di fumus commissi delicti -, oltre che infondate sono palesemente irrilevanti e mostrano solo una posizione di pregiudizio, dal momento che i reati fiscali di cui si discute lungi dal riguardare la persona fisica del C., attengono, invece, ad alcune società asseritamente "esterovestite" delle quali il C. sarebbe stato amministratore di fatto. Il tribunale del riesame non ha indicato alcuno degli elementi previsti dall'art. 73 TUIR per affermare che si tratti di società esterovestita.

Motivi della decisione

1. Il ricorso va accolto per le ragioni che seguono.

Va innanzitutto rilevato che con i motivi di riesame il ricorrente aveva censurato, sotto il profilo della sussistenza del fumus dei reati ipotizzati, che il calcolo dell'imposta evasa fosse stato compiuto sui soli ricavi, trascurando completamente i costi. In altre parole, sarebbe stata applicata la percentuale dell'IRES al complesso dei ricavi iscritti per ciascun'annualità, senza considerare i costi, pur regolarmente iscritti nei singoli bilanci delle imprese.

Il tribunale del riesame ha respinto l'eccezione per il motivo che «i costi attribuiti (realmente o falsamente) alle società esterovestite sono in se indeducibili in ragione della regola dell'indeducibilità dei costi riconducibili a fatti qualificati come reato stabilita dall'art. 14 comma 4 bis della L. n. 537 del 1993, come modificato dalla legge tributaria 2003, di talché la censura mossa dal ricorrente (sulla scorta dei rilievi critici svolti dal consulente tecnico, a difesa) resta totalmente priva di conseguenze nell'ambito del presente procedimento».

Si tratta di un'affermazione erronea, derivante da una erronea applicazione della disposizione in esame. In primo luogo, infatti, va ricordato che questa disposizione è stata modificata dall'art. 8, comma 1, del d.l. 2.3.2012, n. 16., convertito in legge 26.4.2012, n. 44. Il nuovo testo della disposizione ora recita che «Nella determinazione dei redditi... non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale». Questa nuova formulazione si applica anche ai fatti commessi prima della sua entrata in vigore, perché il comma 3 del medesimo art. 8 stabilisce che «Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano, in luogo di quanto disposto dal comma 4-bis dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore degli stessi commi 1 e 2, ove più favorevoli, tenuto conto anche degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al citato comma 4-bis previgente non si siano resi definitivi».

Come evidenziato dalla stessa Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 32/E del 2012, a differenza della previgente disposizione (non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, ...), la nuova norma prevede espressamente che il regime di indeducibilità operi "esclusivamente per i costi di beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento della fattispecie criminosa, non essendo all'uopo sufficiente, ai fini del recupero fiscale, che i predetti componenti negativi, in carenza del prescritto requisito del "diretto utilizzo", siano semplicemente e genericamente relativi alla fattispecie penalmente rilevante. Ne consegue che, in attuazione del regime normativo in esame, nei riguardi di un contribuente che eserciti un'attività d'impresa o di lavoro autonomo, sarà necessario, ai fini del giudizio di indeducibilità, aver riguardo ai soli elementi passivi sostenuti dal medesimo in relazione alla fattispecie penalmente rilevante allo stesso imputata, e non già all'intero ammontare degli elementi passivi sostenuti nell'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo".

Pertanto, la norma in esame è comunque inconferente rispetto alla specifica fattispecie oggetto di contestazione nel caso di specie (omessa dichiarazione ex art. 5 del DLgs. n. 74/2000), e ciò per il motivo che non è stato spiegato quale tipo di rapporto diretto potrebbero avere i costi in esame, qualunque fosse la loro natura, con la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi.

Inoltre, va rilevato che la detta norma - anche a voler prescindere dalla necessaria e diretta correlazione fra i costi ed i beni o i servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non

colposi - potrebbe essere applicata nel caso di specie soltanto se, rispetto a detti delitti, il PM abbia già esercitato l'azione penale (salvo il caso della declaratoria per intervenuta prescrizione in sede di udienza preliminare); circostanza questa che invece non risulta dalla ordinanza impugnata.

2. In secondo luogo, il tribunale del riesame, per rigettare l'eccezione del ricorrente, ricorda il principio secondo cui «in tema di reati tributari, il profitto del reato assoggettabile alla confisca per equivalente prevista dall'art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, è integrato da qualsiasi vantaggio patrimoniale derivante dall'imposta evasa». Si tratta di affermazione assolutamente pacifica ma del tutto inconferente rispetto all'eccezione posta dalla difesa e quindi inidonea a superare il problema di errata applicazione degli articoli 5 ed 1 del DLgs. n. 74/2000 (sub specie di deviazione dal percorso metodologico normativamente imposto seguito per il calcolo dell'imposta evasa, con ripercussioni sull'an del reato e sul quantum da sequestrare), che costituiva l'oggetto del riesame. E difatti, dire che il profitto può consistere in qualunque vantaggio derivante dall'imposta evasa non esclude affatto che l'imposta evasa vada, comunque, calcolata secondo le regole che il legislatore ha imposto e che sono obbligatorie ed inderogabili per il giudice penale.

3. Il tribunale del riesame quindi, individua alcuni corollari di questo principio. Il primo di essi - che per l'ordinanza impugnata sarebbe di per sé idoneo a scardinare in nuce il ragionamento della difesa - è dato dalla circostanza che «la società-schermo, creata esclusivamente per impedire l'individuazione della reale consistenza del patrimonio dell'agente, al fine di rendere impossibile il calcolo delle aliquote di reddito, non è soggetta al regime fiscale del Paese in cui apparentemente ha collocato la sua sede (nel caso di specie, oltre a Lussemburgo, figurano stati della black list come le Isole Vergini britanniche, il Principato di Monaco e Malta, solo da poco uscita dall'indicato elenco ministeriale, a seguito di taluni accordi stipulati con il nostro Paese appunto in tema di fiscalità». Ora - a parte il fatto che non si riesce a comprendere bene il collegamento logico tra tale corollario ed il principio giurisprudenziale dianzi richiamato - non si riesce nemmeno a comprendere quale sarebbe il fondamento normativo del principio in tal modo affermato, in sostanza, dal tribunale del riesame, e cioè che, laddove una società residente all'estero sia considerata uno schermo fittizio, le sarebbe automaticamente inibito l'assoggettamento al regime fiscale del Paese ove ha la sede. Nemmeno si comprende bene il significato dell'affermazione secondo la quale queste società sarebbero degli «schermi creati esclusivamente per impedire l'individuazione della reale consistenza del patrimonio dell'agente, al fine di rendere impossibile il calcolo delle aliquote di reddito». Invero - a parte che esistono semmai le aliquote di imposta e gli scaglioni di reddito e non le aliquote di reddito - non è chiaro il riferimento al concetto di società schermo finalizzata alla dissimulazione del patrimonio del C. con riguardo alla ipotesi accusatoria, la quale verte invece sul diverso tema dell'estero vestizione, che non può essere sovrapposta alla nozione di società schermo, quasi fosse possibile un'automatica equazione fra tali concetti. Invero, le società estero vestite non sono, per ciò soltanto, prive della loro autonomia giuridico patrimoniale e, quindi, automaticamente qualificabili come schermi. D'altra parte, nel provvedimento impositivo si fa sempre e solo riferimento all'art. 73 TUIR e la stessa prospettazione accusatoria parla di società estero vestite senza mai negarne l'autonomia giuridica e patrimoniale.

Inoltre, appare parimenti inconferente, rispetto all'ipotesi accusatoria, il riferimento alla circostanza che vi sarebbero alcuna società sedenti in Stati facenti parte della black list (Isole Vergini Britanniche, Principato di Monaco, Malta). E difatti, l'avere una società sede in uno Stato facente parte di una black list nulla prova rispetto ad una sua eventuale estero vestizione, che dovrà essere, comunque, provata con i mezzi e gli strumenti e sulla base degli elementi indicati dall'art. 73 TUIR.

4. Va poi ricordato che la difesa, anche a mezzo del proprio consulente tecnico, aveva rilevato che il calcolo dell'imposta doveva tenere conto di numerose voci. In particolare, aveva eccepito che, per giungere alla individuazione dell'imposta evasa, dovevano compiersi una serie di valutazioni ed operazioni, in osservanza della normativa tributaria vigente, e precisamente che, partendo dal dato differenziale (positivo o negativo) fra costi e ricavi, dovevano compiersi diverse variazioni in aumento ed in diminuzione, operazioni di detrazione, deduzione etc., per potere così pervenire al valore relativo dell'imposta effettivamente dovuta. E difatti per imposta evasa deve necessariamente intendersi quella indicata dall'art. 1 del DLgs. 10 marzo 2000, n. 74, disposizione con la quale il legislatore ha, di fatto, creato un imprescindibile collegamento fra la normativa tributaria e quella penale, stabilendo che debbano rilevare non solo costi e ricavi, bensì tutti gli elementi che, in positivo o in negativo, rilevano ai fini dell'applicazione delle imposte. Il giudice penale, pertanto, deve seguire il metodo individuato dal legislatore fiscale per pervenire all'esatta individuazione del quantum di imposta evasa, individuazione che del resto si riflette anche sulla configurabilità del reato, per l'avvenuto superamento della soglia, e quindi sulla possibilità stessa di sequestrare.

Il tribunale del riesame ha respinto questa eccezione limitandosi ad osservare come «tale calcolo, in difetto di prova certa sui costi dichiarati, sia del tutto inesigibile nella presente sede, posto che solo ed esclusivamente tramite la nomina di un perito esperto in materia fiscale potrà essere chiarito se il metodo di calcolo utilizzato dalla Polizia Giudiziaria sia condivisibile e corretto. Nomina che nella presente sede di riesame è preclusa».

Non può però, innanzitutto, condividersi l'affermazione che in sede cautelare sarebbe precluso al giudice qualunque tipo di verifica in ordine alla corretta quantificazione dell'imposta evasa, nonostante ciò incida non solo sul quantum da sottoporre a sequestro, ma anche sulla configurabilità stessa del reato. E difatti, in un caso simile, la giurisprudenza di questa Corte (Sez. III, 27.1.2011, n. 8982, Ma., in motivazione) ha avuto modo di affermare che «erroneamente, però, il Tribunale ha ritenuto che, ai fini del calcolo dell'imposta evasa, debba tenersi conto solo degli elementi positivi di reddito. È pacifico che, ai fini della integrazione del reato di cui al DLgs. n. 74 del 2000, art. 5, punito solo ove abbia determinato una evasione di imposta pari a Euro 77.468,53, per imposta evasa deve intendersi l'intera imposta dovuta, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente detraibili, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario" (cfr. Cass. pen. sez. 5^a n. 21213 del 26.2.2008). Ed è altrettanto indubitabile che "ai fini del superamento della soglia di punibilità di cui al DLgs. n. 74 del 2000, art. 5, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quell'eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario" (cfr. Cass. pen. sez. 3A n. 21213/2008 cit.). Il Tribunale, pur con i limiti del procedimento cautelare, non poteva, quindi sottrarsi, alla luce delle deduzioni offerte dalla difesa in ordine agli "elementi negativi", all'accertamento del superamento della soglia di punibilità prevista dal DLgs. n. 74 del 2000, art. 5, (e quindi dell'esistenza stessa del fumus del reato ipotizzato). La giurisprudenza di questa Corte (cfr. in particolare sez. unite 29.1.1997, ric. P.M. in proc. Ba.) è, ormai, orientata nel ritenere che nei procedimenti incidentali aventi ad oggetto il riesame di provvedimenti di sequestro, non è ipotizzabile una "piena cognitio" del Tribunale. L'accertamento, quindi, della sussistenza del fumus commissi delicti va compiuto sotto il profilo della congruità degli elementi rappresentati, che non possono essere censurati sul piano fattuale, per apprezzarne la coincidenza con le reali risultanze processuali, ma che vanno valutati così come esposti, al fine di verificare se essi consentono - in una prospettiva di ragionevole probabilità - di sussumere l'ipotesi formulata in quella tipica. Il Tribunale del riesame non deve, pertanto, instaurare un processo nel

processo, ma svolgere l'indispensabile ruolo di garanzia, tenendo nel debito conto le contestazioni difensive sull'esistenza della fattispecie dedotta ed esaminando sotto ogni aspetto l'integralità dei presupposti che legittimano il sequestro (ex multis Cass. pen. sez. 5^a n. 40189 del 2006 ric. D.L.). Il controllo non può quindi limitarsi ad una verifica meramente burocratica della riconducibilità in astratto del fatto indicato dall'accusa alla fattispecie criminosa, ma deve essere svolto attraverso la valutazione dell'antigiuridicità penale del fatto come contestato, ma tenendosi conto, nell'accertamento del "fumus commissi delicti", degli elementi dedotti dall'accusa risultanti dagli atti processuali e delle relative contestazioni difensive. Secondo anche la già citata sentenza (sez. un. n. 23/1997), non sempre correttamente richiamata, al giudice del riesame spetta quindi il dovere di accertare la sussistenza del c.d. fumus commissi delicti che, pur se ricondotto nel campo dell'astrattezza, va sempre riferito ad una ipotesi ascrivibile alla realtà fattuale e non a quella virtuale (principi affermati più volte da questa sezione 5^a 29.1 1.1996, Ca.; Cass. sez. 3^a 1.7.1996, Ch.; 30.11.199, R.; 2.4.2000, PM c. Cav.; n. 5145/2006). In conclusione la verifica da parte del giudice del riesame del "fumus commissi delicti", ancorché limitata all'astratta configurabilità del reato ipotizzato dal p.m., importa che lo stesso giudice, lungi dall'essere tenuto ad accettare comunque la prospettazione dell'accusa, abbia il potere-dovere di escluderla, quando essa appaia giuridicamente infondata (cfr. Cass. pen. sez. 1^a n. 15914 del 16.2.2007 - Bo.)».

Nel caso in esame, invece, il tribunale del riesame ha omesso di svolgere l'indispensabile ruolo di garanzia limitandosi a dichiararsi impossibilitato a svolgere qualsiasi tipo di verifica. In tal modo, però, è venuta totalmente a mancare la motivazione sul fumus dei reati ipotizzati. In sostanza, infatti, il tribunale del riesame ha condiviso l'assunto che il metodo di calcolo seguito dalla GdF fosse non corretto, perché non conforme a quello stabilito dal legislatore, ma ha semplicemente ritenuto che in questo momento se ne potesse prescindere, tenendo conto esclusivamente dei ricavi, senza rendersi conto che la mancanza dei dati necessari per compiere le operazioni doverose per il calcolo del reddito era potenzialmente idonea ad incidere sulla stessa possibilità di configurare il fumus dei reati e comunque di stabilire il quantum del profitto illecito.

5. L'ordinanza impugnata ha anche affermato (pag. 15) che «Né può condividersi l'assunto del consulente secondo cui la Guardia di Finanza avrebbe deliberatamente ignorato i costi indicati in bilancio, poiché l'inciso da lui menzionato, contenuto a pagina 60 dell'informativa riepilogativa del 21 dicembre 2012, chiarisce che "Nella considerazione che, tuttavia, una compiuta definizione della situazione fiscale delle imprese estere potrà essere determinata solo all'esito di mirate attività istruttorie, alla luce del diverso trattamento in materia di deducibilità dei costi ... l'individuazione della materia imponibile sottratta a tassazione e della relativa imposta evasa è stata parametrata sul totale dei ricavi annui esposti in bilancio dalle predette società " è seguito da altro lunghissimo inciso, di chiarimento in merito alla percentuale di esenzione da applicare alle plusvalenze derivanti dalla cessione di azioni o quote di partecipazioni in società».

Ora, non è chiaro il motivo per il quale questa considerazione del tribunale del riesame sarebbe idonea a confutare l'eccezione della difesa. E difatti l'osservazione della GdF che «metteva in guardia» il PM circa la possibilità che potesse risultare che gran parte dei ricavi sarebbero risultati esenti nella misura del 95%, in considerazione della loro particolare natura, è cosa differente dalla scelta dell'accusa di non tener in alcun conto i costi, sol perché era ancora in corso l'indagine volta a dimostrarne l'effettività e la deducibilità fiscale. Sembra pertanto che l'ordinanza impugnata non abbia ben distinto tra la nozione di costi funzionali alla produzione del reddito e quella di esenzione che concerne le plusvalenze (ovvero elementi positivi di reddito) realizzati dalle società estere.

Giustamente il ricorrente ricorda che nella richiesta di sequestro il PM aveva evidenziato che esistevano delle voci di bilancio che avrebbero potuto essere esenti nel nostro sistema fiscale per

la misura del 95%, mentre il Gip, pur ammettendo di versare in una situazione di "non conoscenza", aveva considerato sic et simpliciter interamente imponibili i ricavi iscritti, nonostante esistessero seri indizi, per la natura stessa dei ricavi, che essi dovessero ritenersi esenti per la quasi totalità. L'inciso della informativa, richiamato dalla ordinanza impugnata, era stato quindi ampiamente considerato dalla difesa come favorevole alla sua tesi.

6. La difesa aveva poi espressamente eccepito la mancata determinazione del quantum di imposta evasa, e quindi del profitto assoggettabile a sequestro, ed aveva in proposito ricordato che la recente giurisprudenza di questa Corte aveva affermato che «Erroneamente, però, il Tribunale ha ritenuto che non rientrasse nei suoi compiti accertare l'ammontare della violazione finanziaria. Ha eluso, invero, completamente le doglianze difensive con cui si lamentava l'erroneo calcolo della imposta evasa, soprattutto a causa di indebite duplicazioni degli importi costituenti il profitto del reato ...Il tribunale, pur con i limiti del procedimento cautelare, non poteva sottrarsi all'esame delle doglianze difensive, incidendo l'ammontare del profitto sulla stessa entità dell'importo dei valori da sequestrare ai fini detta confisca per equivalente» (Sez. III, 28.4.2011, n. 19755, Di., in motivazione); e che in tema di reati tributari è compito del tribunale del riesame fissare i limiti della somma sequestrabile in funzione della futura confisca sulla base degli elementi fattuali di cui dispone, eventualmente riducendolo proporzionalmente (Sez. III, 23.1.2013, n. 7078, Pi.).

In sostanza, secondo la giurisprudenza, la misura del sequestro preventivo prodromico alla confisca va determinata con puntuale accertamento, avuto riguardo al "profitto" conseguito dal trasgressore: ossia alla misura dell'imposta evasa. Anche il sequestro, pur nella consapevolezza dei limiti che sono connaturati a un accertamento che va effettuato in fase di indagine, deve essere proporzionato alla successiva misura della confisca, imponendosi anche nella fase cautelare una verifica sul valore dei beni da sottoporre a vincolo, per evitare un'ingiustificata compressione dei diritti costituzionalmente tutelati già nella fase cautelare.

Il tribunale del riesame ha respinto tali doglianze limitandosi ad osservare che «atteso che il valore dei beni in sequestro arriva a malapena a coprire la metà dell'imposta evasa ... non sembra che si sia in presenza di un pregiudizio, anche solo potenziale, in danno dell'odierno ricorrente, atteso che da anni egli risulta - del tutto ingiustificatamente - nullatenente davanti al fisco italiano». Si tratta però di una motivazione meramente apparente ed apodittica, non essendo spiegato perché non determinerebbe alcun pregiudizio neppure potenziale un sequestro per 161 milioni di euro solo perché attualmente sarebbe minore l'importo concretamente sequestrato.

7. È altresì, allo stato, apodittica e inconferente, la motivazione laddove afferma che in presenza di un'associazione finalizzata alla commissione di reati fiscali, il calcolo dell'imposta evasa andrebbe fatto unitariamente, calcolando, cioè, la soglia su una sorta di "sommatoria unica" di tutte le singole imposte, e ciò perché, ipotizzando l'esistenza di tante singole imposte sotto soglia con conseguente inconfigurabilità dei delitti fine), dovrebbe escludersi la sussistenza del fumus commissi delicti, in quanto ciascuna singola evasione non sarebbe penalmente rilevante. Ora - a parte i principi di legalità, tassatività, determinatezza richiamati dal ricorrente - va rilevato che l'associazione per delinquere è un delitto con propri autonomi elementi costitutivi e che, ai fini del suo perfezionamento, si prescinde totalmente dall'effettivo verificarsi dei reati fine (nella specie le ipotesi di omessa dichiarazione da parte delle singole società).

In ogni caso, almeno dal testo della ordinanza impugnata, appare che il sequestro per equivalente sia stato nella specie richiesto e ottenuto solo con riguardo ai reati tributari, sicché sono le singole fattispecie delittuose ex art. 5 che debbono, conseguentemente, essere configurabili affinché il sequestro possa ritenersi legittimamente disposto. Inoltre, come emerge dalla pag. 2

dell'ordinanza impugnata, sembra che nei capi di imputazione l'evasione fiscale sia stata collegata alla sussistenza di società «tutte esterovestite» e non invece alla presenza di società schermo, nozione quest'ultima che, come dianzi rilevato, è diversa dalla prima, in quanto l'eventuale estero vestizione non impone, di per sé sola, che il profitto della società debba essere imputato a un diverso soggetto giuridico.

8. Le considerazioni dianzi esposte comportano l'annullamento della ordinanza impugnata con rinvio per nuovo esame al tribunale di Roma.

Gli altri motivi di ricorso restano assorbiti, anche se non preclusi, compresi quelli con i quali si deduce in sostanza la mancanza di motivazione sull'estero vestizione delle società delle quali il ricorrente sarebbe stato amministratore di fatto nonché la violazione del principio del divieto di doppia imposizione.

Appare ugualmente opportuno ricordare che, secondo la più recente giurisprudenza di questa Corte, i criteri per la determinazione della residenza fiscale per le società di capitali e gli enti sono stabiliti dall'art. 73 TUIR, il quale dispone che: «Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato».

Secondo la giurisprudenza, la sede legale coincide con il luogo indicato nello statuto della società o nell'atto costitutivo. Peraltro, la sede legale può essere fittizia e non coincidere con quell'effettiva. Quest'ultima va intesa come il luogo in cui opera il centro direttivo e amministrativo della società, ove avviene il compimento di atti giuridici in nome di essa, con l'abituale presenza degli amministratori, investiti della relativa rappresentanza (Sez. III, 24.1.2012, n. 7080, Ba.).

La sede dell'amministrazione è il luogo in cui si esplicano la direzione e il controllo dell'attività; in particolare, qualora gli amministratori risiedano all'estero, ma svolgano le proprie funzioni a mezzo di procuratori operanti in Italia, si dovrà individuare in Italia il luogo della concreta messa in esecuzione da parte dei predetti procuratori delle direttive ad essi impartite e, quindi la residenza fiscale societaria. Invero, «la nozione di sede dell'amministrazione (...), in quanto contrapposta alla nozione di "sede legale", deve ritenersi coincidente con quella di "sede effettiva" (di matrice civilistica), intesa come il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento - nei rapporti interni e con i terzi - degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente» (Cass. civ., Sez. V, 7.2.2013, n. 2869).

Il criterio dell'oggetto principale dell'attività ha natura residuale ed è regolato dai commi 4 e 5 dell'art. 73 TUIR, che stabiliscono che per oggetto principale si intende «l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto» e che, in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle forme di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, si deve aver riguardo «all'attività effettivamente esercitata». Quindi, per identificare la nozione di attività principale necessita fare riferimento a tutti gli atti produttivi e negoziali, nonché ai rapporti economici, che lo stesso ente pone in essere con i terzi, e per individuare il luogo in cui viene a realizzarsi l'oggetto sociale rileva, non tanto quello dove si trovano i beni principali posseduti dalla società, quanto la circostanza che occorra o meno una presenza in loco per la gestione dell'attività dell'ente. Secondo la giurisprudenza, l'oggetto principale non rappresenta un criterio formale, ma un dato "sostanziale", che si allinea ai criteri di individuazione dell'effective place of management and control elaborati in ambito internazionale dall'art. 4 del Modello OCSE, anche se però non vi è una perfetta sovrapposizione di concetti, in quanto il requisito di effettività - che impone una ricerca del luogo di residenza in concreto - nella

BUSINESSJUS

norma nazionale di cui all'art. 73 TUIR si riferisce all'attività esercitata, mentre nell'art. 4 del Modello OCSE, al luogo di gestione effettiva, cioè il luogo in cui sono prese in sostanza le decisioni importanti di gestione (key management) e quelle commerciali, necessarie per l'andamento dell'ente commerciale nel suo complesso (cfr. Sez. II, 22.11.2011, n. 7739 del 2012, Ga.).

Infine, appare inoltre opportuno ricordare che le norme fiscali italiane devono essere interpretate e applicate, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia europea, in modo da non ostacolare le libertà sancite dai Trattati dell'Unione e, in particolare, la libertà di stabilimento. La Corte di giustizia ha invero chiarito che la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa, non costituisce abuso della libertà di stabilimento e che la misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa solo se concerne specificatamente le costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica (cfr., sentenza del 12 settembre 2006, caso C-196-04, Casbury Schweppes, punti 35,37).

P.Q.M.

annulla l'ordinanza impugnata con rinvio al tribunale di Roma.