

SENTENZA

Cassazione penale sez. III - 27/11/2019, n. 10098

Intestazione

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ANDREAZZA Gastone	-	Presidente	-
Dott. DI STASI Antonella	-	Consigliere	-
Dott. SEMERARO Luca	-	Consigliere	-
Dott. NOVIELLO Giuseppe	-	rel. Consigliere	-
Dott. MACRI' Ubalda	-	Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

P.M., nato a (OMISSIS);

avverso l'ordinanza del 31.05.2019 del Tribunale di Napoli;
visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal Consigliere Dott. NOVIELLO
Giuseppe;

lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del
Sostituto

Procuratore Generale Dott. SECCIA Domenico, che ha chiesto
il

rigetto del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza del 31.05.2019, il tribunale del riesame di Napoli, adito ai sensi dell'art. 322 c.p.p. nell'interesse di P.M., avverso il decreto del 31 maggio 2019 con cui il gip dello stesso tribunale aveva disposto il sequestro ex art. 321 c.p.p., comma 2 della somma di Euro 4.634.320,00, quale profitto del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, confermava il provvedimento impugnato.
2. Avverso l'ordinanza del tribunale del riesame di Napoli, tramite il proprio difensore, Pa.Ma. ha proposto ricorso per cassazione, sollevando due motivi di impugnazione.
3. Contesta in particolare, il vizio ex art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b) per erronea applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, con riferimento al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 73 interpretato alla stregua dell'art. 54 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea. Nel valutare la sussistenza o meno dell'obbligo dichiarativo in Italia, il tribunale avrebbe considerato esclusivamente i dati relativi alla individuazione del luogo di effettiva gestione della società, senza tener conto della circostanza per cui i criteri per definire una società esterovestita subirebbero una radicale rivisitazione allorquando la relativa sede legale sia nell'ambito dell'Unione Europea, in ragione della libertà di stabilimento sancita dall'art. 54 del Trattato sul funzionamento dell'unione Europea. Cosicchè, il criterio utile per stabilire l'esistenza o meno di una esterovestizione sarebbe quello della assoluta artificiosità della sede legale, piuttosto che quello della sede effettiva di gestione.
4. Con il secondo motivo deduce il vizio ex art. 606 c.p.p., comma 1, lett. c) per violazione dell'art. 125 c.p.p., comma 3, artt. 274 e 321 c.p.p. Nel caso di specie emergerebbe l'assenza ictu oculi dell'elemento soggettivo del reato alla luce dello stesso decreto di sequestro. Dallo stesso infatti, emergerebbe il rilascio di un parere pro veritate in data successiva a quella di commissione del reato, come tale idoneo ad attestare la sussistenza, prima della sua redazione e quindi anche al momento del termine ultimo di presentazione della dichiarazione contestata, di un dubbio in ordine alla necessità o meno dell'adempimento dell'obbligo tributario in Italia, tale così da escludere all'evidenza il dolo specifico del reato. Nè la successiva consapevolezza dell'esistenza del predetto obbligo, in ragione del predetto parere, potrebbe assumere rilevanza, essendo il reato in

questione di natura istantanea, così da consumarsi alla scadenza del termine ultimo concesso al contribuente. A fronte di tale quadro il tribunale si sarebbe limitato a confermare l'esistenza del dolo specifico attraverso un'espressione puramente tautologica, laddove ha rilevato che il ricorrente avrebbe fissato la sede legale della società in (OMISSIS) grazie ai poteri attribuitigli ed al solo fine di evadere le imposte in Italia. Così integrando una mera motivazione apparente.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Si premette l'irrilevanza della rinuncia inviata dal difensore avv. Di Amato Astolfo, per assenza della procura speciale da rilasciarsi a tal fine.

2. Il primo motivo proposto è manifestamente infondato.

2.1. Il ricorrente risponde del reato D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 5 in quanto, quale amministratore della società "esterovestita" "Heron Venture Limited", con sede legale di comodo in (OMISSIS), ma in realtà operante in Napoli, e quale soggetto dotato di effettivi poteri diretti a realizzare lo scopo per cui era stata costituita la predetta società, ovvero quello di acquistare all'asta una flotta composta di 12 navi con successiva rivendita della stessa a soggetti terzi, al fine di evadere le imposte sui redditi e l'imposta sul valore aggiunto, ometteva di presentare la dichiarazione annuale relativa all'anno 2014, sottraendo ad imposizione elementi attivi per un ammontare pari ad Euro 16.852.074,00, evadendo l'Ires per Euro 4.634.320,00.

2.2. Si deve premettere che costituisce un chiaro indirizzo giurisprudenziale, condiviso da questo collegio, quello per cui l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, da parte di società avente residenza fiscale all'estero, la cui omissione integra il reato previsto dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 5, sussiste se l'impresa abbia stabile organizzazione in Italia, il che si verifica quando si svolgano nel territorio nazionale la gestione amministrativa, le decisioni strategiche, industriali e finanziarie, nonché la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e dell'espletamento dei servizi (cfr. Sez. 3, n. 32091 del 21/02/2013 Rv. 257043 - 01 Mazzeschi; Sez. 3, n. 7080 del 24/01/2012 Rv. 252102 - 01 Barretta).

2.3. Del predetto principio hanno fatto corretta applicazione i giudici della cautela.

Infatti, richiamando quali parametri normativi di riferimento il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 73 e art. 4 del modello OCSE, il collegio ha innanzitutto messo in luce la rilevanza della verifica del luogo ove abbia operato il centro direttivo ed amministrativo della società, come centro di promanazione di atti giuridici rilevanti e di gestione della stessa.

A fronte di un consiglio di amministrazione della società composto da soggetti risiedenti in luoghi diversi, con decisioni pertanto assunte in videoconferenza, il tribunale, nell'impossibilità di stabilire un luogo preciso di riunione e deliberazione del predetto consiglio, ha congruamente valorizzato, ai fini della verifica indicata in premessa, l'individuazione del luogo in cui risieda e lavori il consigliere che abbia impartito le direttive dell'operazione rispondente allo scopo costitutivo della società. Come tale identificato nell'odierno ricorrente, alla luce della documentazione rinvenuta nel corso delle indagini presso la sede della società napoletana Augustea Atlantica s.p.a., di cui la citata "Heron" è risultata partecipata. Invero, il collegio della cautela ha messo in luce il dato per cui, anche grazie alle deleghe ricevute, P.M. è risultato colui che ha diretto e gestito l'intera operazione commerciale di cui al capo di incolpazione, quale protagonista della fase ideativa ed esecutiva della medesima, peraltro risiedente e operante in Italia all'epoca della sua effettuazione. Correttamente, ai fini prima indicati, è stata valorizzata anche la circostanza per cui in Italia si è svolta la maggior parte dell'attività economica contestata, con impiego del maggior numero dei dipendenti e presenza degli uffici realmente operanti. Congruamente altresì, il tribunale ha confutato l'obiettato (dalla difesa) rilievo della esistenza di documentazione contabile e fiscale riconducibile a (OMISSIS), osservando sia la mancata traduzione degli stessi, così da poter essere esaminati nel loro preciso significato (essendo redatti in lingua inglese), sia comunque l'inadeguatezza degli stessi nel fornire prova della operatività della società in (OMISSIS), traducendosi piuttosto, al più, nell'inevitabile risvolto della necessità di fornire un seguito alla scelta formale di costituire la società in quell'isola e in quello Stato. Ed ha anche adeguatamente osservato come l'effettuazione di attività, quali l'iscrizione della flotta acquistata nel registro navale maltese, integri solo una iniziativa marginale rispetto al rilievo dell'operazione, gestita invece in Italia. Analoghe e corrette considerazioni sono state formulate sulla mancata

dimostrazione di una effettiva operatività, nell'azienda, degli altri componenti del consiglio di amministrazione.

2.4. Rispetto a tale coerente ricostruzione fattuale e giuridica, risultano prive di fondamento le deduzioni difensive, secondo cui i criteri da utilizzare per definire esterovestita una società presente nell'Unione Europea subirebbero una radicale rivisitazione in conformità dei principi di libertà di stabilimento, dovendosi in particolare avere riguardo alla assoluta artificiosità o meno della sede legale, che come tale non sarebbe idonea ad individuare il luogo di presentazione della dichiarazione dei redditi solo allorquando essa costituisca una pura costruzione artificiale.

2.5. Si tratta di un'affermazione priva di fondamento normativo e giurisprudenziale, che propone una tesi fuorviante, laddove si travisa il senso del riferimento, pure rinvenibile in talune sentenze, ad operazioni di costituzione di società "fittizie", inteso come indicativo di fenomeni illeciti di "esterovestizione".

Invero, il senso reale di tale espressione ha riguardo, in estrema sintesi, al fenomeno, già in precedenza accennato con le massime prima citate, per cui un'impresa estera abbia invece una sede fissa di affari nel territorio italiano, così effettuando ivi la gestione amministrativa, le decisioni strategiche, industriali e finanziarie, nonché la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto un fine sociale, ma senza dichiarare i relativi proventi dalla stessa generati e ad essa direttamente imputabili. E' per tali ragioni che viene definita "artificiosa" la costituzione o il trasferimento della sede della società all'estero, in quanto l'operazione appare tale, nel senso della creazione di una "forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica" (Cass. Civ. Sez. 5, n. 2869 del 07/02/2013 Rv. 625687 - 01). Senza che tuttavia ciò presupponga, necessariamente, una forma completamente virtuale e fittizia dell'Ente, in quanto solo apparentemente esistente.

Così precisato il significato del riferimento ad aspetti "artificiali" della società estera, ma operante in realtà in Italia, appare chiaro che tale concetto non è distonico, bensì perfettamente compatibile, rispetto al principio, evocato dalla difesa, per cui le norme fiscali italiane devono essere interpretate e applicate, in conformità alla 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. Ed invero, la valorizzazione ai fini della "esterovestizione"

dell'illustrata regola della verifica della sussistenza di una "stabile organizzazione occulta" d'impresa in territorio italiano non è in contrasto con il principio chiarito dalla Corte di giustizia - per cui 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 nè con quello secondo il quale 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).

2.6. In linea con tale ricostruzione, che valorizza quale parametro discreitivo essenziale il luogo della effettiva amministrazione e gestione degli affari, questa Suprema Corte ha rimarcato questo dato (cfr. Sez. 3, n. 50151 del 13/07/2018 Rv. 274090 - 01 M), laddove ha persicuamente evidenziato come nell'ambito di operazioni di "esterovestizione" le società estero vestite non sono, per ciò soltanto, necessariamente prive della loro autonomia giuridico - patrimoniale e, quindi, automaticamente qualificabili come "schermi" ovvero enti artificiosamente costruiti, nel senso "restrittivo" proposto dalla prospettazione difensiva. In altri termini, possono rientrare nel comune fenomeno della esterovestizione sia forme societarie del tutto apparenti (cd. "società schermo" come tali del tutto "fittizie") sia altre forme comunque dotate di una propria autonomia giuridica e operativa. Si è infatti precisato come sia ben possibile che quando l'attività economica svolta da una impresa non residente è nascosta al fisco italiano, perchè la sede fissa degli affari, per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività, si trova allocata nel territorio dello Stato (secondo la definizione normativa data dall'art. 162, comma 1, del Tuir), non si è al cospetto, per ciò solo, di una "società schermo" ovvero artificiosamente creata bensì di una "stabile organizzazione occulta" che si configura quando un'impresa estera, avendo una sede fissa di affari nel territorio italiano, effettua la sua attività mediante una organizzazione di persone e di mezzi, ma senza dichiarare i relativi proventi dalla stessa generati e ad essa direttamente imputabili. Laddove invece, ove la persona giuridica estera sia "artificiosa" ossia in concreto priva di autonomia, essa rappresenterà solo uno "schermo" attraverso il quale l'amministratore agisce come effettivo titolare (Sez. 3, n. 18311 del 06/03/2014, *Cialini*, in motiv.).

2.7. E tuttavia, potrà parlarsi egualmente di "esterovestizione", tanto da consentirsi in entrambi i casi l'ablazione cautelare del profitto dell'operazione

illecita, emergendo solo su tale ultimo piano una distinzione tra le due fattispecie, con riferimento alle diverse modalità di recupero del profitto illecitamente ottenuto mediante "estero-vestizione" (cfr. in motivazione Sez. 3, n. 50151 del 13/07/2018 cit.): invero, ove si accerti che l'ente costituisce lo schermo fittizio delle attività e delle disponibilità dell'amministratore resosi autore del reato tributario, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca del profitto può essere disposto, anche nel caso di estero-vestizione, tanto sui beni intestati alla persona giuridica quanto anche direttamente su quelli della persona fisica, in quanto il denaro o il valore trasferito devono ritenersi ancora pertinenti, sul piano sostanziale, alla disponibilità del soggetto che ha commesso il reato, in "apparente" vantaggio dall'ente ma, nella sostanza, a favore proprio, cosicché non si applica la regola iuris che governa il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12-bis nella parte in cui richiede l'apprensione del profitto in forma specifica del reato, se esistente, nei confronti della società e, nel caso di impossibilità di reperire presso l'ente il profitto diretto, il sequestro per equivalente nei confronti della persona fisica. Qualora invece la società abbia una sua precisa e riscontrata autonomia giuridica e sia perciò concretamente operativa, ma ricorra, l'ipotesi della estero-vestizione, la persona giuridica sarà pienamente assoggettata al regime fiscale italiano ma, quanto alla reperibilità ed alla quantificazione del profitto confiscabile del reato tributario, il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente dei beni dell'imputato, persona-fisica, è governato interamente dai principi fissati nel D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12-bis, con la conseguenza che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del profitto può essere disposto sui beni della persona fisica, cui è attribuito il reato tributario, sempre che sia stato impossibile reperire il profitto del reato nei confronti dell'ente, persona-giuridica.

3. Quanto al secondo motivo, è anch'esso manifestamente infondato. Rilevato che 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, e che può rilevare anche il difetto dell'elemento soggettivo del reato, purché esso emerga "ictu oculi" (cfr. Sez. 2, n. 18331 del 22/04/2016 Rv. 266896 - 01 lommi), nel caso in questione il tribunale, confutando analoga critica mossa in sede di riesame, ha preso in considerazione ed escluso la sussistenza di una mera operazione di ristrutturazione aziendale finalizzata ad una organizzazione "estera", con fini al più elusivi di obblighi fiscali, sottolineando, piuttosto ed in

contrapposizione, il profilo di una creazione ad hoc all'estero di una società tuttavia completamente operante in Italia - come coerentemente descritto in precedenza e sopra sintetizzato -, così spiegando coerentemente e con motivazione tutt'altro che apparente seppur sintetica, come anche il dolo del reato, specifico, appaia, nel quadro della valutazione cautelare richiesta in questa sede, tutt'altro che insussistente, non rinvenendosi in tal modo quei parametri dell'"evidenza" che guidano l'esclusione, anche sul piano del fumus del reato, dell'elemento soggettivo.

3. Sulla base delle considerazioni che precedono, la Corte ritiene pertanto che il ricorso debba essere dichiarato inammissibile, con conseguente onere per il ricorrente, ai sensi dell'art. 616 c.p.p., di sostenere le spese del procedimento. Tenuto, poi, conto della sentenza della Corte costituzionale in data 13 giugno 2000, n. 186, e considerato che non vi è ragione di ritenere che il ricorso sia stato presentato senza "versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità", si dispone che il ricorrente versi la somma, determinata in via equitativa, di Euro 2.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

P.Q.M.

dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro duemila in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso in Roma, il 27 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 16 marzo 2020