



21268-17

**REPUBBLICA ITALIANA**

In nome del Popolo Italiano

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

TERZA SEZIONE PENALE

*ACM*

Composta da

Piero Savani - Presidente -

Claudio Cerroni

Giovanni Liberati - Relatore -

Ubalda Macrì

Alessandro Maria Andronio

ha pronunciato la seguente

Sent. n. sez. 2626

CC - 22/11/2016

R.G.N. 32695/2016

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da

(omissis) , nato a (omissis)

avverso l'ordinanza del 14/6/2016 del Tribunale di Perugia

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Giovanni Liberati;

letta la requisitoria depositata dal Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Pasquale Fimiani, che ha concluso chiedendo l'annullamento con rinvio del provvedimento impugnato.

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con ordinanza del 14 giugno 2016 il Tribunale di Perugia ha respinto la richiesta di riesame presentata da (omissis) , relativa al decreto di sequestro preventivo del 12 maggio 2016 del Giudice per le indagini preliminari del medesimo Tribunale, disposto in relazione al profitto del reato di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000 (relativamente agli anni di imposta 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013), fino alla concorrenza della somma di euro 2.831.061,00 sui beni della (omissis) , o, in mancanza, sui beni di quest'ultimo.

Il Tribunale, nel disattendere la richiesta di riesame, ha ritenuto sufficienti gli elementi indiziari risultanti dalla comunicazione di notizia di reato della Guardia di Finanza, dai quali era emerso che l'indagato, titolare dell'impresa individuale denominata (omissis) , negli anni d'imposta 2009, 2010, 2011,

*G. Liberati*

2012 e 2013, aveva presentato dichiarazioni infedeli, nelle quali erano stati indicati elementi attivi inferiori a quelli effettivi. Ciò, in particolare, era desumibile dalle segnalazioni da parte di alcune banche di operazioni sospette, giustificate dall'indagato con la necessità di operare in Russia, ma che non trovavano correlazione con le dichiarazioni dei redditi presentate dal 2009 al 2013, essendo stato accertato che oltre sei milioni di euro erano stati accreditati sui conti dell'indagato da imprese apparentemente operanti in Russia (soprattutto da parte della (omissis) SA), e non essendo stata ritenuta verosimile la spiegazione al riguardo fornita dal (omissis) (secondo cui tali somme costituivano retrocessioni di prestiti senza interessi erogati a favore di operatori commerciali russi che dovevano versare una caparra alla (omissis), la quale, una volta ricevuti i pagamenti da parte di tali operatori commerciali russi, provvedeva a retrocedere al (omissis) le somme che questi aveva anticipato nel loro interesse), mancando la prova di accordi a proposito degli interessi e delle garanzie e non apparendo ragionevoli così rilevanti trasferimenti di denaro al solo scopo di lucrare le provvigioni sugli acquisti compiuti dalla (omissis) da imprese italiane.

Il Tribunale ha quindi condiviso la valutazione del Giudice per le indagini preliminari a proposito della qualificabilità come redditi soggetti a tassazione in Italia di tali flussi finanziari sui conti correnti dell'indagato, con la conseguente sproporzione tra l'entità delle somme transitate sui conti correnti del (omissis) dal 2009 al 2013 e i redditi dichiarati nei corrispondenti anni di imposta, ritenendo che i documenti prodotti dall'indagato offrivano solamente spunti investigativi in ordine alla natura e alla origine di tali somme di denaro, e che la circostanza che lo stesso nel 2009 fosse stato residente in Russia era priva di rilievo, non essendo stato dimostrato che egli in tale periodo avesse una stabile organizzazione in Italia.

2. Avverso tale ordinanza ha proposto ricorso l'imputato, affidato a cinque motivi, così enunciati nei limiti strettamente necessari ai fini della motivazione.

2.1. Con un primo motivo ha denunciato violazione di legge processuale, a causa della assoluta mancanza di motivazione della ordinanza impugnata a proposito delle doglianze formulate con la richiesta di riesame e dell'omesso dei documenti illustrativi depositati a corredo di tale richiesta, dai quali emergeva che le somme qualificate come redditi non dichiarati erano, in realtà, restituzioni di anticipazioni eseguite per favorire il perfezionamento di transazioni tra operatori italiani e russi, e consentire al (omissis) di maturare il diritto al pagamento delle provvigioni pattuite per il caso di conclusione positiva di tali affari.

2.2. Con un secondo motivo ha denunciato violazione dell'art. 324 cod. proc. pen., per l'omessa considerazione da parte del Tribunale degli elementi a discarico forniti dalla difesa, che, pur affermando che gli stessi potevano costituire utili spunti investigativi, non ne aveva tratto alcuna conseguenza in ordine alla persistente validità del quadro indiziario, soprattutto a proposito dell'origine dei flussi finanziari qualificati come redditi e della incidenza sugli stessi dei costi dimostrati, anch'essi oggetto di doverosa considerazione in caso di accertamento induttivo.

2.3. Con un terzo motivo ha denunciato violazione dell'art. 4 d.lgs. 74/2000 e degli artt. 2 e 23 d.P.R. 917/1986, in relazione al reato commesso in riferimento alla annualità di imposta 2009, allorquando egli non era residente in Italia, non essendo iscritto nelle anagrafi della popolazione residente, bensì all'AIRE dal 1/1/2009 al 19/11/2009, e non aveva in Italia una stabile organizzazione, sicché nella dichiarazione dei redditi relativa a tale anno d'imposta aveva indicato solamente i redditi relativi agli immobili posseduti nel territorio dello Stato e il reddito e il relativo volume d'affari relativi alla attività d'impresa esercitata in Italia. Risultava, quindi, erroneo il rilievo attribuito dal Tribunale alla mancata dimostrazione della esistenza di una stabile organizzazione del ricorrente in Italia in tale periodo d'imposta, posto che proprio la mancanza di tale elemento lo sottraeva alla imposizione tributaria italiana.

2.4. Con un quarto motivo ha denunciato ulteriore violazione dell'art. 4 d.lgs. 74/2000 e della Convenzione tra Italia e Russia per evitare le doppie imposizioni fiscali e prevenire le evasioni, secondo la quale i ricavi conseguiti da una impresa in uno stato contraente sono imponibili solo in tale stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata; poiché egli aveva una stabile organizzazione in Russia ed in tale Stato aveva operato, le somme qualificate come redditi (o ricavi) avrebbero, comunque, dovute essere sottoposte a imposizione in Russia.

2.5. Con un quinto motivo ha eccepito la nullità del sequestro preventivo per violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen., essendo inutilizzabili le attività di indagine riportate nel verbale di constatazione della Guardia di Finanza successivamente alla emersione di indizi di reato ma senza l'osservanza delle garanzie difensive.

2.6. Il ricorrente ha anche depositato memoria integrativa ai sensi dell'art. 611 cod. proc. pen., ribadendo la nullità della ordinanza impugnata per mancanza assoluta di motivazione (oggetto del primo motivo), la violazione dell'art. 324 cod. proc. pen. (oggetto del secondo motivo), la violazione degli artt. 74 d.lgs. 74/2000 e degli artt. 2 e 23 d.P.R. 917/1986 (oggetto del terzo

motivo), la violazione della convenzione tra Italia e Russia (oggetto del quarto motivo).

3. Il Procuratore Generale nella sua requisitoria scritta ha concluso chiedendo l'annullamento con rinvio dell'ordinanza impugnata, evidenziando la mancanza di confronto della stessa con il primo e il secondo motivo di riesame, sottolineandone la potenziale decisività riguardo al superamento delle soglie per la configurabilità del reato contestato all'indagato, e anche la mancata considerazione della deduzione del ricorrente di aver prodotto il reddito all'estero, essendo stato iscritto all'AIRE nel 2009 per la maggior parte del periodo di imposta e mancando la prova della esistenza di una stabile organizzazione d'impresa nel territorio dello Stato, richiesta dall'art. 23, comma 1, TUIR per l'applicazione ai non residenti dell'imposta sui redditi d'impresa.

Ha, inoltre, sottolineato la mancata considerazione da parte del Tribunale di quanto esposto dal ricorrente con il quarto motivo, a proposito delle previsioni della convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Federazione russa per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali, ratificata con la l. n. 370 del 1997.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Il ricorso è fondato.

2. Preliminarmente va ricordato che il ricorso per cassazione in materia di misure cautelari reali può essere esaminato solo in relazione al vizio di violazione di legge non essendo consentita, in *subiecta materia*, la deduzione del vizio di motivazione per espresso dettato dell'art. 325, comma 1, cod. proc. pen. Nondimeno, la giurisprudenza di legittimità ha chiarito come nella violazione di legge siano ricompresi anche i vizi della motivazione così radicali da rendere l'apparato argomentativo posto a sostegno del provvedimento del tutto mancante o comunque privo dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza, come tale inidoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal giudice, con conseguente violazione dell'art. 125 cod. proc. pen. (cfr., *ex multis*, Sez. U., n. 25932 del 29/05/2008, dep. 26/06/2008, Ivanov, Rv. 239692 e, da ultimo, Sez. 6, n. 6589 del 10/01/2013, dep. 11/02/2013, Gabriele, Rv.254893).

Nel valutare il quadro indiziario il giudice della cautela, oltre agli elementi offerti dall'accusa, deve, dunque, tener conto dei rilievi e delle confutazioni proposte dagli indagati, non potendosi limitare, nell'assolvere al suo onere di

motivazione, a un semplice richiamo della richiesta del pubblico ministero e alla informativa della polizia giudiziaria.

In tema di impugnazione di misure cautelari reali, l'omesso esame di punti decisivi per l'accertamento del fatto, sui quali è stata fondata l'emissione del provvedimento di sequestro, si traduce, inoltre, in una violazione di legge per mancanza di motivazione, censurabile con ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 325, comma primo cod. proc. pen. (Sez. 3, n. 28241 del 18/02/2015, Baronio, Rv. 264011; Sez. U, n. 5876 del 28/01/2004, Bevilacqua, Rv. 226713).

3. Nella vicenda in esame il Tribunale ha omesso di considerare la prospettazione alternativa dell'origine dei flussi finanziari considerati redditi non dichiarati che è stata fornita dal ricorrente, spiegazione che, secondo quanto dallo stesso esposto, troverebbe riscontro negli stessi prospetti di tali flussi riportati alle pagine da 7 a 9 della comunicazione di notizia di reato, contenenti l'analisi completa dei movimenti effettuati sui conti correnti riconducibili al ricorrente, dai quali emergerebbe una sostanziale equivalenza tra le entrate e le uscite: ciò dimostrerebbe l'assunto del (omissis) secondo cui le somme accreditate sui suoi conti correnti costituirebbero restituzioni di anticipazioni da egli eseguite a favore di operatori commerciali russi, al fine di evitare loro di provvedere ai depositi cauzionali richiesti dalla (omissis) , poi da quest'ultima restituite a seguito del perfezionamento degli acquisti e del pagamento dei relativi corrispettivi, anticipazioni che il (omissis) eseguiva allo scopo di favorire tali acquisti e di lucrare le relative provvigioni.

Il Tribunale, nonostante l'articolata illustrazione della genesi di tali flussi finanziari, la spiegazione della loro ragione, l'indicazione della corrispondenza tra le somme in entrata e quelle in uscita sui conti correnti del ricorrente, ha omesso di considerarla, limitandosi ad affermarne la scarsa plausibilità, senza, tuttavia, considerare il dato costituito dalla corrispondenza dei flussi finanziari in entrata e in uscita, tralasciando una prospettazione difensiva significativa, pur qualificandola come utile spunto investigativo per il pubblico ministero, rilevante anche a proposito dell'eventuale mancato superamento delle soglie di rilevanza penale attualmente stabilite per il reato di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000, pari, congiuntamente, a una evasione di imposta superiore a euro 150.000,00 e a un ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione superiore al dieci per cento dell'ammontare degli elementi attivi indicati nella dichiarazione o, comunque, superiore a euro tre milioni.

Il Tribunale ha anche omesso di considerare le allegazioni dell'indagato relative, tra l'altro, ai ricavi conseguiti dalle attività d'impresa svolte dal ricorrente in Russia, e alla legittima provenienza di parte delle somme transitate sui suoi conti, illustrate nella memoria integrativa con allegati documenti, di cui il

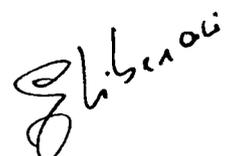
Tribunale non ha dato conto, incidenti sia sulla stessa esistenza di elementi attivi non dichiarati, sia sul superamento della predetta soglia di rilevanza penale.

Tali omissioni determinano mancanza assoluta di motivazione in ordine ad allegazioni difensive specifiche e idonee a incidere sul quadro indiziario, con la conseguente sussistenza delle violazioni di legge denunciate dal ricorrente con il primo e il secondo motivo di ricorso.

4. Anche le doglianze formulate con il terzo e il quarto motivo sono fondate.

Al riguardo il Tribunale ha omesso di adeguatamente considerare le circostanze, sottolineate dal ricorrente, della produzione di gran parte dei redditi dell'anno 2009 all'estero, allorquando il <sup>(omissis)</sup> era stato iscritto all'AIRE dal 1/1/2009 al 19/11/2009, e della mancanza di una stabile organizzazione in Italia, che avrebbero dovuto determinare la sottrazione di tali redditi alla imposizione tributaria in Italia, posto che, ai sensi dell'art. 23, comma 1, lett. e), d.P.R. 917 del 1986 (T.U. delle imposte sui redditi), per l'applicazione delle imposte sui redditi ai soggetti non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni, circostanza, quest'ultima, contraddittoriamente esclusa dallo stesso Tribunale, che, quindi, non ha adeguatamente considerato detta allegazione difensiva e ha erroneamente applicato tali disposizioni.

Per le annualità d'imposta successive il Tribunale ha omesso di considerare la prospettazione difensiva a proposito della applicabilità della convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Federazione Russa, ratificata con l. n. 370 del 9/10/1997, in vigore dal 30/11/1998, volta a evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e a prevenire le evasioni fiscali, secondo cui "Gli utili di un'impresa di uno Stato Contraente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato Contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata. Se l'impresa svolge in tal modo la sua attività, gli utili dell'impresa sono imponibili nell'altro Stato ma soltanto nella misura in cui detti utili sono attribuibili alla stabile organizzazione" (art. 7, comma 1, della convenzione); al riguardo il ricorrente ha prospettato di avere avuto negli anni di imposta dal 2010 al 2013 una stabile organizzazione in Russia, e non anche in Italia, e che i propri redditi avrebbero quindi dovuto, secondo quanto stabilito da tale convenzione, essere assoggettati a imposizione in tale stato, ma tale prospettazione non è in alcun modo stata considerata dal Tribunale, con la conseguente mancanza di assoluta motivazione anche a tale proposito.



5. Il quinto motivo, relativo alla nullità del sequestro per violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen., a causa della prosecuzione degli accertamenti fiscali da parte della Guardia di Finanza senza l'osservanza delle garanzie difensive nonostante fossero emersi indizi di reato, è inammissibile a causa della sua mancanza di specificità, non avendo il ricorrente indicato in quale momento dello svolgimento dell'accertamento tributario sarebbero emersi gli indizi di reato e si sarebbe verificata la violazione di detta disposizione, e ciò impedisce di verificarne la fondatezza e di discernere le eventuali parti di tale atto viziate da quelle utilizzabili.

6. In conclusione risultano fondati i primi quattro motivi di ricorso, con la conseguenza che l'ordinanza impugnata deve essere annullata, con rinvio per nuovo esame al Tribunale di Perugia, affinché esamini le prospettazioni difensive dell'indagato, sia a proposito della natura delle somme qualificate come redditi e del loro eventuale ammontare, anche al fine del superamento della soglia di rilevanza penale attualmente stabilita dall'art. 4 d.lgs. 74/2000, sia a proposito della produzione in Italia o in Russia di tali eventuali redditi.

**P.Q.M.**

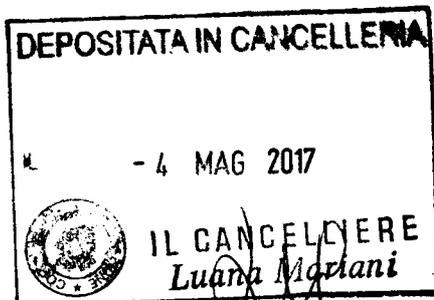
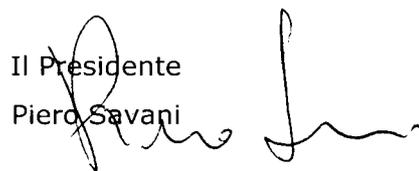
Annulla l'ordinanza impugnata con rinvio al Tribunale di Perugia per nuovo esame.

Così deciso il 22/11/2016

Il Consigliere estensore  
Giovanni Liberati



Il Presidente  
Piero Savani





CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
UFFICIO COPIE UNIFICATO

Copia ad uso studio che si rilascia a richiesta di **IL SOLE 24 ORE.**

Roma, 04 maggio 2017

La presente copia si compone di 7 pagine.  
Diritti pagati in marche da bollo € 1.92