

**Penale Sent. Sez. 3 Num. 8700 Anno 2019**

**Presidente: ANDREAZZA GASTONE**

**Relatore: SCARCELLA ALESSIO**

**Data Udiienza: 16/01/2019**

### **SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

HOLZ FRANZ HERMANN nato a FRANCOFORTE (GERMANIA) il 10/12/1956

avverso l'ordinanza del 06/09/2018 del TRIB. LIBERTA' di VERONA

udita la relazione svolta dal Consigliere ALESSIO SCARCELLA;

sentite le conclusioni del PG GIULIO ROMANO, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

uditi i difensori, Avv.ti PFEIFER KARL e BRANDSTATTER GERHARD, che hanno insistito nell'accoglimento dei motivi di ricorso;



## RITENUTO IN FATTO

**1.** Con ordinanza 6.09.2018, il Tribunale del riesame di Verona rigettava la richiesta di riesame proposta nell'interesse dell'indagato, personalmente e quale legale rappresentante della soc. Auvesta Edel Metalle A.G. (da ora in poi, Auvesta), con sede in Germania, avente ad oggetto il decreto di sequestro preventivo disposto dal GIP/Tribunale di Verona, funzionale alla confisca diretta le somme di denaro contante e cc/cc della società predetta, e in mancanza, per equivalente, di beni mobili ed immobili nella disponibilità degli indagati fino all'importo complessivo di € 13.035.843,59, procedendosi nei confronti dell'indagato medesimo per il reato di omessa dichiarazione dei redditi ex art. 5, d. lgs. n. 74 del 2000.

**2.** Contro la ordinanza hanno proposto ricorso per cassazione i difensori di fiducia, iscritti all'Albo speciale previsto dall'art. 613, cod. proc. pen., articolando tre motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen.

**2.1.** Deducono, con un primo motivo, violazione di legge in relazione all'art. 5, d. lgs. n. 74 del 2000 in combinato disposto con gli artt. 321, co. 1, c.p.p. e 322, co. 1, c.p.p., attesa la mancanza dell'elemento soggettivo in capo all'indagato e vizio di motivazione apparente sul punto.

Si censura l'impugnata ordinanza sostenendo che il tribunale del riesame avrebbe del tutto omesso la valutazione dell'elemento soggettivo del reato contestato, assumendo, contrariamente alle evidenze documentali, che la censura non fosse stata sollevata in quella sede; l'affermazione dei giudici del riesame, secondo cui il provvedimento genetico non sarebbe stato impugnato per difetto di motivazione non risponde al vero, come emergerebbe dalla lettura della pag. 38 del ricorso in cui si censura il provvedimento genetico specificando che la motivazione fosse carente sotto il profilo dell'elemento soggettivo, in particolar modo per quanto riguardava la posizione dell'attuale ricorrente, peraltro sottolineandosi nella stessa istanza di riesame come il provvedimento non spendesse alcuna parola sul *fumus* del dolo specifico richiesto dall'art. 5, d. lgs. n. 74 del 2000 in capo all'indagato concentrandosi piuttosto sui ruoli dei coindagati Schoepf e Filipozzi, nonché della GSG; detto vizio motivazionale sarebbe grave ove si tenga conto che la stessa ordinanza di rigetto del tribunale del riesame cita la giurisprudenza di questa Corte che facoltizza il giudice del riesame a rilevare anche la mancanza dell'elemento psicologico di reato purchè rilevabile "ictu oculi", e certamente se il tribunale del riesame avesse espletato in maniera corretta il proprio compito avrebbe rilevato il

difetto del dolo di evasione richiesto dalla norma incriminatrice che sotto il profilo della consapevolezza da parte dell'indagato della concreta attività svolta dagli altri coindagati; la motivazione dell'impugnata ordinanza, infine, sarebbe meramente apparente atteso che il decreto di sequestro originario farebbe riferimento alla posizione dell'attuale indagato solo in ordine al diverso procedimento n. 13562/15 r.g.n.r., avente per oggetto la violazione dell'art. 4, co. 1, legge n. 7 del 2000, motivazione apparente perché tale ellittico riferimento non spiegherebbe assolutamente nulla circa il necessario requisito soggettivo, essendo irrilevante una posizione di ipotetico concorso dell'indagato con gli altri due coindagati nell'ambito del diverso procedimento peraltro ancora in fase istruttoria per reato diverso; del resto, si osserva, se i giudici del riesame avessero ben esaminato gli atti, avrebbero rilevato che la documentazione pubblicitaria e contrattuale della Auvesta non si trovava in Germania ma presso le residenze dei due coindagati, elemento che avrebbe dovuto concorrere a rafforzare la tesi dell'estraneità dell'attuale indagato ai fatti per cui si procede; infine, si sostiene che il tribunale del riesame, pur menzionando alcuni argomenti difensivi, concluderebbe tuttavia con una sostanziale inversione dell'onere probatorio laddove afferma a pag. 6 dell'ordinanza che, con riferimento alla censura relativa al dolo specifico, non era possibile prendere posizione "richiedendosi in tal senso ulteriori approfondimenti istruttori e valutazioni di merito precluse al giudice del riesame"; a giudizio del ricorrente, nell'affermare che sussisterebbero indizi di reato a carico dell'indagato, si richiederebbero tuttavia contraddittoriamente alla difesa ulteriori elementi istruttori e valutazioni di merito, pur ammettendo che il dolo non sarebbe emerso dal quadro indiziario, nonostante fosse emerso che l'indagato avesse fornito ampia giustificazione della regolarità dei pagamenti delle imposte in Germania da parte della soc. Auvesta (il riferimento è all'elenco dei documenti relativi agli anni 2014, 2015 e 2016, allegato all'ud. 6.09.2018 sotto l'indice "accertamento. Imposte pagate") e della buona fede derivante dall'essersi premunita di una serie di pareri tecnici sulla legittimità del proprio operato; sul punto, i giudici del riesame avrebbero totalmente eluso l'esame degli atti difensivi, da cui emergeva la piena evidenza probatoria della regolarità dei pagamenti delle imposte, come risultante in particolare dal decreto di archiviazione del GIP/tribunale di Bolzano, allegato al n. 2 del riesame, in cui si dà atto anche dell'assenza dell'elemento soggettivo, nonché dalla richiesta di pareri tecnici in ordine alla legittimità dell'operato della soc. Auvesta, allegato n. 3 al riesame, elementi che sarebbero stati idonei a determinare anche sommariamente l'assenza del dolo del reato ipotizzato.



**2.2.** Deducono, con un secondo motivo, violazione di legge in relazione all'art. 162 TUIR e dell'art. 5 del mod. di Convenzione OCSE e della legge 24.11.1992, n. 459, in combinato disposto con gli artt. 321, co. 1, e 322, co. 1, c.p.p. per difetto assoluto dell'elemento soggettivo e correlato vizio di motivazione omessa od apparente.

Si censura l'impugnata ordinanza laddove ha ritenuto sussistente una stabile organizzazione in Italia, quale la Coop. GSG Evolution, della società tedesca Auvesta; richiamati gli elementi fattuali valorizzati dalla polizia giudiziaria e condivisi dall'autorità giudiziaria a sostegno di tale assunto, si sostiene diversamente che i predetti elementi sarebbero insufficienti ed inadeguati a configurare una stabile organizzazione; a tal proposito, il ricorrente, dopo aver trascritto il disposto dell'art. 162 TUIR, sostiene che il tribunale del riesame, nel ritenere sussistente il *fumus* del reato, si sarebbe appiattato sul provvedimento del GIP e sulla correlata attività di indagine della GdF, evitando di analizzare gli elementi portati all'attenzione dei giudici del riesame, in realtà inadeguati a sostenere la tesi accusatoria; il ricorrente, a tal fine, alle pagg. 19/20 del ricorso illustra una serie di elementi fattuali che, in base alla propria prospettazione, evidenzerebbero l'inesistenza della stabile organizzazione in base alle norme applicabili in materia e che sarebbero state asseritamente violate dai giudici di merito, atteso che la Coop. GSG Evolution non avrebbe alcun potere di rappresentanza né formale né sostanziale e agirebbe come agente indipendente (e tale affermazione viene argomentata in ricorso attraverso una serie di elementi fattuali, riportati alle pagg. 20/22); la conclusione del ricorrente è che non solo la soc. Auvesta non avrebbe mai operato in Italia ma solo tramite internet e direttamente con il cliente, ma anche che i coindagati Schopf e Filipozzi non potrebbero essere ritenuti amministratori di fatto, non avendo alcun potere gestorio di effettuare le operazioni commerciali per conto della soc. Auvesta, non avendo né uffici né depositi in Italia, donde non esisterebbe la stabile organizzazione in Italia; si duole, infine, il ricorrente, per aver la GdF aperto arbitrariamente una partita IVA d'ufficio alla società tedesca (aggiungendo peraltro che il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA non sarebbe di per sé sufficiente per ritenere esistente la stabile organizzazione in base al reg. es. UE n. 282/2011) nonché per aver, sempre la GdF illegittimamente attribuito il domicilio fiscale in Italia alla società Auvesta all'indirizzo dell'abitazione del Filipozzi, domicilio fiscale che tra l'altro è stato indicato a partire dal 13.02.2008 mentre il Filipozzi vi abiterebbe dal novembre 2013; in definitiva, si sostiene, che dalla normativa si potrebbe dedurre solo che le attività esercitate dai cosiddetti agenti dipendenti, ovvero che non agiscono nell'ambito della propria attività ordinaria, possono

dar luogo ad una stabile organizzazione, a tal proposito illustrando i requisiti normativamente richiesti affinché possa ritenersi esistente una stabile organizzazione personale, elementi che sarebbero stati ripresi anche dalla legge di Bilancio 2018.

**2.3.** Deducono, con un terzo motivo, violazione di legge in relazione all'art. 7, legge n. 459 del 1992 e dell'art. 7, § 2, mod. Convenzione OCSE in combinato disposto con gli artt. 321, co. 1, e 322, co. 2, c.p.p. attea la manifesta sproporzione tra la somma sequestrata ed il presunto profitto del reato.

La residua censura all'ordinanza impugnata è relativa all'aver i giudici del riesame erroneamente respinto il motivo relativo al quantum oggetto di sequestro; si sostiene, infatti, che la somma sequestrata, pari ad oltre 13 mln. di euro, sarebbe stata desunta dagli accrediti sul c/c intestato alla soc. Auvesta presso la banca di Trento e Bolzano, oggi Banca Intesa san Paolo, ed i costi attribuiti alla stabile organizzazione sarebbero stati desunti dai pagamenti effettuati dalla soc. Auvesta alla GSG Evolution e Gold Sweet Gold, quali provvigioni per i clienti acquisiti; quanto sopra sarebbe frutto di un evidente errore nel ricostruire la base imponibile, laddove la GdF ha considerato "utile" della stabile organizzazione personale il fatturato/incasso senza detrarre i costi fissi e variabili, che la società invece sopporta per ogni operazione di vendita e su cui non ha alcun influsso; la necessità di sottrarre i costi dagli utili si evincerebbe direttamente dall'art. 7 della Convenzione Italia/Germania sul divieto di doppie imposizioni che enuncia i criteri per la determinazione del reddito di impresa, norma che viene integralmente trascritta alla pag. 26 del ricorso; ne discenderebbe, quindi, che i costi di direzione e i costi generali di amministrazione, ovunque sostenuti, devono poter essere ammessi in deduzione dal reddito della stabile organizzazione, a condizione che siano inerenti agli scopi perseguiti dalla stessa e che sia individuato un appropriato metodo di ripartizione, donde per determinare l'utile della soc. Auvesta in Italia sarebbe stato necessario tener conto di tutte le spese ed i costi direttamente afferenti all'attività, non potendo procedersi alla loro deduzione forfettaria; da tali riscontri contabili sarebbe anche possibile accertare che la presunta stabile organizzazione in Italia non abbia prodotto utili in tutte o in alcune delle annualità prese in esame e che pertanto non vi siano redditi tassabili o comunque di minore importo; si sostiene, a tal proposito, che proprio esaminando i report del 2008 e del 2009 in cui sono state fornite le essenziali linee guida per la concreta applicazione del c.d. approccio autorizzato dall'OCSE, la prassi dell'Amministrazione finanziaria italiana di determinare il reddito tassabile della stabile organizzazione mediante una semplice ripartizione del reddito globale dell'impresa estera apparirebbe tutt'altro che legittima, anche quando essa non disponga della documentazione contabile di cui

all'art. 14, DPR n. 600 del 1973, atteso che nessun reddito può essere tassato se la remunerazione che la casa madre riconosce al promotore presunto dipendente è in linea con il mercato e, quindi, con la commissione che spetterebbe ad un soggetto indipendente, per le medesime funzioni svolte ed i medesimi rischi, ciò desumendosi dall'art. 7, § 2, del mod. Convenzione OCSE che afferma che occorre tener conto del principio della libera concorrenza nell'attribuire gli eventuali utili; l'autorità giudiziaria veronese, diversamente, non avrebbe tenuto conto di tali valutazioni non allineandosi a quanto stabilito dai predetti report nella determinazione del reddito imponibile della stabile organizzazione, ciò per la mancata considerazione di alcuni elementi fattuali, richiamati alla pag. 29 del ricorso; in definitiva, dovendosi dedurre dal c.d. utile la provvigione già corrisposta e tassata in capo all'agente, il reddito imponibile in capo alla presunta stabile organizzazione personale, secondo la prospettazione difensiva, potrebbe risultare nullo, e, in ogni caso, l'utile di tale presunta stabile organizzazione non potrebbe mai corrispondere al 100% del fatturato con la conseguenza che la somma sequestrata non potrebbe essere considerata per intero l'utile e quindi il profitto del reato, potendo al più la base del profitto di tale ipotetico reato essere il 3% del fatturato, e quindi della somma sequestrata, ossia un importo pari a circa 390.000€ da considerarsi al lordo dovendo dedurre comunque i costi; in base a tale assunto, conclusivamente, la sproporzione tra la somma sequestrata e l'ipotetico profitto del reato sarebbe evidente *ictu oculi*, donde il tribunale del riesame avrebbe dovuto accorgersi tale sproporzione manifesta e ridurre il quantum sequestrato.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

**3.** Il ricorso è inammissibile.

**4.** Tutti i motivi presentano un vizio comune, atteso che gli stessi si presentano non solo generici per aspecificità ma anche manifestamente infondati e in parte proposti anche fuori dei casi consentiti dalla legge davanti a questo Giudice di legittimità.

**5.** Ed invero, sono anzitutto generici per aspecificità in quanto non si confrontano con le argomentazioni svolte nella ordinanza impugnata che confuta le identiche doglianze difensive svolte nei motivi di riesame (doglianze 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 pa-

cifico 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.** Le stesse doglianze inoltre sono da ritenersi manifestamente infondate, avendo il tribunale del riesame, esaminato gli elementi che consentivano di ritenere sussistente il *fumus* dell'ipotizzato reato, sia sotto il profilo oggettivo che soggettivo, e non sindacabile la determinazione del *quantum* in sequestro *rebus sic stantibus*.

**7.** Ed invero, quanto al primo motivo con cui si contesta la sussistenza del *fumus* del reato di cui all'art. 5, d. lgs. n. 74 del 2000, anche sotto il profilo del dolo, è ben vero che i giudici del riesame, nell'argomentare sulla doglianza proposta sul punto a) dell'istanza di riesame - relativa alla sussistenza del *fumus* del reato di omessa dichiarazione, sia sotto il profilo oggettivo che soggettivo -, ritengono erroneamente che l'indagato non avesse taciuto il provvedimento impugnato del vizio di motivazione, ma è altrettanto indubbio che la svista in cui è incorso il giudice del riesame riguarderebbe, per come prospettato nel ricorso da parte della difesa dell'indagato, la mancata disamina degli elementi da cui risulterebbe l'asserita insussistenza, percepibile *ictu oculi* secondo la prospettazione difensiva, dell'elemento psicologico del reato.

Sul punto, tuttavia, i giudici del riesame pongono, in sostanza, rimedio a tale omissione motivazionale, nella parte del provvedimento in cui, esaminando la censura difensiva relativa alla mancanza dell'elemento soggettivo in capo all'indagato (v. penultima pagina dell'ordinanza impugnata), dopo aver richiamato la costante giurisprudenza di questa Corte in materia (secondo cui, 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, purchè esso emerga "*ictu oculi*": Sez. 2, n. 18331 del 22/04/2016 - dep. 03/05/2016, Iommi e altro, Rv. 266896), osservano come le circostanze affermate, ed in parte non riscontrate (atteso che, come si legge a pag. 3 del provvedimento impugnato, i documenti prodotti dalla difesa, costituiti in particolare dai bilanci della società relativi agli anni di imposta in contestazione, erano tuttavia in lingua diversa quella italiana e

non tradotti, quindi non utilizzabili, posto che è pacifico che, nel procedimento di riesame, caratterizzato da tempi assai ravvicinati e da adempimenti il cui mancato rispetto può comportare l'inefficacia della misura, è onere della parte e non del giudice provvedere a che la documentazione prodotta sia redatta in lingua italiana o accompagnata dalla sua traduzione formale, con conseguente inutilizzabilità della documentazione prodotta dalla difesa redatte in lingua diversa quella italiana e non tradotta: Sez. 1, n. 51847 del 01/10/2015 - dep. 05/12/2016, Milenkovic, Rv. 268543), circa la regolarità dei pagamenti delle imposte in Germania da parte della società tedesca e la sua buona fede derivante dall'essersi premunita di una serie di pareri tecnici sulla legittimità del proprio operato - dando atto peraltro i giudici del riesame dell'esistenza di quello allegato all'istanza di riesame - non valessero tuttavia a minare l'impianto indiziario esposto in precedenza, anche con riferimento al dolo specifico di evadere le imposte, richiedendosi in tal senso ulteriori approfondimenti istruttori e valutazioni di merito precluse al giudice del riesame.

**8.** Tale affermazione, osserva il Collegio, rende del tutto priva di pregio l'eccezione difensiva di nullità dell'ordinanza per omessa motivazione sul punto della doglianza, sollevata nell'istanza di riesame, di *deficit* motivazionale del decreto genetico circa il dolo del reato, avendo infatti comunque risposto i giudici del riesame circa la non percepibilità *ictu oculi* dell'assenza dell'elemento psicologico normativamente richiesto, con motivazione del tutto corretta, attesa l'inutilizzabilità della documentazione prodotta ed allegata all'istanza di riesame in quanto non tradotta in lingua italiana, non declinando quindi il proprio compito, quale giudice del riesame, di esaminare la legittimità del disposto sequestro, ma motivando sufficientemente e del tutto correttamente in diritto circa la non rilevabilità di elementi adeguatamente contrastanti quelli emersi in fase indiziaria (e sinteticamente, ma chiaramente riassunti nelle pagg. 5/6 del provvedimento impugnato) che qualificavano non solo come sussistente la stabile organizzazione, ma anche la mancanza di elementi in senso contrario circa la configurabilità del dolo normativamente richiesto in capo all'indagato, non dovendosi peraltro dimenticare che in tema di riesame avverso i provvedimenti cautelari reali, in particolare avverso il provvedimento di sequestro preventivo, il tribunale deve limitare l'esame alla verifica della corrispondenza tra il fatto per il quale si procede e la fattispecie criminosa, e non può estenderlo alle valutazioni di merito circa la fondatezza degli elementi di fatto adottati dall'accusa (v., tra le tante: Sez. 2, n. 12906 del 14/02/2007 - dep. 29/03/2007, P.M. in proc. Mazreku, Rv. 236386), laddove l'elemento subiettivo del reato - che emerga "*ictu oculi*" in modo macroscopico ed evidente -



può essere preso in considerazione in quei limitati casi in cui detto elemento si riverbera sulla componente materiale, incidendo sulla configurabilità stessa del reato, circostanza nella specie non emersa almeno allo stato dagli atti valutabili da questa Corte.

**9.** Nessuna inversione dell'onere della prova, infine, si rileva nella motivazione del provvedimento impugnato, in quanto l'espressione "richiedendosi in tal senso ulteriori approfondimenti istruttori e valutazioni di merito precluse al giudice del riesame", non ha certo il significato di addossare alla difesa l'onere della prova, ma solo di chiarire l'ambito della cognizione dei giudici del riesame che, proprio per la sommarietà della delibazione che ne caratterizza il sindacato valutativo in fase incidentale, non possono spingersi al punto di sostituirsi al giudice della cognizione nella valutazione della sussistenza/insussistenza del "fatto", inteso nella sua duplice componente oggettiva, e - per quanto qui interessa - soggettiva, atteso che il controllo del giudice del riesame non può investire, in relazione alle misure cautelari reali, la concreta fondatezza di un'accusa, ma deve limitarsi all'astratta possibilità di sussumere il fatto attribuito ad un soggetto in una determinata ipotesi di reato (per tutte: Sez. U, n. 4 del 25/03/1993 - dep. 23/04/1993, Gifuni, Rv. 193118);

**10.** Anche il secondo motivo di ricorso si appalesa inammissibile per genericità e manifesta infondatezza nonché perché proposto fuori dai casi consentiti dalla legge.

È generico, come già anticipato in precedenza, perché non si confronta con le argomentazioni svolte dall'ordinanza impugnata rispetto alle quali si "replicano" in sede di legittimità censure già proposte ed esaurientemente, seppur sinteticamente, confutate in sede di riesame.

E' manifestamente infondato perché il tribunale del riesame, nel rispondere alla censura di insussistenza dell'elemento oggettivo del reato, evidenzia come la difesa dell'indagato si fosse limitata a fornire una diversa interpretazione dei medesimi dati di fatto sottesi al decreto genetico, nonché un'interpretazione delle norme italiane e comunitarie relative al concetto di stabile organizzazione, con ciò anticipando valutazioni di fondatezza/infondatezza nel merito del reato contestato che, si legge nell'ordinanza impugnata, non possono trovare ingresso in sede di riesame. I giudici di merito, peraltro, si prendono carico di ripercorrere gli esiti investigativi, osservando come gli elementi indiziari presi in esame valessero a rendere congrua la qualificazione della Coop. GSG, quale stabile organizzazione attraverso

cui la Auvesta operava in Italia, rendendo le prestazioni di servizi da questa erogate considerabili come compiute in Italia e, dunque, tassabili secondo le regole fiscali italiane, con conseguente sufficiente motivazione in ordine alla sussistenza dell'elemento oggettivo del reato.

**11.** Si tratta dunque di una motivazione del tutto corretta, scevra da quei vizi di apparenza o di omessa motivazione, unici denunciabili in questa sede ex art. 325, c.p.p, che, come è noto, ammette il sindacato della Corte di cassazione per la sola violazione di legge. Deve, a tal proposito, ribadirsi che il ricorso per cassazione contro ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo o probatorio è ammesso solo per violazione di legge, in tale nozione dovendosi comprendere sia gli "errores in iudicando" o "in procedendo", sia quei vizi della motivazione così radicali da rendere l'apparato argomentativo posto a sostegno del provvedimento del tutto mancante o privo dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza e quindi inidoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal giudice (tra le tante, da ultimo: Sez. 2, n. 18951 del 14/03/2017 - dep. 20/04/2017, Napoli e altro, Rv. 269656).

Ne discende, pertanto, che le censure svolte nel secondo motivo, con cui si contesta l'approdo valutativo cui sono pervenuti i giudici del riesame attraverso l'elencazione di una serie di elementi fattuali (v. pagg. 19/22) da cui discenderebbe l'inesistenza del requisito della stabile organizzazione, o attraverso cui si contesta l'operato della Guardia di Finanza (pag. 23, per aver aperto d'ufficio una partita IVA alla società tedesca o attribuito alla stessa il domicilio fiscale presso l'abitazione del coindagato Filipozzi), più che prospettare reali censure in diritto o vizi motivazionali denunciabili ex art. 325, c.p.p., si risolvono nel "dissenso" sulla ricostruzione dei fatti e sulla valutazione delle emergenze processuali svolta dai giudici di merito, operazione vietata in sede di legittimità, attingendo la sentenza impugnata e tacciandola per presunti vizi di violazione di legge - quali apparentemente legati all'art. 162 TUIR o all'art. 5 della mod. Convenzione OCSE e della legge n. 459 del 1992 - o di motivazione apparente o mancante, che, lungi invece dal potersi qualificare come tali, in realtà propongono una doglianza non suscettibile di sindacato da parte di questa Corte, men che mai in sede cautelare incidentale di legittimità, stante il limitato ambito cognitivo imposto dall'art. 325, c.p.p.).

**12.** Le medesime considerazioni valgono, infine, in relazione al terzo ed ultimo motivo, tendente a censurare ipotetici vizi di falsa applicazione della normativa interna (art. 7, legge n. 459 del 1992) e dell'art. 7, § 2 del modello di Conv. OCSE,

quanto alla asserita manifesta sproporzione tra somma sequestrata ed il profitto del reato.

Anche sotto tale profilo, infatti, la motivazione del tribunale del riesame consente di confermare il giudizio di inammissibilità già espresso da questo Collegio con riferimento agli altri due motivi, prestando il fianco il ricorso ai medesimi vizi di genericità per aspecificità, manifesta infondatezza e incoerenza rispetto ai motivi prospettabili ex art. 325, c.p.p. I giudici del riesame, sul punto, confutano l'identica doglianza difensiva, ancora una volta "replicata" in questa sede di legittimità senza apprezzabili elementi di novità critica, dunque generica per aspecificità, richiamando la pacifica giurisprudenza di questa Corte secondo cui, in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, il tribunale del riesame, tranne i casi di manifesta sproporzione tra il valore dei beni e l'ammontare del sequestro corrispondente al profitto del reato, non è titolare del potere di compiere mirati accertamenti per verificare il rispetto del principio di proporzionalità, con la conseguenza che il destinatario del provvedimento di coercizione reale può presentare apposita istanza di riduzione della garanzia al pubblico ministero e, in caso di provvedimento negativo del giudice per le indagini preliminari, può impugnare l'eventuale decisione sfavorevole con l'appello cautelare (Sez. 2, n. 26340 del 28/02/2018 - dep. 08/06/2018, Ferrara, Rv. 272882).

Nella specie, lo stesso ricorso per cassazione, sul punto, è articolato, richiamando in maniera puntuale e diligente la normativa in astratto applicabile al fine di procedere alla corretta valutazione del reddito tassabile della stabile organizzazione personale in Italia, ma, al fine di sostenere l'esistenza dell'asserita violazione di legge e dell'apparente motivazione dell'impugnata ordinanza, il ricorrente cade nel medesimo errore già commesso a proposito dell'esposizione del secondo motivo di ricorso, ossia richiama una serie di elementi fattuali a pag. 29 del ricorso che non sarebbero stati considerati dal tribunale del riesame (e che si chiede invece, erroneamente, a questa Corte di valutare, dimenticando che non è compito del Giudice di legittimità svolgere apprezzamenti relativi ad elementi di fatto), pervenendo alla conclusione che la individuazione del profitto del reato tributario sarebbe stata determinata in maniera inesatta in quanto, secondo i calcoli eseguiti dal ricorrente medesimo, sarebbe evidente *ictu oculi* la sproporzione tra la somma sequestrata e l'ipotetico profitto del reato.

Ancora una volta, ci si trova dinanzi a censure con cui si contesta l'approdo valutativo cui sono pervenuti i giudici del riesame attraverso l'elencazione di una serie di elementi fattuali (v. pag. 29) da cui discenderebbe l'evidenza della sproporzione tra *quantum* sequestrato e profitto del reato, o ancora si contesta l'operato dell'Amministrazione finanziaria (pag. 27, in particolare laddove si contesta la

prassi nella determinazione del reddito tassabile della stabile organizzazione mediante una semplice ripartizione del reddito globale dell'impresa estera) o infine si prospettano mediante considerazioni di pura ipotesi (pag. 27, laddove in particolare si afferma che per determinare l'utile Auvesta "sarà necessario tener conto di tutte le spese ed i costi direttamente afferenti all'attività" o laddove si afferma che "dai riscontri contabili *potrebbe* anche emergere che la presunta stabile organizzazione non abbia prodotto utili in tutti o in parte delle annualità" considerate e che non vi siano quindi "redditi tassabili o comunque di minor importo") possibili esiti favorevoli all'indagato ed alla società dallo stesso rappresentata.

Dunque, censure che, più che prospettare reali censure in diritto o vizi motivazionali denunciabili ex art. 325, c.p.p., si risolvono nel "dissenso" sulla ricostruzione dei fatti e sulla valutazione delle emergenze processuali svolta dai giudici di merito, operazione come è noto vietata in sede di legittimità, attingendo la ordinanza impugnata e tacciandola per presunti vizi di violazione di legge - quali apparentemente legati all'art. 7 della legge n. 459 del 1992 o all'art. 7, § 2, del modello di Convenzione OCSE - o di motivazione apparente o mancante, che, lungi invece dal potersi qualificare come tali, in realtà propongono una doglianza non suscettibile di sindacato da parte di questa Corte, men che mai in sede cautelare incidentale di legittimità, stante il limitato ambito cognitivo imposto dall'art. 325, c.p.p.).

**13.** Né, peraltro, può ritenersi che, in fase incidentale cautelare, il giudice del riesame debba procedere alla valutazione contabile, individuando costi non documentati, al fine di determinare il reddito imponibile, atteso che è pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che, in tema di reati tributari, il giudice deve accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa attraverso una verifica che, pur non potendo prescindere dalle specifiche regole stabilite dalla legislazione fiscale per quantificare l'imponibile, subisce le limitazioni che derivano dalla diversa finalità dell'accertamento penale.

Con la conseguenza che occorre tenere conto dei costi non contabilizzati solo in presenza (quanto meno) di allegazioni fattuali, da cui desumere la certezza o comunque il ragionevole dubbio della loro esistenza (Sez. 3, n. 37094 del 29/05/2015 - dep. 15/09/2015, Granata, Rv. 265160). Allegazioni fattuali, nella specie, del tutto mancanti, tanto che è lo stesso ricorrente, come *supra* evidenziato, che, attraverso il ricorso a prospettazioni ipotetiche, sostiene che "sarà necessario tener conto di tutte le spese ed i costi direttamente afferenti all'attività" (senza peraltro specificare quali siano tali costi né tantomeno tentarne una quantificazione, laddove invece correttamente i giudici di merito hanno considerato come tali quelli costituiti dai pagamenti effettuati dalla società tedesca alla GSG

Evolution e Gold Sweet Gold, quali provvigioni per i clienti acquisiti) o si limita a prospettare che "dai riscontri contabili *potrebbe* anche emergere che la presunta stabile organizzazione non abbia prodotto utili in tutti o in parte delle annualità" considerate, sostenendo, con giudizio personale e soggettivistico, sfornito di qualsiasi base fattuale, che non vi siano quindi "redditi tassabili o comunque di minor importo".

**14.** Non senza dimenticare che, la legittimità della deduzione, da parte di una società avente sede all'estero (nella specie, in Germania) e con stabile organizzazione in Italia, dei costi di direzione e dei costi generali di amministrazione sostenute dalla società estera, esige che il requisito della inerenza dei costi sostenuti all'oggetto dell'attività (prescritto dalla normativa fiscale italiana e dall'art. 7 della Convenzione Italia - Germania firmata a Bonn il 18.10.1989 sul divieto di doppia imposizione fiscale, ratificata con legge n. 459 del 1992), venga dimostrato da idonea attestazione tecnico-contabile e dalla inesistenza di duplicazione di costi. Prova che, allo stato, non risulta fornita dal ricorrente e che, pertanto, rende privo di pregio il terzo motivo di ricorso, attesa la assenza di elementi idonei a rendere manifesta la sproporzione tra il *quantum* sequestrato e il profitto derivante dal reato.

**15.** Conclusivamente, il ricorso dev'essere dichiarato inammissibile.

A tale proposito è il caso di precisare che manifestamente infondata, ai sensi dell'articolo 606, comma terzo, del codice di procedura penale, non è soltanto la questione palesemente pretestuosa o artificiosa oppure quella apparente, tale cioè da presentarsi *ictu oculi* come inconsistente e priva di ogni ragionevolezza, o quella caratterizzata da evidenti errori di diritto nella interpretazione della norma posta a sostegno del ricorso, il più delle volte contrastate da una giurisprudenza costante e senza addurre motivi nuovi o diversi per sostenere l'opposta tesi, ovvero invocando una norma inesistente nell'ordinamento (da ultimo, *ex multis*, Sez. U, n. 12602 del 17/12/2015, dep.2016, Ricci, in motiv.), situazioni processuali che non esigono perciò un particolare sforzo motivazionale per essere confutate. Manifestamente infondata è, invece, anche la questione che - pur dando luogo, sul piano logico, all'impostazione di un sillogismo - rende assolutamente vana, sul piano giuridico, la prospettazione dell'ipotesi strutturata con il motivo di ricorso, per l'assoluta inconsistenza della premessa che muove dall'interpretazione della norma o del principio giuridico invocati. Ne consegue che, ai fini della valutazione del carattere manifesto, o meno, dell'infondatezza, occorre deliberare sulla solidità delle

ragioni poste a fondamento della doglianza, non potendo l'ampiezza della motivazione giudiziale o la complessità e la diffusività delle argomentazioni spese dal ricorrente con il motivo di impugnazione essere ritenute logicamente incompatibili con un procedimento ermeneutico che sfoci in un'affermazione di manifesta infondatezza del ricorso per cassazione. Infatti, proprio la carenza di fondamento dell'ipotesi prospettata con il motivo di gravame può richiedere la produzione di un particolare sforzo argomentativo per sostenerla, così da esigere parallelamente un'articolata motivazione per confutarla.

E ciò è quanto avvenuto nel caso in esame.

**16.** 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 16 gennaio 2019