

Penale Sent. Sez. 3 Num. 43809 Anno 2015

Presidente: TERESI ALFREDO

Relatore: ACETO ALDO

Data Udiienza: 24/10/2014

SENTENZA

sui ricorsi proposti da

1. Dolce Alfonso, nato a Polizzi Generosa (PA) il 13/03/1965;
2. Dolce Domenico, nato a Polizzi Generosa (PA) il 13/08/1958;
3. Gabbana Stefano Silvio, nato a Milano il 14/11/1962;
4. Minoni Giuseppe Emanuele Cristiano, nato a Milano il 21/04/1957;
5. Patelli Luciano, nato a Bergamo il 21/07/1959;
6. Ruella Cristiana, nata a Piombino (LI) il 12/08/1962;

avverso la sentenza del 30/04/2014 della Corte di appello di Milano;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e i ricorsi;

udita la relazione svolta dal consigliere Aldo Aceto;

udito il Pubblico Ministero, in persona Sostituto Procuratore generale Francesco Salzano, che ha concluso chiedendo l'annullamento senza rinvio per prescrizione per il reato relativo alle dichiarazioni IVA per l'anno di imposta 2005; *udito nel merito*

udito per la parte civile l'avv. Maria Gabriella Vanadia, che ha concluso per l'inammissibilità dei ricorsi;

uditi per gli imputati l'avv. Riccardo Olivo, per Dolce Alfonso, gli avv.ti Luisa Mazzoli e Francesco Mucciarelli, per Cristiana Ruella, l'avv. Francesco Centonze,



per Giuseppe Emanuele Minoni, l'avv. Massimo Di Noia, per Stefano Silvio Gabbana e Domenico Dolce, gli avv.ti Giuseppe Bana e Franco Coppi, per Luciano Patelli, che hanno concluso chiedendo l'accoglimento dei rispettivi ricorsi; lette le memorie depositate dalla parte civile e dal difensore di Domenico Dolce e Stefano Silvio Gabbana.

RITENUTO IN FATTO

1. Si contesta agli odierni ricorrenti, nelle rispettive qualità più avanti indicate, di aver, in concorso tra loro ed in esecuzione di un unico disegno criminoso, omesso di dichiarare, ai fini dell'imposizione diretta e indiretta, gli elementi positivi di reddito conseguiti attraverso lo sfruttamento dei marchi <<Dolce & Gabbana>> e <<D&G Dolce & Gabbana>>, dalla <<GADO S.a.r.l.>>, società con sede nel Principato di Lussemburgo ma che l'imputazione contesta essere stata gestita di fatto in Milano.

1.1. Secondo la ricostruzione dei giudici di merito, l'evasione d'imposta era stata conseguenza di una complessa operazione di ristrutturazione degli assetti societari facenti capo alla holding <<D&G S.r.l.>> (società interamente controllata dai due stilisti) per effetto della quale i sigg.ri Domenico Dolce e Stefano Gabbana avevano potuto sottrarre all'Erario le imposte derivanti dallo sfruttamento dei marchi <<Dolce & Gabbana>> e <<D&G Dolce & Gabbana>> di cui erano stati fisicamente titolari fino al marzo 2004 nella misura del 50% ciascuno.

1.2. L'operazione, in particolare, era stata realizzata mediante la costituzione in Lussemburgo di due nuove società, la <<Dolce & Gabbana Luxemburg S.a.r.l.>> (controllata per intero dalla <<D&G S.r.l.>>) e la <<GADO S.a.r.l.>> (interamente partecipata dalla <<Dolce & Gabbana Luxemburg S.a.r.l.>>), ed il trasferimento, il 29/03/2004, alla <<GADO S.a.r.l.>> della titolarità dei marchi di proprietà di Domenico Dolce e Stefano Gabbana, tra i quali, appunto, <<Dolce & Gabbana>> e <<D&G Dolce & Gabbana>>. La <<GADO S.a.r.l.>>, a sua volta, con contratto di licenza del 31/07/2004 e dietro corrispettivo del pagamento delle relative royalties, aveva concesso alla <<Dolce & Gabbana S.r.l.>>, società controllata dalla <<Dolce & Gabbana Luxemburg S.a.r.l.>>, il diritto di sfruttamento dei marchi, con facoltà di concedere sub-licenza ad altri soggetti. In questo modo, conclusivamente, le royalties che in precedenza venivano direttamente percepite dai due stilisti, concorrendo a formare la base imponibile dei loro redditi, venivano percepite dalla <<GADO S.a.r.l.>>, società di diritto lussemburghese, soggetta a tassazione di maggior favore.

2. Il Tribunale di Milano, con sentenza del 19/06/2013, aveva ritenuto la natura fraudolenta dell'intera operazione, perché volta a sottrarre all'imposizione erariale i consistenti flussi dei redditi derivanti dallo sfruttamento dei marchi <<Dolce & Gabbana>> e <<D&G Dolce & Gabbana>>, ed aveva dichiarato gli odierni ricorrenti colpevoli del reato di cui agli artt. 110, 81, cpv., 61 n. 7, cod. pen., 5, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, commesso dal 28/02/2006 al 01/05/2007, condannandoli alla pena ritenuta di giustizia e alle statuizioni accessorie, oltre al risarcimento del danno in favore della costituita Agenzia delle Entrate, con assegnazione, in favore di quest'ultima, di una provvisionale pari ad € 500.000,00.

2.1. Nello specifico, gli imputati sono stati ritenuti co-autori del reato in considerazione dei ruoli e delle condotte qui di seguito specificati:

2.1.1. Dolce Alfonso nella sua qualità di amministratore della <<GADO S.a.r.l.>>;

2.1.2. Ruella Cristiana nella sua qualità di amministratore pro-tempore della <<GADO S.a.r.l.>> e membro del C.d.A. della <<Dolce & Gabbana S.r.l.>>;

2.1.3. Minoni Giuseppe nella sua qualità di direttore dell'area "amministrazione e finanza" della <<Dolce & Gabbana S.r.l.>>;

2.1.4. Patelli Luciano quale consulente commercialista/fiscalista del gruppo Dolce & Gabbana;

2.1.5. Dolce Domenico e Gabbana Stefano quali effettivi titolari dei marchi, amministratori di fatto delle società coinvolte e beneficiari dell'operazione.

3. La Corte di appello di Milano, con sentenza del 30/04/2014, ha dichiarato non doversi procedere nei confronti degli odierni ricorrenti in ordine ai reati loro ascritti concernenti l'evasione IVA per l'anno 2004 e l'evasione IRES per il periodo 2004/2005, perché estinti per prescrizione, rideterminando la pena loro inflitta e confermando nel resto la sentenza di primo grado.

4. Secondo i giudici di merito, la <<GADO S.a.r.l.>> era una società priva di una propria struttura operativa e di una reale autonomia decisionale. Questi, in sintesi, gli elementi dai quali hanno tratto tale convincimento:

4.1. la contabilità era tenuta dalla Alter Domus, società di domiciliazione lussemburghese che forniva ai propri clienti servizi primari di natura tecnico/pratica e/o logistica e della amministrazione e contabilità;

4.2. la <<GADO S.a.r.l.>> non disponeva di un'autonoma organizzazione preposta alla tenuta della contabilità ed alla amministrazione;

4.3. dal marzo 2004 al febbraio 2005 non disponeva nemmeno di dipendenti;

4.4. solo successivamente, dal marzo 2005 al dicembre 2006, vi era stata distaccata, su proposta della Ruella, la dott.ssa Tiziana Bergomi, responsabile

dell'ufficio marchi della società <<Dolce & Gabbana S.r.l.>> (da cui aveva continuato a percepire lo stipendio), già addetta poi sostituita da Bertinetti Claudia, assunta alle dipendenze di <<GADO S.a.r.l.>>;

4.5.tutta l'attività di <<GADO S.a.r.l.>> era gestita direttamente dall'Italia; l'attività in Lussemburgo era circoscritta solo ad alcune incombenze formali e burocratiche legate al trasferimento dei marchi;

4.6.la Bergomi si occupava anche di effettuare pagamenti su indicazioni della Ruella e del Minoni, non essendo stata autorizzata a compiere pagamenti per conto di <<GADO S.a.r.l.>>, le cui fatture passive venivano saldate attraverso la Alter Domus;

4.7.la Bertinetti si occupava dell'attività relativa alla tutela dei marchi, anticontraffazione, prevenzione abusi, registrazione, ecc., e, in generale, di tutte le attività già svolte prima dalla Bergomi e di cui già si occupava l'ufficio legale della <<Dolce & Gabbana S.r.l.>>, ma per quanto riguardava gli aspetti decisionali di un certo rilievo si rapportava alla Ruella che contattava telefonicamente o via mail;

4.8.le numerose comunicazioni via mail intercorse tra la Bergomi, il Minoni, la Ruella, la Bertinetti, il Patelli e la stessa Alter Domus avvaloravano la tesi che quest'ultima costituisse solo un recapito formale e che la gestione effettiva della <<GADO S.a.r.l.>> fosse effettuata dall'Italia con il coinvolgimento diretto dei due "directors" Minoni e Ruella, che avevano, per esempio, gestito personalmente a Milano le fasi della trattativa e della conclusione del contratto con la Motorola, con l'ausilio del consulente fiscalista, dott. Patelli, e senza alcun intervento della Bergomi e della Bertinetti, benché il contratto fosse stato formalmente concluso dalla <<GADO S.a.r.l.>>;

4.9.nelle comunicazioni mail intercorse nel marzo 2007 tra il Patelli e la Alter Domus, il consulente fiscale aveva comunicato l'intenzione del cliente Dolce & Gabbana di modificare il *board* di entrambe le società lussemburghesi in conseguenza della riforma legislativa secondo la quale per le sub-holding il *place of management* si presumeva in Italia nel caso in cui l'incorporata straniera fosse gestita in maggioranza da soggetti residenti in Italia;

4.10.la <<GADO S.a.r.l.>> era stata costituita il 4 marzo 2004, aveva acquistato i marchi dai precedenti titolari il 29 marzo 2004 ed aveva subito dopo concesso alla <<Dolce & Gabbana S.r.l.>> il diritto al loro sfruttamento, così palesando che la libertà di scegliere le modalità di gestione del marchio non le apparteneva;

4.11. successivamente alla verifica fiscale, la <<GADO S.a.r.l.>> aveva pagato l'imposta evasa, regolarizzato la propria posizione e trasferito la propria residenza in Italia.

I Giudici di merito non negano che la complessiva ristrutturazione societaria del gruppo, effettuata in base ad un progetto definito dal Patelli nel 2004, rispondesse alla duplice esigenza di rafforzare i marchi, fornire maggiori garanzie, attrarre investimenti, entrare in borsa da un lato, riequilibrare gli assetti societari a favore della famiglia Dolce dall'altro. Era nota la condizione di debolezza dei marchi, derivante dalla loro titolarità in capo a due persone fisiche estranee al gruppo e legate sentimentalmente tra loro, già segnalata dal mondo bancario e della finanza, ma anche da imprese operanti nel medesimo settore interessate a effettuare corposi investimenti; elemento di debolezza la cui eliminazione costituiva ormai condizione ineludibile.

L'elemento anomalo, che appannava la trasparenza e la regolarità della intera operazione, era costituito dalla collocazione in Lussemburgo della sede della (neocostituita) società titolare dei marchi: <<i>precedenti interessi dimostrati da banche, investitori e acquirenti non presupponevano in alcun modo la cessione o il conferimento ad una società lussemburghese. Rimane molto sfuggente - annotano i Giudici di merito - la reale esigenza (anche solo concorrente rispetto al risparmio fiscale) sottesa alla scelta del Lussemburgo come sede effettiva della società titolare dei marchi. Ma tali considerazioni si potrebbero anche superare, almeno sotto il profilo della rilevanza penale, se la GADO S.a.r.l. fosse stata effettivamente residente ed operante in Lussemburgo: ma così non è. In base agli elementi assunti, infatti, la 'esterovestizione' di GADO risulta circostanza pacificamente provata, trattandosi di società allocata in Lussemburgo al solo fine di consentire la sottrazione di un ingente porzione di reddito imponibile - appunto le royalties prodotte in Italia dalle licenziatricie e sub-licenziatricie - trasferendole in Lussemburgo dove le stesse venivano tassate applicando l'aliquota del 4%. Tale condotta - chiosano i Giudici di merito - assume rilevanza penale (...) quale violazione diretta dell'art. 5, d.l.vo 74/2000 in relazione all'art. 73, c. 3, d.P.R. 22.12.1986, nr. 917 perché, nel caso concreto, ha determinato una evidente sottrazione della base imponibile alla tassazione italiana e ha realizzato una condotta parificabile a quella di evasione e non un mero abuso di uno strumento contrattuale lecito per pervenire ad una 'ottimizzazione fiscale'>>.

Individuata, in applicazione dell'art. 4 del Modello OCSE, la sede della società nel luogo nel quale vengono assunte le decisioni chiave ("*key management*") o comunque in quello nel quale viene esercitata l'attività principale per la realizzazione degli scopi primari dell'impresa, i Giudici di merito hanno senz'altro individuato nella sede italiana di <<Dolce & Gabbana S.r.l.>> il luogo di effettiva gestione di <<GADO S.a.r.l.>>, quello dal quale partivano tutti gli impulsi direttivi veicolati attraverso le mail dirette alla sede lussemburghese. La domiciliazione di quest'ultima presso una società di servizi (la "Alter Domus"),

che teneva la contabilità e provvedeva anche ai pagamenti delle fatture, costituiva circostanza ulteriore, utile a definire la natura fraudolenta dell'intera operazione: <<Non viene in considerazione, ovviamente, la legittima gestione e scelta di strategie da parte degli amministratori, ma il luogo dove veniva discussa e decisa questa strategia e dove vengono conclusi questi contratti, tanto che la Bergomi risulta aver inviato al 'directors' persino le bozze dei contratti da sottoscrivere per conto di GADO e Dolce & Gabbana contemporaneamente (...) anche a ritenere circoscritto l'oggetto sociale all'attività di tutela del marchio appare evidente, in base alle prove assunte, che la stessa attività di anticontraffazione era esercitata solo formalmente dall'unica impiegata Bergomi Tiziana (e poi da Bertinetti) in seguito alle precise direzioni del management operante in Italia, circostanza emersa con evidenza>>.

5. Tutti gli imputati, per il tramite dei rispettivi difensori, hanno proposto ricorso per Cassazione.

6. Alfonso Dolce articola otto motivi di ricorso.

6.1. Con il primo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., inosservanza ed erronea applicazione degli artt. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, 73, commi 3 e 4, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.) e 4, modello OCSE, con richiesta di assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite, ai sensi dell'art. 610, comma 2, cod. pen..

Deduce, a tal fine, l'errore interpretativo nel quale è incorsa la Corte di appello di Milano secondo la quale la sede amministrativa di cui all'art. 73, comma 3, T.U.I.R., si identifica nel luogo nel quale si forma e da cui promana la volontà dell'organo amministrativo. Tale errore è frutto della, a sua volta, errata applicazione dell'art. 4 del Modello OCSE che non costituisce fonte interna di diritto, bensì un modello interpretativo seguito dall'Italia per la stipula delle convenzioni internazionali. Oltretutto, in relazione a tale articolo, l'Italia ha espresso il proprio dissenso riguardo al "key management" quale criterio esclusivo previsto dal paragrafo 24 per identificare la sede di direzione di un ente nel luogo in cui la persona o il gruppo di persone che esercitano le funzioni di rango più elevato esercitano la direzione effettiva. Sul piano pratico una simile interpretazione si porrebbe in contrasto con la fisiologica necessità di tutte le holding internazionali di concentrare sui manager della capo-gruppo le cariche di consigliere dei CdA delle varie società del gruppo, per evidenti ragioni di raccordo e coordinamento delle varie compagini sociali. L'interpretazione corretta dell'art. 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., è dunque quella secondo la quale la sede della società si identifica nel luogo della effettiva operatività della società, quello nel quale quale si svolge concretamente l'attività sociale, non quello dal quale provengono

gli impulsi volitivi e la gestione da parte dei consiglieri. Si tratta di un criterio oggettivo, che privilegia la sostanza sulla forma e che può risentire deroghe (in realtà solo apparenti) solo nei casi in cui è proprio l'aspetto decisionale e amministrativo ad assumere un valore preponderante per l'attività dell'ente (come nei casi delle holding finanziarie o delle società di intermediazione finanziaria).

E' necessario chiarire in modo autorevole, mediante il ricorso alle Sezioni Unite, quale interpretazione occorra dare al criterio della "sede dell'amministrazione" di cui all'art. 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., se cioè occorra privilegiare un'interpretazione sostanziale, che guardi cioè al luogo di esercizio dell'attività essenziale dell'ente, oppure formale che, al pari di quella precedentemente riconosciuta alla sede legale dell'ente, abbia efficacia recessiva rispetto al dato sostanziale.

6.2. Con il secondo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione in relazione all'art. 73, T.U.I.R., quale norma extrapenale integratrice del precetto penale di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000.

I giudici distrettuali - deduce - hanno focalizzato la loro attenzione sugli aspetti decisionali e gestionali della <<GADO S.a.r.l.>>, omettendo completamente di prendere in considerazione il luogo nel quale l'attività societaria veniva effettivamente svolta. L'impianto motivazionale tradisce le incertezze applicative dell'art. 73, T.U.I.R., come interpretato dalla Corte di appello alla luce del citato art. 4, Modello OCSE, poiché si concentra esclusivamente sul tema della gestione dell'impresa, negligendo completamente il dato, pur offerto dalle prove assunte nel processo di primo grado, della effettività dell'attività svolta in Lussemburgo; dato che non può essere sminuito dal fatto che le decisioni strategiche fossero prese dalla holding operativa del gruppo che esercitava un legittimo potere di coordinamento. L'attività della <<GADO S.a.r.l.>>, indicata nello statuto, richiamato anche dai giudici distrettuali e testimoniata anche dalla Bertinetti, non poteva certo ritenersi esclusa dal fatto che la società concedesse in licenza i marchi di cui era proprietaria. Sarebbe una evidente contraddizione in termini sostenere che la <<GADO S.a.r.l.>> non esercitasse la sua attività perché esercitava le facoltà connesse al suo diritto di proprietà: concedere la licenza di sfruttamento dei marchi.

Sotto altro profilo, la Corte di appello, pur essendosi a lungo diffusa nell'analizzare i fatti che, a suo dire, provavano l'assunto accusatorio in relazione al primo anno di attività della <<GADO S.a.r.l.>>, durante il quale la società era priva anche di personale, non affronta con lo stesso impegno le prove relative al periodo successivo ai primi mesi del 2005, allorquando l'attività in Lussemburgo

era gestita da personale amministrativo dapprima distaccato, poi assunto alle sue dipendenze. La contraddittorietà è insita nel fatto che la Corte di appello valorizza proprio la diversità dei due periodi (ante e post 2005) a fini di prova della "esterovestizione" della <<GADO S.a.r.l.>>.

6.3. Con il terzo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., inosservanza dell'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, in relazione agli artt. 43, cod. pen., 27, Cost., nonché mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione in relazione alla individuazione del dolo specifico di evasione richiesto dalla norma incriminatrice.

La motivazione assunta dalla Corte di appello in ordine alla sussistenza dell'elemento soggettivo, di per sé assai stringata e valevole per tutti gli imputati, è frutto di un inammissibile salto logico per effetto del quale lo scopo di evadere l'imposta discende ex se dalla costituzione di un impianto organizzativo volto a creare una situazione di apparenza circa la reale indipendenza operativa della <<GADO S.a.r.l.>>.

Dalla presunta infrazione della norma tributaria deriverebbe, dunque, la violazione del precetto penale con operazione che questa Corte di Cassazione, con la sentenza 7739/2012, aveva diffidato dal compiere. Tanto più che la stessa Corte di appello riconosce che l'aspetto fiscale del progetto di ristrutturazione era quello principalmente perseguito, ma non l'esclusivo, così contraddittoriamente smentendo la sussistenza stessa del dolo specifico del reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000.

Peraltro, il dato fattuale dal quale muove la Corte territoriale mal si presta ad avallare le conclusioni alle quali essa è giunta perché: a) ove fosse vero che la costituzione della <<GADO S.a.r.l.>> fosse strumentale alla creazione di una situazione di apparenza, tanto valeva, allora, collocarla puramente e semplicemente fuori del perimetro del gruppo; b) la stessa "apparenza" evocata dalla Corte territoriale è a sua volta frutto di errata applicazione delle norme tributarie e di errata valutazione dell'attività in realtà effettivamente e realmente perseguita dalla <<GADO S.a.r.l.>>, come già evidenziato nei motivi di ricorso che precedono.

Di fatto, il ragionamento dei giudici distrettuali finisce per confondere il dolo specifico con il dolo generico, l'elusione con l'evasione; essi infatti non si pongono il problema dello scopo esclusivo perseguito con il riassetto societario del gruppo, né se esso si identificasse davvero con la volontà di evadere le imposte. Non affrontano e non superano il problema che la libertà di stabilimento nei paesi dell'Unione e la legittima ricerca di risparmi fiscali pone per poter stabilire che una condotta - quand'anche elusiva - è penalmente rilevante. L'errore di diritto si annida proprio nell'inammissibile equazione: "volontà di conseguire un risparmio fiscale = dolo d'evasione".

Eppure sussistevano reali ragioni di carattere organizzativo - commerciale, peraltro riconosciute dalla stessa Corte di appello, dalle quali poteva e doveva trarsi il convincimento che lo scopo di conseguire un risparmio fiscale non fosse nemmeno esclusivo; la modestia del risparmio è ulteriore argomento che milita a favore della insostenibilità della tesi accusatoria.

A ciò si aggiungano le oggettive difficoltà interpretative delle norme tributarie applicabili al caso di specie.

6.4. Con il quarto motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606 lett. b), cod. proc. pen., inosservanza ed erronea applicazione dell'art. 649, cod. proc. pen., alla luce dell'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione E.D.U. e dell'art. 50, della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea. In subordine eccepisce l'illegittimità costituzionale dell'art. 649, cod. proc. pen., per contrasto con l'art. 117, Cost., nella parte in cui sancisce l'obbligo - per l'Italia - di legiferare in conformità con gli obblighi derivanti dalla Convenzione E.D.U. (e dai suoi protocolli aggiuntivi), così come interpretati dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo; ovvero richiesta di rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di Giustizia Europea affinché interpreti l'esatta estensione del dettato di cui all'art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea.

Deduce, al riguardo, che in applicazione delle norme convenzionali appena citate, come interpretate dalle Corti europee, la condanna penale per il medesimo fatto storico per il quale la <<GADO S.a.r.l.>> è già stata sanzionata sul piano amministrativo costituisce violazione del principio del "ne bis in idem". A tal fine, aggiunge, è necessario aver riferimento al fatto storico ed alla circostanza che egli è stato chiamato a rispondere del reato quale legale rappresentante della società. L'interpretazione dell'art. 649, cod. proc. pen., deve pertanto essere effettuata conformemente all'art. 50 della Carta di Nizza; in subordine, questa Corte di Cassazione è sollecitata ad adire la Corte di Giustizia Europea perché precisi l'ambito di applicabilità dell'art. 50, cit. anche a situazioni come quelle oggetto dell'odierno processo. In alternativa, si dovrebbe sollevare questione di legittimità costituzionale dell'art. 649, cod. proc. pen., nella parte in cui non prevede che il giudice debba pronunciare sentenza di non luogo a procedere nel caso in cui vi sia già stato giudizio per il medesimo fatto e con irrogazione di sanzioni che devono essere qualificate come "penali" alla luce della giurisprudenza della Corte E.D.U..

6.5. Con il quinto motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. c) ed e), cod. proc. pen., inosservanza dell'art. 33-sexies, cod. proc. pen., nonché manifesta illogicità della motivazione in relazione alla trasmissione degli atti al pubblico ministero da parte del GUP di Milano in data 08/06/2012.

Deduce che a seguito della modifica dell'imputazione da parte del pubblico ministero (da truffa aggravata ai danni dello Stato di cui all'art. 640, cpv., cod.

pen., a omessa presentazione della dichiarazione di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000) il giudice per l'udienza preliminare non avrebbe potuto restituirgli gli atti, ostandovi il chiaro disposto dell'art. 627, comma 1, cod. proc. pen., a mente del quale, in sede di rinvio, è preclusa ogni discussione sulla competenza, non potendo essere utilizzata, in senso contrario, la sentenza di questa Corte di cassazione n. 46772/2012 che aveva solo ritenuto non abnorme il provvedimento con il quale il GUP aveva disposto la restituzione degli atti al PM.

6.6. Con il sesto motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. e), cod. proc. pen., omessa motivazione in ordine all'eccezione di nullità dell'ordinanza pronunciata dal Tribunale di Milano il 14/12/2012 che aveva rigettato l'eccezione di nullità del decreto di citazione diretta a giudizio per violazione degli artt. 33, 178, comma 1, lett. a), 423, comma 2, e 552, comma 2, cod. proc. pen..

La Corte d'appello, deduce, ha totalmente ignorato l'eccezione di nullità dell'ordinanza in questione sollevata sul rilievo che il fatto contestato dal PM era del tutto nuovo e non avrebbe potuto essere contestato in sede di udienza preliminare in assenza del consenso dell'imputato.

6.7. Con il settimo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. c) ed e), cod. proc. pen., inosservanza dell'art. 415-*bis*, cod. proc. pen., per omesso avviso della conclusione delle indagini preliminari a seguito della modifica dell'imputazione, e manifesta illogicità della motivazione sul punto.

A seguito della restituzione degli atti, il pubblico ministero avrebbe dovuto emettere un nuovo avviso di conclusione delle indagini preliminari al fine di consentire lo svolgimento delle difese anche in quella fase.

La risposta fornita dalla Corte territoriale sull'eccezione puntualmente sollevata è illogica perché il reato di truffa è strutturalmente diverso da quello contestato.

Nella nuova prospettazione accusatoria, peraltro, il ruolo del Dolce Alfonso è del tutto diverso: concorrente nell'ipotizzato reato di truffa, autore diretto nel reato omissivo. E' diverso anche il tempo del commesso reato.

E' dunque illogica la motivazione della sentenza impugnata che si spinge a sostenere che il nuovo capo di imputazione costituisce, in realtà, una mera riproposizione giuridica degli stessi fatti già contestati.

Ma se così fosse, si sarebbe incorsi in una patente violazione dell'art. 649, cod. proc. pen., perché per quegli stessi fatti, il GUP aveva sentenziato il non luogo a procedere. Diversamente - e più correttamente ragionando - occorre ammettere la nullità del decreto di citazione diretta a giudizio non preceduto dall'avviso di cui all'art. 415-*bis*, cod. proc. pen..

6.8. Con l'ultimo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. c) ed e), cod. proc. pen., inosservanza dell'art. 603, cod. proc. pen., e manifesta illogicità della motivazione circa la mancata rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale.



Deduce, in premessa, che il Tribunale di Milano, con ordinanza del 6 marzo 2013, aveva revocato l'ammissione di alcuni testimoni della difesa chiamati a deporre sulle <<ragioni industriali, commerciali e finanziarie alla base dell'operazione, realizzata nel 2004, di ristrutturazione aziendale del gruppo Dolce & Gabbana e, nell'ambito della stessa, dell'operazione di cessione della proprietà dei marchi dagli stilisti alla neocostituita Gado Srl>>.

Lamenta, quindi, la sottrazione al processo di fatti decisivi che avrebbero potuto dimostrare l'assenza di qualsiasi intento elusivo nella costituzione della <<GADO S.r.l.>> e la sussistenza di reali esigenze di mercato ad essa sottese; fatti che, proprio perché ritenuti non provati dalla pur corposa documentazione prodotta in sede di merito, avrebbero dovuto a maggior ragione essere ulteriormente approfonditi attraverso le testimonianze proposte che, lungi dall'aver ad oggetto valutazioni, riguardavano fatti storici (riunioni, il loro oggetto, i progetti discussi). La rilevanza di tali testimonianze non poteva essere esclusa dal fatto che, secondo una valutazione *ex post*, tale riorganizzazione non aveva soddisfatto le sue ragioni extra fiscali.

7. Domenico Dolce e Stefano Gabbana articolano ventinove motivi di ricorso con richiesta di assegnazione alle Sezioni Unite di questa Corte per la speciale importanza di alcuni dei temi trattati e per il contrasto esistente tra le singole Sezioni in ordine alla risarcibilità del danno morale patito dalla pubblica amministrazione.

7.1. Con il primo motivo eccepiscono la nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 606, lett. c), cod. proc. pen., per erronea applicazione dell'art. 627, cod. proc. pen., in relazione al parametro indicato nella sentenza di rinvio di questa Suprema Corte per la determinazione della residenza di GADO.

La sentenza impugnata viola il principio di diritto espresso dalla sentenza di annullamento secondo il quale avrebbe dovuto prendersi in considerazione il luogo nel quale l'attività veniva effettivamente svolta, non quello nel quale venivano prese le decisioni (cd. *place of management*).

7.2. Con il secondo motivo eccepiscono la nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e), cod. proc. pen., per erronea applicazione degli artt. 5, d.lgs. n. 74 del 2000 e 73, T.U.I.R., nonché per manifesta illogicità della motivazione, con riferimento alla determinazione della residenza di GADO.

L'art. 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., deducendo, in aderenza ad esigenze di certezza del del diritto, ha privilegiato, ai fini della individuazione della residenza fiscale delle società, il luogo, oggettivamente meno instabile, della "*strategia realizzata*", piuttosto che quello della "*strategia pensata*".

Sicché, per l'esercizio 2005/2006 (l'unico che rileva in questa sede), sono gli stessi giudici territoriali a riconoscere, in modo contraddittorio rispetto alle

conclusioni assunte in violazione dell'art. 73, cit., che l'attività della GADO veniva svolta in Lussemburgo dalla dott.ssa Bergomi e dalla Bertinetti, in totale autonomia.

7.3. Con il terzo motivo eccepiscono la nullità della sentenza ai sensi dell'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., per erronea applicazione degli artt. 5, d.lgs. n. 74 del 2000 e 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., in relazione alla erronea attribuzione di fonte normativa all'art. 4 del Modello OCSE ed al relativo commentario.

Deducano che l'art. 73, T.U.I.R. costituisce l'unico parametro di riferimento applicabile alla fattispecie poiché la normativa OCSE non rientra tra le fonti di diritto. Il Modello OCSE, infatti, costituisce una raccomandazione non vincolante per gli Stati aderenti. L'Italia, peraltro, ha espressamente manifestato il proprio dissenso in ordine al criterio del "*key of management*", quale criterio esclusivo per individuare la sede di direzione di un ente, il che, a maggior ragione, esclude l'applicabilità dell'art. 4 del Modello OCSE.

7.4. Con il quarto motivo eccepiscono la nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., per violazione degli artt. 5, d.lgs. n. 74 del 2000 e 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., nonché per manifesta contraddittorietà della motivazione in ordine alla ritenuta sovrapposibilità tra la normativa nazionale e quella comunitaria.

Citando a sostegno alcune pronunce di questa Suprema Corte, i ricorrenti deducono ancora una volta la sola applicabilità dell'art. 73, T.U.I.R. e denunciano la contraddittorietà della motivazione della sentenza impugnata che, facendo mal governo dei principi espressi in sede di legittimità ed, in particolare, di una sentenza della Corte di cassazione in essa espressamente citata, hanno affermato la sostanziale sovrapposibilità dei criteri legali con quelli convenzionali di cui al citato Modello di Convenzione OCSE.

7.5. Con il quinto motivo eccepiscono, ai sensi degli artt. 606, lett. b) e c), e 627, comma 3, cod. proc. pen., la nullità della sentenza per erronea applicazione degli artt. 5, d.lgs. n. 74 del 2000 e 73, comma 5-bis, T.U.I.R., 2, comma 3, cod. pen., nonché per illogicità della motivazione, per aver dedotto la residenza italiana di GADO dalla modifica della composizione, nel 2007, del suo consiglio di amministrazione.

La Corte territoriale, affermano, ha tratto da una presunzione tributaria, introdotta successivamente ai periodi di imposta per i quali si procede, la prova, a fini penali, della domiciliazione fiscale effettiva di GADO in Italia, dopo aver peraltro contraddittoriamente dato atto che, a seguito delle modifiche introdotte con l'art. 73, comma 5-bis, T.U.I.R., quest'ultima aveva allargato il consiglio di amministrazione a componenti residenti in Lussemburgo.

7.6. Con il sesto motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per erronea applicazione degli artt. 5,



d.lgs. n. 74 del 2000 e 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., nonché per carenza assoluta della motivazione in relazione alla individuazione del luogo di produzione del reddito come parametro per la localizzazione della residenza fiscale di GADO.

La Corte di appello, richiamando l'art. 7 del modello OCSE, è incorsa nell'errore di assimilare il concetto di residenza fiscale con quello del luogo di produzione del reddito, lasciando intendere che il luogo di residenza di una società debba necessariamente coincidere con quello in cui essa ha il mercato di riferimento. L'affermazione è errata in diritto e in ogni caso contrasta con le risultanze probatorie del processo di merito. E' errata in diritto perché, anche secondo l'orientamento della Suprema Corte, non v'è alcun parallelismo tra residenza e mercato economico di riferimento. E' errata in fatto perché il mercato di riferimento di GADO era proprio il Lussemburgo; il reddito della società era infatti costituito dalle royalties ottenute dalla concessione in licenza dello sfruttamento del marchio che ne costituivano il corrispettivo. Altri e necessariamente diversi erano i luoghi dello sfruttamento del marchio che produceva un fatturato non riferibile a GADO.

7.7. Con il settimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per erronea applicazione degli artt. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, e 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., e 41 Cost., nonché per totale carenza della motivazione, in relazione alla libertà di stabilimento e di iniziativa economica ed al limite rappresentato dalle cd. <<costruzioni di puro artificio>>.

GADO, in conformità al suo statuto, si occupava della acquisizione di nuove partecipazioni e della titolarità di nuovi marchi, nonché dell'esercizio dei diritti ad essi connessi; in coerenza con le finalità statutarie aveva acquisito i marchi Dolce & Gabbana e ne aveva concesso lo sfruttamento alla <<Dolce & Gabbana S.r.l.>>, nel periodo di riferimento (2005/2006) si avvaleva della presenza fissa di una persona all'interno di un ufficio (l'ufficio marchi) e con il supporto dell'attività di segreteria fornito da Alter Domus (che si occupava della tenuta della contabilità) e della collaborazione, quanto alla redazione delle dichiarazioni annuali, della Price Waterhouse Coopers Lussemburgo.

GADO, dunque, aveva posto in essere un apparato adeguato al suo scopo societario, un apparato che, in altri casi analoghi, la Corte di Giustizia aveva ritenuto sufficiente a perseguire lo scopo societario ed espressione del diritto di libertà di stabilimento; un diritto che non è incompatibile con la legittima scelta di allocare una società in uno Stato ritenuto anche fiscalmente più vantaggioso.

A questo specifico tema - che costituisce il cuore centrale della vicenda - la Corte territoriale non ha fornito risposta, avendone implicitamente affermato l'irrelevanza alla luce dell'apodittica quanto tautologica affermazione secondo la quale la GADO era stata fittiziamente allocata in Lussemburgo.

7.8. Con l'ottavo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per violazione di legge nonché per mancanza e contraddittorietà della motivazione, con riferimento agli artt. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, e 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., e 23, comma 2, d.lgs. n. 30 del 2005, relativamente alla ripartizione di ruoli e competenze tra GADO e Dolce & Gabbana Srl.

Nell'affermare che GADO era stata costituita al solo fine di retrocedere i marchi senza alcun ulteriore spazio discrezionale in ordine alla loro gestione e nel trarne la conseguenza che si trattava di operazione finalizzata all'elusione fiscale, i giudici territoriali non solo non considerano che la società titolare del marchio non ha alcuna possibilità di incidere sullo sfruttamento che ne fa la licenziataria, ma, anzi, ripetono l'errore di porre al centro della questione la finalità dell'intera operazione piuttosto che concentrarsi sulla attività essenziale che GADO avrebbe dovuto svolgere e sul fatto che - come già detto - quel che conta è il luogo della <<strategia eseguita>>, non quello della <<strategia pensata>>.

7.9. Con il nono motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, e 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., nonché per omessa e totale contraddittorietà della motivazione in relazione alla valutazione di insussistenza del reato per l'anno di imposta 2005/2006.

I giudici distrettuali errano nel valutare le risultanze istruttorie sovrapponendo i due anni di imposta in contestazione (2004/2005 - 2005/2006), senza distinguerli tra loro sul piano probatorio. Essi infatti traggono dalle prove che hanno ad oggetto l'anno di imposta 2004 (assenza di personale in sede, le varie mail, i documenti e le testimonianze che hanno ad oggetto specialmente quel primo periodo) le medesime conclusioni relative anche all'anno 2005 benché contraddittoriamente essi stessi diano atto che in quell'anno la situazione era mutata con il distacco della dott.ssa Bergomi e poi con l'assunzione della Bertinetti. Così facendo, inoltre, i giudici territoriali incorrono anche nel vizio di omessa motivazione poiché estendendo la portata probatoria dei fatti che hanno ad oggetto l'anno di imposta 2004, anche all'anno di imposta 2005, omettono del tutto di motivare sulla sussistenza del reato anche per quest'ultima annualità.

7.10. Con il decimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, e 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., e per omessa e totale contraddittorietà della motivazione, nonché per travisamento del fatto, in relazione alla valutazione di sussistenza del reato per l'anno di imposta 2004/2005 anche sotto il profilo dell'elemento soggettivo.

Non v'è alcuna prova, affermano, della sussistenza del dolo specifico di evasione, né esso può essere tratto dalla fisiologica necessità di assestamento organizzativo che aveva riguardato il primo periodo di attività di GADO, impegnata, nei primi mesi di vita, in una fase di transizione (avviamento delle procedure di volturazione dei marchi) che, invece, avrebbe dovuto essere letta come espressione di una volontà del tutto contraria a quella di creare una realtà solo cartolare, finalizzata a trasferire i marchi in una cassaforte estera "occulta".

7.11. Con l'undicesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, e 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., in relazione all'art. 2082, cod. civ., e alla nozione civilistica di impresa.

L'equazione secondo la quale se una società non ha dipendenti presso la sede legale debba necessariamente considerarsi ivi non operativa non ha cittadinanza nel nostro ordinamento e nemmeno in sede comunitaria.

7.12. Con il dodicesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. c) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per erronea applicazione degli artt. 187, 190, 192 e 194, cod. proc. pen., nonché per totale carenza e contraddittorietà della motivazione, in relazione alla valutazione delle prove testimoniali e documentali.

I giudici territoriali hanno per un verso omesso la valutazione delle prove documentali e testimoniali che hanno ricostruito lo svolgimento effettivo dell'attività di tutela dei marchi in Lussemburgo, nonché la competenza e l'autonomia con cui le due *manager* l'hanno svolta; per altro verso l'affermazione secondo la quale il luogo nel quale veniva esercitata l'attività principale di GADO doveva identificarsi nell'Italia e che la Bergomi e la Bertinetti non erano dotate di alcuna reale autonomia operativa è frutto di travisamento della prova.

7.13. Con il tredicesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, e 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., nonché per carenza assoluta e contraddittorietà della motivazione per aver assimilato l'attività di coordinamento infragruppo alle ingerenze nell'esercizio dell'attività di GADO.

La sentenza impugnata non si è posta affatto il problema del rapporto tra società capo-gruppo (*holding*) e società che del gruppo fa parte. Il fatto che le decisioni più importanti fossero adottate dalla capo-gruppo appartiene alla fisiologia del rapporto di coordinazione e controllo che lega la controllata alla controllante. Il rapportarsi della Bergomi e della Bertinetti alla dott.ssa Ruella (peraltro amministratore di Gado) per l'adozione delle decisioni più importanti non solo non contraddice la fisiologia del rapporto ma lo conferma e ciò senza considerare che spesso gli incontri avvenivano in Lussemburgo. E' illogica e

contraddittoria la motivazione che da questi dati trae la conseguenza di una pretesa ingerenza dei manager italiani nell'attività della società lussemburghese.

7.14. Con il quattordicesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b), c) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per erronea applicazione degli artt. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, e 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., nonché degli artt. 187, 190, 192 e 194, cod. proc. pen., nonché per totale carenza e contraddittorietà della motivazione, in relazione alla affermata valenza sintomatica della tenuta della contabilità da parte di Alter Domus.

I giudici di merito hanno evidenziato che la società GADO non era dotata di una autonoma struttura deputata alla tenuta della contabilità. Da tale constatazione, che non incide affatto sulla effettività dell'attività svolta dalla Gado, essi fanno contraddittoriamente discendere la conseguenza della natura fittizia del suo domicilio fiscale. La circostanza che società, come GADO, si avvalgono del supporto logistico di imprese che forniscono questo specifico servizio, non è affatto inusuale; anzi, la presenza di personale di Alter Domus negli uffici di GADO, a supporto dell'attività della Bergomi prima e della Bertinetti poi, avrebbe dovuto indurre i giudici distrettuali a ritenere la adeguatezza della struttura lussemburghese.

7.15. Con il quindicesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b), c) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per erronea applicazione degli artt. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, e 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., nonché per totale carenza e contraddittorietà della motivazione, in relazione alla ritenuta valenza probatoria delle mail.

La Corte di appello ha valorizzato numerose comunicazioni via mail (gran parte delle quali riferite all'anno 2004) perché ritenute emblematiche del ruolo formale assunto da GADO. Il contenuto di quelle comunicazioni, in realtà, contrasta con il significato probatorio loro attribuito dai giudici territoriali e prova l'esatto contrario. Esse infatti dimostrano che i consigli di amministrazione si tenevano in Lussemburgo, che l'attività propria della Gado era disimpegnata in Lussemburgo con l'apporto della Bergomi (ivi trasferitasi dall'Italia) e della Bertinetti (che in Lussemburgo viveva già).

7.16. Con il sedicesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per erronea applicazione degli artt. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, e 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., nonché per totale carenza e contraddittorietà della motivazione, in relazione ai contratti stipulati con Motorola e Procter & Gamble.

Deducono, a tal fine, che la sentenza di primo grado aveva fatto leva sulla stipula dei due contratti con Motorola e Procter & Gamble per dedurre la prova della sussistenza del reato e del concorso in esso dei due stilisti.

Benché sull'errata lettura probatoria di tale dato fosse stato sollevato specifico motivo di appello, la Corte territoriale ha ritenuto l'irrilevanza della questione alla luce degli altri dati probatori già disponibili.

Senonché, subito dopo aver liquidato la questione bollandola come irrilevante, la Corte di appello ha affermato che il contratto con Motorola, ancorché concluso con GADO, era stato discusso e gestito da Minoni e Ruella, come se questo fatto potesse provare la residenza italiana della società.

7.17. Con il diciassettesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., nullità della sentenza per erronea applicazione degli artt. 110, cod. pen., 5, d.lgs. n. 74 del 2000, nonché per totale assenza e manifesta illogicità della motivazione, con riferimento all'asserito concorso nel reato.

Il reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000 è reato omissivo, istantaneo, proprio. Si consuma alla scadenza dell'obbligo di presentazione della dichiarazione, non un momento prima; non rilevano, pertanto, le condotte poste in essere in precedenza che non abbiano alcun collegamento diretto e causale con la specifica omissione, tanto meno può averlo la mera consapevolezza, da parte dell'extraneus che non rivesta posizioni di garanzia, dell'esistenza del progetto di riorganizzazione aziendale o la sua intima adesione all'altrui proposito criminoso. I giudici distrettuali, invece, con motivazione del tutto insufficiente ritengono tale consapevolezza elemento sufficiente a fondare una sentenza di condanna a titolo di concorso nel reato di cui all'art. 5, d.lgs. 74/2000, senza porsi il problema - squisitamente giuridico, pur sollevato nei motivi di appello - dei requisiti strutturali che la condotta di concorso nel reato omissivo proprio istantaneo deve avere per differenziarsi dalla mera connivenza. Occorre, cioè, che l'estraneo istighi, sul piano morale, l'inadempimento dell'obbligo assumendo, a tal fine, un ruolo attivo; ruolo che la rubrica, peraltro, aveva anche ipotizzato (attribuendo ai due stilisti il ruolo di amministratori di fatto della GADO) tracciando un tema accusatorio di fatto abbandonato dallo stesso pubblico ministero e del tutto negletto (e comunque inesplorato) nel corso della fase di merito.

7.18. Con il diciottesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per erronea applicazione degli artt. 110, cod. pen., 5, d.lgs. n. 74 del 2000, nonché per totale assenza e manifesta illogicità della motivazione per aver dedotto il concorso degli stilisti dalla mera conoscenza del progetto di costituzione di GADO.

I ricorrenti riprendono il tema aperto con il diciassettesimo motivo, affermando che la conoscenza del progetto di riorganizzazione aziendale, in assenza di prova su comportamenti attivi di tipo istigatorio volti a far sì che chi vi è tenuto non adempia all'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi, non

possa fondare una condanna per concorso nel reato omissivo proprio contestato al legale rappresentante di Gado.

La conoscenza del progetto non prova il concorso nella successiva fase esecutiva.

7.19. Con il diciannovesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per erronea applicazione degli artt. 110, cod. pen., 5, d.lgs. n. 74 del 2000, 73, T.U.I.R., nonché per manifesta illogicità della motivazione in ordine alla mera conoscenza del progetto di costituzione di GADO.

Sviluppando ulteriormente il precedente motivo, i ricorrenti ribadiscono la necessità che l'apporto causale debba riguardare la fase realizzativa dell'attività e non quella progettuale e ciò anche in conformità all'art. 73, T.U.I.R., che impone, appunto, di focalizzare l'attenzione sul luogo in cui essa viene eseguita.

7.20. Con il ventesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per erronea applicazione degli artt. 110, cod. pen., 5, d.lgs. n. 74 del 2000, nonché per illogicità della motivazione per aver erroneamente applicato i principi di diritto espressi dalla giurisprudenza sulla diversa e non conferente fattispecie di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000.

La diversità strutturale tra i reati omissivi propri e i reati commissivi propri rende illogica l'applicazione alla fattispecie in esame dei principi giurisprudenziali in tema di concorso nei reati commissivi propri e che, nello specifico caso scrutinato da questa Corte ed utilizzato nella sentenza impugnata, si erano alimentati, sul piano fattuale, di una affermata gestione di fatto dell'attività sociale che invece è stata esclusa, nel presente processo, in capo ai due stilisti.

7.21. Con il ventunesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., nullità della sentenza per erronea applicazione degli artt. 110, cod. pen., 5, d.lgs. 74/2000, 41 Cost., nonché per manifesta illogicità della motivazione per aver posto alla base dell'affermazione del concorso degli stilisti un preteso abuso della libertà di stabilimento.

Il beneficio fiscale ricavato dai due stilisti che, secondo la Corte territoriale, costituisce elemento di prova a loro carico del concorso nel reato, non li riguarda poiché, invece, con il trasferimento della titolarità dei marchi essi hanno semmai perso una fonte di reddito a fronte di alcun reale beneficio, come riconosciuto anche dalla Agenzia delle Entrate in sede di accertamento e dalla stessa sentenza impugnata. Non è dunque coerente affermare da un lato che non vi sia stato alcun cambiamento sostanziale nella titolarità dei marchi, dall'altro riconoscere all'operazione connessa al loro trasferimento una reale efficacia innovativa risoltasi senza alcun reale beneficio fiscale a favore dei due stilisti.

E' inoltre contraddittoria la sentenza censurata che da un lato sostiene la sussistenza dell'elusione fiscale, dall'altro afferma che il reato di omessa dichiarazione costituisce ipotesi di violazione diretta dell'onere fiscale.

7.22. Con il ventiduesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per erronea applicazione degli artt. 110, cod. pen., 5, d.lgs. n. 74 del 2000, 25 Cost., nonché per omessa e manifesta illogicità della motivazione, per aver fondato il concorso di persone nel reato sull'asserito beneficio fiscale.

Il beneficiario economico di un reato proprio commesso da terzi non concorre per ciò solo nel reato del soggetto qualificato, è necessaria la prova di un contributo effettivo e causalmente rilevante all'azione del reo. Diversamente, la fattispecie criminosa dilaterrebbe oltremodo i suoi confini applicativi, fino ad includervi condotte ritenute atipiche dallo stesso legislatore (si citano i casi della bancarotta preferenziale, dell'abuso d'ufficio, dell'indebita restituzione dei conferimenti, dell'illegale ripartizione degli utili; tutti casi in cui il beneficiario dell'azione non risponde a titolo di concorso necessario).

7.23. Con il ventitreesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per erronea applicazione degli artt. 110, cod. pen., 5, d.lgs. n. 74 del 2000, 25 Cost., nonché per omessa e manifesta illogicità della motivazione, per aver attribuito al beneficio fiscale una rilevanza probatoria non prevista dall'ordinamento.

Viola i principi in tema di concorso di persone nel reato ed è illogico il ragionamento che fonda sul "*cui prodest*" la prova del concorso nel reato dei due stilisti, tanto più se a supportare tale ragionamento si citano sentenze di questa Corte che riguardano fatti non sovrapponibili a quello oggetto del presente processo. E' un dato di fatto, invece, che i due stilisti vollero sì la creazione in Lussemburgo della società GADO, ma da ciò non è possibile sostenere che essi ne vollero anche la fittizietà sol perché beneficiari dei vantaggi fiscali derivanti dalla sua collocazione estera.

7.24. Con il ventiquattresimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per erronea applicazione degli artt. 110, cod. pen., 5, d.lgs. n. 74 del 2000, nonché per omessa e manifesta illogicità della motivazione, in relazione all'elemento soggettivo del reato.

I giudici territoriali fondano la prova del dolo sulla conoscenza, da parte degli imputati, del progetto di costituzione della nuova società lussemburghese.

Tale conoscenza non esaurisce la prova del dolo specifico di evasione, semmai potrebbe dimostrare il dolo di elusione. I giudici distrettuali, infatti, avrebbero dovuto spiegare in base a quali ulteriori elementi potesse affermarsi che i ricorrenti erano a conoscenza anche dell'obbligo di depositare in Italia le dichiarazioni dei redditi e della natura fittizia della sede estera di GADO.

7.25. Con il venticinquesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per manifesta illogicità della motivazione, ancora in relazione all'elemento soggettivo del reato.

I due stilisti operano in un campo del tutto diverso da quello proprio di GADO, sicché essi non erano neppure a conoscenza delle circostanze circa il luogo di effettiva operatività di quest'ultima.

7.26. Con il ventiseiesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per erronea applicazione degli artt. 110 e 43, cod. pen., 5, d.lgs. n. 74 del 2000, nonché per omessa e manifesta illogicità della motivazione, per aver motivato in ordine al preteso elemento soggettivo con l'assunto per cui "non è credibile" che i due stilisti non sapessero.

Il fatto di essere figure di riferimento di una casa di moda non è argomento sufficiente per affermare la consapevolezza, da parte del soggetto apicale, di tutto ciò che accade all'interno del gruppo stesso. E' argomento che sottende il principio secondo il quale "non poteva non sapere", già da tempo bollato come illogico e rifiutato dalla giurisprudenza di legittimità come strumento di prova del concorso nel reato.

7.27. Con il ventisettesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per erronea applicazione degli artt. 110 e 43, cod. pen., 5, d.lgs. n. 74 del 2000, nonché per omessa e manifesta illogicità della motivazione, con riferimento al tema dell'affidamento ed a quello della autonoma personalità giuridica della società.

I giudici distrettuali hanno affermato che il contribuente resta sempre il soggetto deputato all'adempimento degli obblighi tributari, anche quando deleghi ad altri le relative incombenze o si avvalga della consulenza di esperti e che l'affidare la cura ad altri dei propri affari non esime dall'obbligo di fornire le direttive alle quali deve conformarsi l'attività del delegato.

Tali affermazioni - che introducono profili di responsabilità nuovi, non esaminate nemmeno in primo grado e che adombrano un rimprovero a titolo colposo - sono errate in fatto e in diritto perché gli imputati non erano e non sono i contribuenti obbligati alla dichiarazione annuale omessa (essendolo GADO) e perché le consulenze di cui si sono avvalsi non riguardavano la gestione della società contribuente, ma l'intera ristrutturazione societaria, operazione ad essi consigliata e da essi non proposta. Essi, nell'accettare la riorganizzazione del gruppo, avevano fatto affidamento sull'operato di professionisti che riscuotevano la loro massima fiducia e che, a loro volta, si erano rivolti a professionisti esterni al gruppo per la realizzazione di un obiettivo che andava oltre le loro capacità tecniche di comprensione dei tecnicismi necessari a realizzare le esigenze sottese la necessità del trasferimento del marchio.

7.28. Con il ventottesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per indebita applicazione agli illeciti tributari della circostanza aggravante di cui all'art. 61, n. 7, cod. pen., ed indebito giudizio di bilanciamento con le circostanze attenuanti generiche.

Il sistema chiuso ed autosufficiente degli illeciti tributari non consente l'applicabilità delle circostanze comuni che aggravano o attenuano la pena in conseguenza del maggiore o minor danno patrimoniale eventualmente arrecato con le singole condotte. Di conseguenza non può ritenersi applicabile la circostanza aggravante di cui all'art. 61, n.7, nè, di conseguenza, è consentito bilanciare con essa le circostanze attenuanti generiche.

In ogni caso, ed in subordine, quand'anche volesse ipotizzarsi la astratta applicabilità dell'aggravante *de qua*, essa avrebbe dovuto soccombere di fronte alle circostanze attenuanti generiche in considerazione dell'integrale pagamento del debito tributario. Circostanza, quest'ultima, sulla quale la Corte territoriale, ancorché sollecitata, ha omesso ogni tipo di valutazione.

7.29. Con il vintovesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per mancanza, contraddittorietà ed evidente illogicità della motivazione, nonché per inosservanza o erronea applicazione della legge penale, in ordine alle statuizioni civili.

Sul generale rilievo che a favore della pubblica amministrazione non è configurabile alcun danno morale risarcibile che non derivi da uno specifico illecito consumato da un proprio dipendente, i ricorrenti eccepiscono che, in ogni caso, il danno riconosciuto dai giudici di merito a favore dell'Agenzia delle Entrate è di tipo patrimoniale, non altrimenti potendo essere qualificato il danno derivante dal dispendio di risorse e di qualificata applicazione di energie necessari per il recupero dell'imposta.

7.30. Il 3 ottobre 2014 i due imputati hanno depositato memoria scritta per l'ulteriore illustrazione dei temi già ampiamente sviluppati con il ricorso.

8. Giuseppe Emanuele Cristiano Minoni articola quattro motivi di ricorso con richiesta di assegnazione alle Sezioni Unite di questa Corte.

8.1. Con il primo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., l'erronea applicazione degli artt. 110, cod. pen., 5, d.lgs. n. 74 del 2000, nonché carenza e contraddittorietà della motivazione con riferimento al suo concorso nel reato.

Deduce, al riguardo, di aver ricoperto la funzione di Direttore Amministrazione e Finanza del Gruppo e di non aver mai rivestito alcuna carica di amministratore delle società del gruppo, tantomeno in GADO.

Lamenta, quindi, che secondo i Giudici di merito sarebbe sufficiente prendere parte ad una qualsiasi attività antecedente il fatto tipico (nella specie la

partecipazione al riassetto societario del gruppo) per rispondere di concorso nel reato di natura omissiva propria. Sicché non sarebbe necessario un contributo all'omissione per concorrere nel reato contestato ma sarebbe sufficiente, sempre secondo i Giudici milanesi, contribuire <<all'apparato organizzativo in termini di esterovestizione di GADO>>.

Richiamando giurisprudenza di questa Suprema Corte (in particolare, Sez. U, n. 33748 del 12/07/2005, Mannino e Sez. U, n. 25191 del 27/02/2014, Iavarazzo), ribadisce la necessaria funzione selettiva che il fatto tipico opera delle condotte che, secondo un giudizio "ex post", hanno efficienza causale nella produzione dell'evento lesivo.

Nel caso di specie, si tratta di un reato omissivo proprio che consiste nell'omessa presentazione della dichiarazione fiscale nel termine previsto dalla legge da parte chi vi è obbligato.

Il concorso, dunque, non può che essere di natura psichica (mediante istigazione o accordo, oppure minacce) e deve coinvolgere la (sola) decisione di non compiere l'azione doverosa, pena l'alterazione del modello legale di concorso di persone nel reato omissivo proprio che si otterrebbe sostituendo alla fattispecie tipica un fatto storico ad essa estraneo, privo di efficienza causale ed irrilevante rispetto alla scelta del legale rappresentante della società di non presentare la dichiarazione.

E' in ogni caso impossibile - prosegue - configurare, sul piano logico, prima ancora che giuridico, un concorso di persone in un reato omissivo proprio mediante un contributo materiale.

8.2. Con il secondo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., l'erronea applicazione degli artt. 43 e 110, cod. pen., e mancanza di motivazione in ordine all'elemento soggettivo del reato.

Riprendendo, sotto il diverso profilo dell'elemento soggettivo del reato, i temi già sviluppati con il primo motivo, evidenzia l'errore in cui cade la Corte di appello secondo la quale il dolo di concorso nel reato omissivo proprio, connotato da dolo specifico, si esaurisce nella mera e generica conoscenza dell'antefatto, nel caso in esame dell'organizzazione del gruppo, senza che sia sufficiente la conoscenza effettiva (e non la conoscibilità) della specifica condotta omissiva contestata, la consapevolezza dello scopo perseguito dall'autore principale e la volontà di contribuire all'omissione. Temi di indagine, questi ultimi, del tutto negletti dalla Corte di appello, perché assorbiti da una interpretazione delle norme sul concorso di persone nel reato di fatto ispirata alla logica del "*in re illicita versari*" e ad una responsabilità di posizione contrarie al principio di responsabilità penale canonizzato dall'art. 27, Cost., e dalla stessa giurisprudenza di questa Suprema Corte (Sez. U, n. 38343 del 24/04/2014, Espenhahn).

8.3. Con il terzo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., l'indebita applicazione agli illeciti penali tributari della circostanza aggravante comune di cui all'art. 61, n. 7), cod. pen.

Riprendendo gli argomenti già sollevati da Domenico Dolce e Stefano Gabbana con il loro ventottesimo motivo di ricorso, il Minoni contesta l'applicabilità ai reati fiscali dell'aggravante comune di cui all'art. 61, n. 7, cod. pen. con conseguente inoperatività del bilanciamento con le circostanze attenuanti generiche di cui all'art. 62-bis, cod. pen..

8.4. Con il quarto motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., l'inosservanza delle norme che disciplinano il risarcimento del danno da reato, nonché mancanza, contraddittorietà ed evidente illogicità della motivazione in ordine alle statuizioni civili.

Anche il Minoni, come già Domenico Dolce e Stefano Gabbana, eccepisce la natura patrimoniale, e non morale, del danno liquidato a favore dell'Amministrazione Finanziaria.

9. Luciano Patelli articola 16 motivi di ricorso con richiesta di assegnazione alle Sezioni Unite di questa Corte.

9.1. Con il primo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. c) ed e), cod. proc. pen., l'inosservanza dell'art. 125, comma 3, cod. proc. pen., nonché vizio di motivazione (motivazione meramente apparente) in relazione all'art. 597, cod. proc. pen..

Denuncia che la sentenza impugnata è stata redatta in buona parte con la tecnica del << copia-incolla >>, sicché i giudici distrettuali si sono sottratti all'onere di fornire specifiche risposte alle altrettanto specifiche doglianze sollevate in ordine ai seguenti argomenti e temi di prova:

i) i requisiti di effettività dell'operazione, da lui pretesi anche per iscritto con lettera del 29/06/2004, l'esame del cui contenuto era stato sollecitato in sede di appello ma che è stato del tutto omesso dai giudici distrettuali;

ii) la sua estraneità alla fase operativa e gestionale di GADO, documentata dalle numerose mail, nessuna delle quali a lui indirizzata, superata dalla Corte di appello con affermazioni che ripetono pedissequamente quelle contenute nella sentenza di primo grado;

iii) la disomogeneità dei dati utilizzati dal giudice di prime cure (la percentuale di tassazione imposta alla società in Lussemburgo rispetto a quella subita dagli stilisti in sede di liquidazione dei dividendi in Italia) tale da annullare i vantaggi fiscali che, secondo il Tribunale di Milano, avrebbero costituito il fine esclusivo della collocazione di GADO in Lussemburgo.

9.2. Con il secondo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., l'inosservanza o l'erronea applicazione degli artt. 110, cod. pen.,



e 5, d.lgs. n. 74 del 2000, nonché l'omessa o comunque insufficiente motivazione sul punto e chiede la rimessione del ricorso alle Sezioni Unite per la particolare importanza della questione.

La Corte di appello affronta in modo insufficiente e inadeguato il tema di diritto posto dalla natura omissiva, istantanea e propria del reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, tema risolto dai giudici territoriali attraverso il mero richiamo a due pronunce giurisprudenziali (in tema di concorso del committente nel reato di omessa denuncia di opere in conglomerato cementizio, reato proprio del costruttore, e del concorso nel reato di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000) che, oltre a non essere adatte alla peculiarità del reato a lui contestato, non sono sufficienti a sciogliere il nodo centrale circa la natura del contributo causale dell'*extraneus* all'azione dell'*intraneus* che, secondo l'unanime dottrina e la poca giurisprudenza che si è espressa sul punto, deve consistere in un apporto di natura morale.

Tanto premesso, osserva che non v'è alcuna prova del suo concorso morale nel fatto tipico proprio del legale rappresentante di GADO. I giudici di merito hanno ritenuto di poterlo evincere dalla sua conoscenza tecnica della materia e dalla sua affermata professionalità, dalla sua ideazione del progetto di riorganizzazione del gruppo, ma si tratta di prova presuntiva che valorizza fatti storici anteriori al fatto tipico, in quanto tali irrilevanti, e non idonei a provare il concorso morale nel delitto di omessa presentazione, in Italia, della dichiarazione dei redditi conseguiti da GADO.

Data la peculiarità e l'importanza della questione il ricorrente ne sollecita la rimessione alle Sezioni Unite di questa Corte affinché delineino le condizioni e i limiti del concorso di persone nel reato omissivo proprio di cui all'art. 5, d.lgs., n. 74 del 2000.

9.3. Con il terzo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., l'inosservanza o l'erronea applicazione degli artt. 110, cod. pen., e 5, d.lgs. n. 74 del 2000, nonché vizio di motivazione in ordine al concorso nel reato.

Sviluppando il tema già proposto con il primo ed il secondo motivo, eccepisce il travisamento delle prove sulle quali si fonda l'affermazione della sua responsabilità a titolo concorsuale. Deduce, al riguardo, che il suo progetto di riorganizzazione del gruppo prevedeva che GADO fosse realmente operativa in Lussemburgo (come da missiva del 29/06/2004, già citata in relazione al primo motivo di ricorso, e le ulteriori prove documentali e dichiarative citate e allegare al ricorso); non può perciò rispondere delle modalità, dissonanti dalle sue provate intenzioni, con le quali sarebbe stato realizzato.

Non è logico dedurre dalla missiva del giugno 2004, successiva alle operazioni di ristrutturazione del gruppo, che la richiesta di effettività

dell'operazione non fosse stata effettuata prima; tanto più se tale deduzione non trova conforto in precisi apporti testimoniali di segno contrario.

Inoltre: i) egli aveva dismesso l'incarico di consulente di GADO Sarl subito dopo la consegna del progetto al cliente; ii) tale ruolo non è dimostrabile dalle e-mail citate dai giudici di merito, nessuna delle quali indirizzata a lui e certamente non quelle aventi ad oggetto la gestione della società; iii) non aveva mai proposto né indicato al gruppo di avvalersi della domiciliazione di Alter Domus, società alla quale si era appoggiato inizialmente solo per portare a compimento il proprio incarico; iv) egli non si è mai ingerito, né aveva le competenze per farlo, nella gestione di GADO; v) alcuna incidenza può avere, in tema di concorso nello specifico reato a lui contestato, la vicenda relativa alla valutazione del marchio effettuata da società da lui conosciuta.

9.4. Con il quarto motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., l'inosservanza o l'erronea applicazione dell'art. 49 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea in relazione all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000.

La costituzione in Lussemburgo di una società per poter godere del miglior regime fiscale ivi esistente è espressione di una scelta legittima e conforme alla libertà di stabilimento prevista dall'art. 49 TFUE. L'unica condizione richiesta, l'effettivo esercizio dell'attività economica nello Stato in cui l'impresa viene stabilita, era stata espressamente indicata dal Patelli al cliente.

9.5. Con il quinto motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., inosservanza o erronea applicazione degli artt. 627, cod. proc. pen., 73, comma 3, T.U.I.R. e 5, d.lgs. n. 74 del 2000.

Il ricorrente richiama sul punto gli stessi argomenti di diritto già sviluppati da Alfonso Dolce, Domenico Dolce e Stefano Gabbana.

9.6. Con il sesto motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., l'inosservanza o l'erronea applicazione degli artt. 832, cod. civ., 23, d.lgs. n. 30 del 2005, 2947, cod. civ., e 5, d.lgs. n. 74 del 2000, nonché vizio di travisamento della prova.

Riproponendo gli argomenti di diritto già trattati in ordine alla "esterovestizione" di GADO, deduce che la fittizietà della sede è stata tratta da circostanze irrilevanti (come la tenuta della contabilità da parte di Alter Domus) e dal travisamento delle risultanze probatorie acquisite nel corso del processo dalle quali è emerso che la dott.ssa Bergomi e la dott.ssa Bertinetti agivano in piena libertà decisionale e con ampia autonomia di spesa.

Tale travisamento delle prove è a sua volta frutto: i) della errata confusione della proprietà del marchio e la sua tutela (facente capo a GADO Sarl) con il suo sfruttamento (facente capo alla licenziataria). La titolarità del marchio può legittimamente estrinsecarsi nella concessione di licenza del marchio stesso, come del resto avevano fatto in precedenza i due stilisti che non si erano mai

occupati dello sfruttamento, coerentemente a quanto previsto dagli artt. 832, cod. civ., e 23, d.lgs. n. 30 del 2005; ii) della mancata considerazione che, in ogni caso, l'attività di coordinamento e direzione delle imprese del gruppo costituisce evenienza fisiologica nei rapporti infragruppo e non può essere valorizzata quale prova della natura fittizia di GADO.

9.7. Con il settimo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. d), cod. proc. pen., la mancata assunzione di prove decisive.

Il ricorrente riprende le doglianze già articolate da Alfonso Dolce nel settimo motivo di ricorso, lamentando l'ingiusta sottrazione al processo del patrimonio di conoscenza che i testimoni esclusi avrebbero potuto apportare in tema di ragioni della riorganizzazione del gruppo e dell'effettività dell'attività svolta presso la GADO.

9.8. Con l'ottavo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., l'inosservanza o l'erronea applicazione degli artt. 533 e 627, cod. proc. pen., 27, comma 2, Cost., 6, comma 2, Convenzione E.D.U., in relazione all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000.

Deduce, in particolare, l'illegittimo ricorso alle presunzioni tributarie per affermare la sua responsabilità in violazione sia dei principi affermati dalla sentenza del 28/02/2012 con la quale questa Corte Suprema aveva annullato la sentenza del GUP di Milano, che della presunzione di non colpevolezza imposta quale canone di giudizio a livello nazionale dall'art. 27 Cost., e sovranazionale dall'art. 6, Convenzione E.D.U..

I giudici di merito, nel ritenere la esterovestizione di GADO, hanno valorizzato gli stessi elementi presuntivi utilizzati in sede di accertamento fiscale, senza l'apporto di alcun ulteriore elemento probatorio.

9.9. Con il nono motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., l'inosservanza o erronea applicazione dell'art. 8, comma 1, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, in relazione all'art. 5, d.lgs. 74/2000 e 158, cod. pen..

Il termine ultimo per la presentazione della dichiarazione IVA 2005 scadeva il 31 ottobre 2006, giusto l'art. 8, comma 1, d.P.R. 322/88, con inizio di decorrenza della prescrizione dal 29 gennaio 2007, con conseguente maturazione del termine alla data del 29 luglio 2014.

9.10. Con il decimo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) e lett. e), cod. proc. pen., inosservanza o erronea applicazione dell'art. 133, cod. pen. e vizio di motivazione in relazione all'art. 132, cod. pen..

La pena inflitta è decisamente rigorosa ma non accompagnata da un'altrettanto rigorosa motivazione, in quanto affidata ad una sorta di valutazione di gravità *in re ipsa* dell'intera operazione che non supera uno standard minimo motivazionale necessario a supportare una condanna così severa. Inoltre tale gravità sconta l'incoerenza con il diverso metro di giudizio

adottato nei confronti dei coimputati Minoni e Ruella, beneficiari di un trattamento sanzionatorio più mite sol perché non hanno ricevuto alcun vantaggio diretto dalla complessiva operazione, laddove non si comprende quale diverso vantaggio egli ne abbia tratto. Alcuni rilievi, inoltre, è stato dato all'intensità del dolo e al buon comportamento processuale tenuto nel corso delle indagini e del processo.

9.11. Con l'undicesimo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) e lett. e), cod. proc. pen., l'inosservanza o l'erronea applicazione degli artt. 61, n. 7, 62-bis, cod. pen., 13, d.lgs. n. 74 del 2000 e vizio di motivazione sul punto.

Sul solco dell'eccezione sollevata da Domenico Dolce e Stefano Gabbana con il loro ventottesimo motivo di ricorso, anche il Patelli contesta l'applicabilità ai reati fiscali della circostanza aggravante comune di cui all'art. 61, n. 7, cod. pen. con conseguente inoperatività del bilanciamento con le attenuanti generiche di cui all'art. 62-bis, cod. pen.

E' inoltre censurabile, perché frutto di travisamento della prova, la decisione della Corte territoriale di escludere la sussistenza della circostanza attenuante di cui all'art. 13, d.lgs. 74/2000, come già aveva fatto il Giudice di primo grado.

9.12. Con il dodicesimo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) e lett. e), cod. proc. pen., l'inosservanza o l'erronea applicazione degli artt. 185, cod. pen., 2059, cod. civ., e vizio di motivazione sul punto.

Come già evidenziato dai ricorrenti Domenico Dolce e Stefano Gabbana, anche il Patelli eccepisce la sostanziale natura patrimoniale del danno risarcito all'Agenzia delle Entrate a titolo di danno morale.

9.13. Con il tredicesimo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. c), cod. proc. pen., la nullità dell'ordinanza dibattimentale emessa all'udienza del 14/12/2012 con la quale è stata rigettata l'eccezione di nullità dell'ordinanza del 08/06/2012 con la quale il GUP di Milano aveva disposto la trasmissione degli atti al PM ai sensi dell'art. 33-sexies, cod. proc. pen.

Il GUP, a seguito della sentenza di questa Corte che aveva rigettato il ricorso per abnormità avverso detta ordinanza, avrebbe dovuto attenersi alla competenza funzionale non più derogabile ai sensi dell'art. 627, cod. proc. pen., e trattare il processo in sede di udienza preliminare. La trasmissione degli atti al PM ha privato gli imputati del diritto di difendersi in una fase del processo di merito. In ogni caso, la motivazione fornita dalla Corte è del tutto apparente poiché non dà conto delle ragioni per le quali ha inteso disattendere l'eccezione.

9.14. Con il quattordicesimo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. c), cod. proc. pen., la nullità dell'ordinanza dibattimentale emessa all'udienza del 14/12/2012 in relazione agli artt. 522 e 178, comma 1, lett. c), cod. proc. pen..

La radicale trasformazione della contestazione, in fatto e in diritto, operata dal PM a seguito dell'annullamento della sentenza di non luogo a procedere



originariamente emessa per il reato di truffa aggravata, imponeva, una volta trasmessigli gli atti ai sensi dell'art. 33-*sexies*, cod. proc. pen., l'emissione di un nuovo avviso di conclusione indagini ai sensi dell'art. 415-*bis*, cod. proc. pen.. L'omissione di tale avviso ha comportato la nullità del decreto di citazione diretta a giudizio e dell'intero giudizio che ne è seguito.

9.15. Con il quindicesimo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. c), cod. proc. pen., la nullità dell'ordinanza dibattimentale emessa all'udienza del 14/12/2012 con la quale è stata rigettata l'eccezione di nullità del decreto di citazione a giudizio sollevata in relazione alla genericità e indeterminatezza del capo di imputazione.

La rubrica richiama la norma antielusiva di cui all'art. 37-*bis*, comma 3, lett. b), d.P.R. 600/73 che, tuttavia, prevede a sua volta tre distinte tipologie di operazioni elusive. Sia il Tribunale che la Corte di appello, pur dopo aver rigettato l'eccezione di genericità del capo di imputazione tempestivamente sollevata dai difensori, hanno dovuto riconoscere l'inconferenza, a fini accusatori, di detta norma, così dando atto dell'effettiva natura fuorviante del suo richiamo nella rubrica.

9.16. Con il sedicesimo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) e c), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per difetto di correlazione con l'accusa.

E' la stessa sentenza impugnata, insieme con quella di primo grado, a dare atto che la vicenda non attiene all'elusione dell'imposta ma alla sua evasione. Sicché, una volta affermata l'evasione d'imposta, i Giudici di merito non avrebbero potuto condannare gli imputati, se non a prezzo della violazione degli artt. 521 e 522, cod. proc. pen., e del dovere di attenersi ai principi espressi da questa Corte di cassazione in sede di annullamento con rinvio.

10. Cristiana Ruella articola 5 motivi di ricorso con richiesta di assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite di questa Corte.

10.1. Con il primo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) e c), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per violazione ed erronea applicazione degli artt. 627, cod. proc. pen., 5, d.lgs. n. 74 del 2000, 73, commi 3 e 4, T.U.I.R..

10.2. Con il secondo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b), c) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per violazione ed erronea applicazione degli artt. 43, cod. pen., e 5, d.lgs. n. 74 del 2000, nonché difetto di motivazione sul punto.

10.3. Con il terzo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., la nullità della sentenza per violazione ed erronea applicazione degli artt. 110, cod. pen., e 5, d.lgs. n. 74 del 2000, nonché difetto di motivazione sul punto.

10.4. Con il quarto eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b) ed e), cod. proc. pen., nullità della sentenza per violazione ed erronea applicazione degli artt. 43 e 110, cod. pen., e difetto di motivazione sul punto.

10.5. Con il quinto eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., nullità della sentenza per violazione ed erronea applicazione degli artt. 61, n. 7, cod. pen., e 5, d.lgs. n. 74 del 2000.

I temi difensivi sviluppati dalla Ruella sono identici a quelli sin qui già esposti in sede di illustrazione dei ricorsi degli altri imputati.

Il primo motivo, infatti, deduce la violazione dell'art. 627, cod. proc. pen., perché la Corte di appello (e prima ancora il Tribunale di Milano) ha applicato alla fattispecie in esame una disposizione di fonte non legislativa (art. 4, Mod. OCSE) diversa da quella, di fonte legislativa (l'art. 73, commi 3 e 4, d.P.R. n. 917 del 1986), indicata da questa Suprema Corte in sede di annullamento della sentenza del Giudice per l'udienza preliminare, quale unica e specifica norma di riferimento per individuare la residenza fiscale della società, non interpretabile in senso analogico mediante il richiamo a norme convenzionali per estendere l'ambito applicativo dell'obbligo penalmente sanzionato dall'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000.

Il secondo, il terzo ed il quarto motivo riguardano l'elemento soggettivo del reato contestato (in ordine alla effettiva consapevolezza della residenza italiana di GADO e all'erroneo riferimento a circostanze di fatto antecedenti la specifica condotta punibile) ed il concorso nello stesso (ritenuto dai Giudici in base a condotte positive estranee al fatto tipico omissivo e ad esso precedenti).

Il quinto riprende gli stessi argomenti sviluppati anche dagli altri ricorrenti in ordine alla inapplicabilità al reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, della circostanza aggravante comune di cui all'art. 61, n. 7, cod. pen..

CONSIDERATO IN DIRITTO

11. I ricorsi sono fondati.

12. Devono essere preliminarmente esaminate le eccezioni di natura processuale sollevate da Alfonso Dolce con il quinto, sesto e settimo motivo, e da Luciano Patelli con il quattordicesimo, quindicesimo e sedicesimo motivo.

A tal fine è necessario ripercorrere l'iter processuale della vicenda.

12.1. Il Pubblico Ministero aveva inizialmente esercitato l'azione penale nei confronti degli odierni imputati per i reati di: a) concorso in truffa continuata consumata ai danni dello Stato, di cui agli artt. 110, 81, cpv., 640, cod. pen., contestata a tutti gli imputati; b) dichiarazione infedele di cui all'art. 4, d.lgs. 10



marzo 2000, n. 74, contestata sia a Dolce Domenico (capo B) che a Gabbana Stefano Silvio (capo C).

In particolare era stato contestato a tutti gli imputati di aver, con i seguenti artifici:

a) la costituzione in Lussemburgo, il 04/03/2014, della società <<GADO S.a.r.l.>>, interamente controllata dalla <<Dolce & Gabbana Luxemburg S.a.r.l.>>, società di diritto lussemburghese a sua volta interamente controllata dalla <<D&G S.r.l.>>;

b) il simulato acquisto, il successivo 29/03/2004, dalla <<GADO S.a.r.l.>>, dei marchi "Dolce & Gabbana" e "D&G Dolce e Gabbana", venduti dai proprietari Domenico Dolce e Stefano Gabbana ad un prezzo notevolmente inferiore a quello di mercato;

c) la successiva concessione onerosa, da parte di <<GADO S.a.r.l.>>, del diritto allo sfruttamento dei marchi a favore della società <<DOLCE & GABBANA S.r.l.>>, dietro corrispettivo del pagamento delle relative royalties e con facoltà di quest'ultima di stipulare appositi contratti di sub-licenza;

d) la costituzione di una sede fittizia della <<GADO S.a.r.l.>> in Lussemburgo, presso la Alter Domus, società lussemburghese di domiciliazione societaria, ove si avvicendavano dipendenti della società con funzioni di meri segretari;

e) la predisposizione ed organizzazione di consigli di amministrazione apparentemente tenuti in Lussemburgo;

f) la frapposizione di uno schermo territoriale estero per impedire l'applicazione delle imposte italiane su una manifestazione reddituale in realtà determinatasi nel territorio dello Stato perché la reale titolarità dei marchi risaliva, attraverso la catena societaria, alle persone fisiche apparentemente cedenti e residenti in Italia;

indotto in errore l'Amministrazione delle Entrate sulla natura estera del soggetto giuridico titolare dei marchi e quindi sulla insussistenza dell'obbligo di corrispondere le imposte allo Stato Italiano, procurandosi un ingiusto profitto, corrispondente alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto evase dalla <<GADO S.a.r.l.>> (IVA, IRAP e IRES) per gli anni di imposta 2004 e 2005, oltre IRE e addizionale regionale dovute per l'anno di imposta 2004 dai due stilisti persone fisiche.

A Domenico Dolce e Stefano Silvio Gabbana era stato altresì contestato di aver, nelle rispettive dichiarazioni annuali dei redditi relative all'anno di imposta 2004 ed al fine di evadere l'imposta sui redditi, indicato elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo quantificato nella misura di € 416.856.000,00 corrispondente alla residua quota-parte del maggior corrispettivo della cessione dei marchi che l'Agenzia delle Entrate aveva

rideterminato nella misura di € 1.193.712,00 a fronte del valore dichiarato pari ad € 360.000.000.

12.2. Il Giudice per l'udienza preliminare del Tribunale di Milano, con sentenza del 01/04/2011, aveva dichiarato il non luogo a procedere nei confronti di tutti gli imputati in ordine ai reati loro ascritti con la formula <<perché il fatto non sussiste>>.

12.3. Aveva affermato il Giudice che <<il fatto storico è compiutamente accertato e sostanzialmente non controverso tra le parti>>, sì da non prevedersi, sul punto, ulteriori evoluzioni in sede dibattimentale, nemmeno attraverso l'esame incrociato dei testimoni che avevano già reso dichiarazioni difficilmente controvertibili e comunque non estremamente rilevanti.

12.4. Secondo il G.u.p. era certo che il trasferimento della titolarità dei marchi di proprietà delle persone fisiche Domenico Dolce e Stefano Gabbana, estranee, in quanto tali, alle società concessionarie del loro uso e a quelle addette alla produzione e distribuzione dei relativi prodotti, fosse effettivo e rispondesse a esigenze reali. Occorreva, in particolare, da un lato eliminare un elemento ritenuto di debolezza dal sistema bancario, che temeva le ripercussioni sul marchio legate agli eventuali dissidi che avrebbero potuto insorgere tra i due stilisti, legati sentimentalmente tra loro ed estranei al gruppo stesso, dall'altro procedere a ridefinire la partecipazione societaria della famiglia Dolce, proprietaria, in via esclusiva, di tutte le società preposte alla produzione e distribuzione dei prodotti. In tal contesto si era deciso di collocare la sede della (neocostituita) società cessionaria del marchio in Lussemburgo perché considerato mercato finanziario più appetibile e fiscalmente più conveniente.

12.5. Date queste premesse il G.u.p., dopo una lunga ed articolata disamina della vicenda, ha ritenuto l'insussistenza dei fatti contestati, ma - quel che più conta ai fini dell'esame delle eccezioni procedurali - ha escluso anche la astratta configurabilità del reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, ritenendo perciò inutile sollecitare il Pubblico Ministero a riformulare l'imputazione <<perché essa descrive esattamente i fatti avvenuti (al netto dei giudizi e delle valutazioni); nemmeno si è ritenuto di dover disporre il giudizio, anche se con la precisazione che il fatto esattamente descritto nell'imputazione potrebbe rivestire una diversa qualificazione giuridica>>.

12.6. A seguito di impugnazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Milano e dell'Agenzia delle Entrate, questa Suprema Corte, con sentenza Sez. 2, n. 7739 del 22/11/2011 (dep. il 28/02/2012), ha annullato la sentenza del G.u.p. con rinvio al Tribunale di Milano.

12.7. La Corte ha innanzitutto escluso <<la fondatezza dei ricorsi medesimi nel punto in cui ritengono la configurabilità nel caso di specie del delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato>>; si è quindi domandata <<se nella condotta

attribuita agli imputati possa ravvisarsi in ipotesi un reato previsto e punito ex D.Lgs. n. 74 del 2000>> e, dopo aver fornito una risposta positiva in ordine alla astratta configurabilità del reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, ha osservato, <<circa la possibilità di ravvisare nei fatti contestati una diversa ipotesi di reato (...) che, secondo la giurisprudenza di questa Suprema Corte, rientra nei poteri del giudice dell'udienza preliminare la riqualificazione del fatto imputato, in quanto l'esatta attribuzione del *nomen juris* è connaturale all'esercizio della giurisdizione (Sez. 3, n. 1803 del 01/12/2010 - dep. 20/01/2011, Alain Rv. 249334; Sez. 2, n. 43348 del 12/10/2005, Sechi, Rv. 232599; Sez. 6, n. 3503 del 11/11/1998 - dep. 27/01/1999, Manno, Rv - 212213). Anche la giurisprudenza costituzionale - nel dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 423 c.p.p., comma 1, censurato, per contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., nella parte in cui non prevede l'obbligo del giudice dell'udienza preliminare di disporre la notificazione all'imputato contumace del verbale di udienza che recepisce la modifica dell'imputazione - ha precisato che tale modifica non è un evento imprevedibile, a maggior ragione quando il mutamento si basi su elementi già desumibili dagli atti di indagine (sent. n. 384 del 2006). Nello stesso senso anche la sent. n. 103 del 2010, che dichiara inammissibile una questione di legittimità costituzionale con la quale si proponeva, con riferimento all'udienza preliminare, una soluzione tendente ad ottenere la parificazione di situazioni processuali tra loro non omogenee, quali l'accertamento che un fatto debba essere diversamente qualificato e la constatazione che il fatto è differente da quello descritto nel decreto che dispone il giudizio. Deve aggiungersi che la regola espressa dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo (sentenza 11 dicembre 2007, Drassich c. Italia), secondo cui la garanzia del contraddittorio deve essere assicurata all'imputato anche in ordine alla diversa definizione giuridica del fatto operata dal giudice ex officio, non rileva quando il mutamento non sia effettuato dal giudice "a sorpresa", ma sia conseguenza proprio di un ampio contraddittorio sul tema tra accusa e difesa>>.

Ha quindi annullato la sentenza sul rilievo di natura non già sostanziale, circa la sicura sussistenza del reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, bensì processuale che pur dopo le modifiche operate dalla legge 16 dicembre 1999, n. 479, <<se anche (...) i poteri istruttori del giudice dell'udienza preliminare risultano significativamente accresciuti rispetto al passato, la piattaforma cognitiva della sua decisione non attinge però certamente alla pienezza dell'istruttoria dibattimentale. Soprattutto, detta decisione resta calibrata - in chiave di "prognosi sulla... possibilità di successo" dell'accusa "nella fase dibattimentale" (sentenza n. 335 del 2002) - sull'alternativa fra il proscioglimento ed il rinvio a giudizio, con esclusione della possibilità di condanna. Il G.U.P. nel caso di specie, non solo non ha applicato i principi di

diritto sopra evidenziati, ma ha anche esorbitato dal suo ambito di valutazione, allorché, da un lato, ha ritenuto "superfluo" disporre una perizia estimativa con l'affermazione che essa avrebbe introdotto "inutilmente l'ennesima cifra", in tal modo disconoscendo illogicamente l'utilizzo di un accertamento connotato dall'imparzialità; dall'altro lato, ha svilito il materiale investigativo in atti considerandolo "poco più che neutro", senza considerare la necessità, anche in sede prognostica, di una rigorosa applicazione del principio della valutazione unitaria della prova, che impone al giudice di non limitarsi ad una mera considerazione del valore autonomo dei singoli elementi probatori e di prendere in considerazione tutti e ciascuno degli elementi emersi, non in modo parcellizzato e avulso dal generale contesto probatorio, verificando se essi, ricostruiti in sé e posti vicendevolmente in rapporto, possano essere ordinati in una costruzione logica, armonica e consonante>>.

12.8. Il Pubblico Ministero, in sede di (nuova) udienza preliminare, ha modificato l'imputazione contestando agli imputati, in luogo dell'originario reato di cui all'art. 640, cpv., cod. pen., il reato di cui agli artt. 110, 81, cpv., cod. pen., 5, d.lgs. n. 74 del 2000, <<in relazione agli artt. 37-bis, comma 3, lett. b), d.P.R. n. 600 del 1973 e 73, comma 3, d.P.R. n. 917 del 1986, 61, n. 7, cod. pen., perché, in concorso tra loro, nelle qualità sotto indicate, nel periodo di interesse:

- Dolce Alfonso, di amministratore pro tempore della GADO s.r.l., società di diritto lussemburghese titolare dei marchi "Dolce & Gabbana" e "D&G Dolce e Gabbana";

- Ruella Cristiana amministratore pro tempore della GADO s.r.l. - titolare dei marchi - e membro del Cda di Dolce & Gabbana Srl - licenziataria dei marchi;

- Minoni Giuseppe direttore e finanziario di Dolce & Gabbana s.r.l. - licenziataria dei marchi;

- Patelli Luciano consulente commercialista/fiscalista del gruppo Dolce & Gabbana;

- Noella Antoine amministratore della società lussemburghese GADO S.r.l.;

- Dolce Domenico effettivo titolare dei marchi, amministratore di fatto delle società coinvolte e beneficiario dell'operazione;

- Gabbana Stefano effettivo titolare dei marchi, amministratore di fatto delle società coinvolte e beneficiario dell'operazione;

con più azioni esecutive di un medesimo disegno criminoso, omettevano di presentare la dichiarazione dei redditi di Gado S.a.r.l. apparentemente localizzata nel Principato di Lussemburgo ma di fatto gestita in Milano, che realizzava componenti positive di reddito attraverso un'operazione così congegnata:



- trasferimento alla Gado S.a.r.l. dei marchi "Dolce & Gabbana" e "D&G Dolce e Gabbana" da parte dei titolari Domenico Dolce e Stefano Silvio Gabbana per un valore largamente inferiore a quello di mercato;

- concessione dello sfruttamento economico dei predetti marchi da parte della Gado S.a.r.l. a favore della Dolce & Gabbana S.r.l. dietro il pagamento di royalties.

In tal modo sottraendo ad imposizione il flusso dei redditi periodici derivante dalla percezione di tali royalties attive e fruendo in Lussemburgo di un trattamento fiscale concordato (ruling) pari ad un'aliquota del 4% circa.

Così evadendo imposte nella misura di seguito indicata:

- per l'anno 2004 a titolo di IVA € 6.000.000;

- per il periodo di imposta dal 01/04/2004 al 31/03/2005 a titolo di IRES € 7.456.629;

- per l'anno 2005 a titolo di IVA € 13.331.617;

- per il periodo di imposta dal 01/04/2005 al 31/03/2006 a titolo di IRES € 13.583.522.

Con l'aggravante del danno patrimoniale di rilevante gravità.

In Milano il 28/02/2006, 01/05/2006, 28/02/2007, 01/05/2007>>.

E' rimasta ferma la contestazione della violazione dell'art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000 nei confronti di Dolce Domenico e Gabbana Stefano Silvio, reato dal quale i due stilisti sono stati irrevocabilmente assolti sin dal primo grado di giudizio con la formula <<perché il fatto non sussiste>>.

12.9. Il G.u.p., preso atto della nuova contestazione e considerato che per tutti i reati si deve procedere con citazione diretta a giudizio, in attuazione dell'art. 33-sexies, cod. proc. pen., ha trasmesso gli atti al Pubblico Ministero che ha decretato la citazione diretta a giudizio degli odierni ricorrenti senza emettere nuovo avviso di conclusione delle indagini ai sensi dell'art. 415-bis, cod. proc. pen..

12.10. Nuovamente investita dai ricorsi degli imputati, questa Corte, con sentenza Sez. 6, n. 46772 del 22/11/2012, nel dichiararne l'inammissibilità, ha affermato il principio che non è abnorme il provvedimento con cui il giudice dell'udienza preliminare, investito del procedimento a seguito di annullamento con rinvio della sentenza di proscioglimento, pronunciata dalla Corte di cassazione, a fronte della modifica dell'imputazione da parte del P.M. con contestazione di reato procedibile a citazione diretta, disponga la restituzione degli atti allo stesso perché proceda con tale forma avvalendosi del potere previsto dall'art. 33 sexies cod. proc. pen..

Ha osservato questa Corte che <<la sentenza di annullamento al punto 6 della motivazione ha affrontato il tema del potere del giudice dell'udienza preliminare di riqualificare il fatto imputato, affermandolo sussistente "in quanto

l'esatta attribuzione del *nomen juris* è connaturale all'esercizio della giurisdizione". Non ha tuttavia in alcun modo argomentato oltre, in particolare in termini tali da far ritenere incardinata una sorta di competenza funzionale indisponibile del GUP, quali che fossero l'iniziativa e l'esito dell'eventuale riqualificazione (...) sono pertanto manifestamente infondati i motivi che deducono la violazione dell'art. 627 c.p.p. quale fonte della dedotta abnormità (...) Non vi è stata pertanto alcuna modifica dei fatti per i quali procedere da parte del GUP (...) [che] ha esercitato un potere di regressione che l'ordinamento gli attribuisce, quello di cui all'art. 33 sexies c.p.p. (Sez. 6, sent. 41037/2009; Sez.4, sent. 7295/2004; Sez.5, sent. 40489/2002); dall'altro, la regressione del processo (strutturalmente fisiologica in relazione all'esercizio di quel potere astrattamente esercitabile) non ha determinato alcuna stasi, posto che la citazione diretta costituisce fisiologico seguito proprio per le imputazioni come modificate dal pubblico ministero (sicché con l'emissione del relativo decreto la parte pubblica non compie alcun atto nullo o comunque pregiudizievole per i diritti di difesa degli imputati)>>.

12.11. Questa Corte si è dunque già espressa, in termini chiari, sull'eccepita violazione dell'art. 627, comma 1, cod. proc. pen., escludendone la sussistenza.

Non è perciò condivisibile l'obiezione sollevata dalla difesa di Alfonso Dolce (quinto motivo) secondo cui la Corte si sarebbe limitata a rilevare la non abnormità del provvedimento con cui il G.u.p. aveva disposto la restituzione degli atti al Pubblico Ministero.

12.12. L'annullamento della sentenza di non luogo a procedere ha comportato la regressione del procedimento alla fase processuale con essa erroneamente definita, ma non ha privato il Giudice della possibilità di attribuire lui stesso al fatto, prima ancora che il P.M., la diversa qualificazione giuridica ipotizzata sia nella sentenza annullata che in quella di annullamento.

12.13. Non deve trarre in inganno il fatto che il Pubblico Ministero ha assunto l'iniziativa di qualificare diversamente il medesimo fatto storico perché la decisione del G.u.p. di trasmettergli gli atti ai sensi dell'art. 33-sexies, cod. proc. pen., presuppone la necessaria condivisione di tale qualificazione, in coerenza con il principio di obbligatorietà dell'azione penale che priva il Pubblico Ministero del potere di disporre e attribuisce al Giudice il dovere di controllarne l'esercizio, un potere-dovere cui è connaturale quello di qualificare correttamente il fatto storico oggetto dell'azione.

12.14. Va ricordato che in un ordinamento fondato sul principio di legalità, il potere del giudice di definire correttamente il fatto sul quale è chiamato a pronunciarsi è connaturale allo stesso esercizio della giurisdizione, che non tollera limitazioni, in ordine all'inquadramento giuridico dei fatti sottopostigli, derivanti dalla richiesta delle parti. Anche il giudice dell'udienza preliminare, pur



in mancanza di specifica previsione, può modificare la qualificazione giuridica del fatto per il quale il pubblico ministero ha chiesto il rinvio a giudizio (Sez. 6, n. 548 del 29/01/1996, Verde, Rv. 204383; Sez. 3, n. 1803 del 01/12/2010, Alain, Rv. 249334; cfr. altresì, Sez. U, n. 16 del 19/06/1996, Di Francesco, Rv. 205617, secondo la quale in applicazione del principio di legalità, al giudice è consentito sempre - e quindi anche nell'udienza preliminare - attribuire la corretta qualificazione giuridica al fatto descritto nell'imputazione, senza che ciò incida sull'autonomo potere di iniziativa del pubblico ministero, che rileva esclusivamente sotto il diverso profilo dell'immutabilità della formulazione del fatto inteso come accadimento materiale).

12.15. Appare del resto chiaro, alla luce di quanto affermato sia dal G.u.p. nella sentenza annullata che da questa Suprema Corte in sede di annullamento, che il fatto contestato agli imputati non è mai cambiato nella sua dimensione storica e che il Pubblico Ministero ha esercitato l'azione penale per il medesimo fatto storico. Questa stessa Corte di cassazione, infatti, con la sentenza Sez. 2, n. 7739 del 22/11/2011 ha esplicitamente escluso la sussistenza del reato di truffa ma ha annullato il proscioglimento proprio sul rilievo che il medesimo fatto storico avrebbe potuto astrattamente integrare il diverso reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000.

12.16. E' infondata pertanto l'eccezione di nullità del decreto di citazione diretta a giudizio per violazione degli artt. 33, 178, comma 1, lett. a), 423, comma 2 e 552, comma 2, cod. proc. pen..

12.17. Le considerazioni che precedono sarebbero sufficienti a respingere le eccezioni di nullità del decreto di citazione diretta a giudizio perché non preceduto dall'avviso di cui all'art. 415-bis, cod. proc. pen..

12.18. E' necessario però ricordare che con l'avviso di conclusione delle indagini preliminari di cui all'art. 415-bis, cod. proc. pen., il legislatore ha inteso introdurre un contraddittorio anticipato con l'indagato circa la completezza delle indagini imponendo al Pubblico Ministero, istituzionalmente obbligato a svolgere <<accertamenti su fatti e circostanze a favore della persona sottoposta a indagini>> (art. 358, cod. proc. pen.), di confrontarsi con le ragioni difensive dell'indagato e con le sue richieste ai fini, pur sempre, delle <<determinazioni inerenti all'esercizio dell'azione penale>> (art. 326, cod. proc. pen.).

12.19. Ne consegue che quando il Pubblico Ministero non può liberamente determinarsi all'esercizio dell'azione penale l'avviso non è dovuto (cfr. sul punto le ordinanze n. 460/2002 e 491/2002 della Corte Costituzionale secondo cui l'avviso in tanto si giustifica in quanto il pubblico ministero intenda coltivare una prospettiva di esercizio dell'azione penale).

Ciò accade, per esempio, nei casi di cd. "imputazione coatta" di cui all'art. 409, comma 5, cod. proc. pen. (Sez. 6, n. 439 del 05/12/2002, Belgalli, Rv.

223331, che ha affermato il principio secondo il quale l'esigenza di assicurare il contraddittorio in ordine alla completezza delle indagini - cui è preordinato l'istituto previsto dall'art.415 bis cod. proc. pen. - e di assicurare il diritto di difesa dell'imputato è soddisfatto, nell'ipotesi di esercizio dell'azione penale conseguente all'imputazione coatta, dall'udienza camerale che il giudice deve fissare ove ritenga di non accogliere la richiesta di archiviazione; cfr. altresì, Sez. 6, n. 5369 del 08/10/2002, Taormina, Rv. 223690; Sez. 5, n. 28571 del 02/07/2007, Budano, Rv. 237572; Sez. 4, n. 48033 del 19/11/2009, Caldarar, Rv. 245795); oppure quando, in conformità al principio di irretrattabilità dell'azione penale, il pubblico ministero sia obbligato a esercitare l'azione penale a seguito di trasmissione degli atti da parte del giudice dichiaratosi incompetente (Sez. 3, n. 13954 del 21/01/2004, Turi, Rv. 228616; Sez. 3, n. 20765 del 08/04/2010, Solimine, Rv. 247609; Sez. 2, n. 16599 del 17/12/2010, Lo Nigro, Rv. 250215; cfr. altresì Sez. 6, n. 8998 del 31/01/2007, Del Prete, Rv. 236074, in caso di rinnovato decreto di citazione diretta a giudizio dinanzi alla sezione distaccata dello stesso Tribunale a favore della cui competenza si era espresso il Giudice monocratico della sede centrale; Sez. 1, n. 9222 del 03/02/2009, Pacini Enguerrand, Rv. 243837, per la quale è abnorme l'ordinanza con cui il Tribunale monocratico dichiara la nullità del decreto di citazione a giudizio e disponga la restituzione degli atti al P.M., nell'ipotesi in cui, a seguito di imputazione coatta formulata dal G.i.p., il decreto di citazione contesti un reato ulteriore rispetto all'avviso di conclusione delle indagini notificato all'imputato).

12.20. Peraltro, la trasmissione degli atti al Pubblico Ministero disposta dal Giudice dell'udienza preliminare ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 33-sexies, cod. proc. pen., costituisce la fisiologica e corretta prosecuzione della medesima ed unica azione penale già esercitata con l'iniziale richiesta di rinvio a giudizio a sua volta già preceduta dall'avviso di conclusione delle indagini preliminari.

12.21. Le eccezioni difensive non considerano la particolare funzione dell'avviso che si riflette nel suo contenuto; la scansione procedurale dell'atto, emesso a conclusione delle indagini preliminari, prima dell'esercizio dell'azione penale e prima ancora del "contatto" con l'indagato, sconta la fisiologica possibilità che il fatto sommariamente enunciato ai sensi dell'art. 415-bis, cod. proc. pen., possa essere diverso da quello che deve essere invece enunciato in forma chiara e precisa con la richiesta di rinvio a giudizio o con il decreto di citazione diretta a giudizio (cfr., sul punto, Sez. 1, n. 11405 del 30/01/2004, Rv. 227820; Sez. 5, n. 28548 del 14/06/2007, Rv. 237568).

12.22. E' nella natura delle cose che il fatto ipotizzato dal Pubblico Ministero possa rivelarsi diverso a seguito delle indagini eventualmente disposte su richiesta della persona sottoposta alle indagini o che debba essere diversamente qualificato o che, addirittura, possano risultarne di altri (si pensi al caso,

tutt'altro che infrequente, dell'indagato che, in sede di interrogatorio, per difendersi accusi ingiustamente un'altra persona).

12.23. Il principio della ragionevole durata del processo e la possibilità per l'imputato di recuperare il contraddittorio pieno sul "*thema decidendum*" definitivamente cristallizzato con l'atto con cui il Pubblico Ministero esercita l'azione penale, garantiscono in modo ritenuto più che adeguato il diritto di difesa che con si esaurisce nell'ambito di una fase processuale finalizzata a consentire al PM di determinarsi nell'esercizio dell'azione penale. Ogni accostamento ad analoghe regole previste per la fase del giudizio è del tutto fuorviante.

12.24. Sono infondate anche le eccezioni di nullità del capo di imputazione e di nullità della sentenza per violazione degli artt. 521 e 522, cod. proc. pen., sollevate dal Patelli.

12.25. Il decreto di citazione diretta a giudizio deve contenere << l'enunciazione del fatto, in forma chiara e precisa, delle circostanze aggravanti e di quelle che possono comportare l'applicazione di misure di sicurezza, con l'indicazione dei relativi articoli di legge >> (art. 552, comma 1, lett. c, cod. proc. pen.; dello stesso tenore gli artt. 417, lett. b, 429, comma 1, lett. c, richiamato dagli artt. 450, comma 3, e 456, comma 1, cod. proc. pen.) .

12.26. In termini generali, questa Suprema Corte ha costantemente affermato il principio per il quale ai fini della contestazione dell'accusa, ciò che rileva è la compiuta descrizione del fatto, non l'indicazione degli articoli di legge che si assumono violati (Sez. U, n. 18 del 21/06/2000, Franzo, Rv. 216430; Sez. 6, n. 437 del 16/09/2004, Verdiani, Rv. 230858; Sez. 3, n. 22434 del 19/02/2013, Nappello, Rv. 255772).

12.27. Nel caso di specie il ricorrente eccepisce la fuorviante indicazione, nella rubrica, dell'art. 37-bis, comma 3, lett. b), d.P.R. n. 600 del 1973, senza la specifica indicazione della condotta elusiva, tra quelle in esso descritte (conferimenti in società, negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende), che sarebbe stata tenuta.

12.28. La questione posta non riguarda la mancata o insufficiente indicazione della norma di legge violata (che nel caso in esame è l'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000), bensì la generica indicazione di una norma extra-penale che, secondo l'impostazione accusatoria, concorre a qualificare come elusive le condotte compiutamente descritte nella rubrica.

12.29. Il capo di imputazione segue uno schema logico evidente che presuppone, a sua volta, il recepimento del principio di diritto espresso con la già citata sentenza n. 7739 del 2011, secondo il quale i reati tributari di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione possono essere integrati anche dalle condotte elusive ai fini fiscali che siano strettamente riconducibili alle

ipotesi di elusione espressamente previste dalla legge, quelle cioè di cui agli artt. 37, comma terzo, e 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973.

12.30. La rubrica descrive compiutamente, nei termini che son già stati indicati, le condotte tenute dagli imputati; le ritiene elusive di obblighi (nel caso di specie dichiarativi) previsti dall'ordinamento tributario ai sensi dell'art. 37-bis, d.P.R. n. 600 del 1973; colloca perciò il fatto nell'ambito della fattispecie tipica della norma penale violata (art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000).

12.31. La norma tributaria richiamata ha dunque la funzione di raccordare il fatto alla norma penale che l'accusa ritiene violata, di spiegarne la tipicità e, dunque, in ultima analisi le ragioni della rilevanza penale.

12.32. E' norma che non appartiene alla descrizione del fatto, ma alle ragioni della sua contestazione e dunque al merito dell'accusa, non alle modalità del suo confezionamento.

12.33. Aldilà del richiamo formale (ancorché non necessario) alla norma extra-penale, il fatto contestato è decisamente chiaro e consente alla difesa tecnica dell'imputato di comprendere se, nell'ottica accusatoria, possa ritenersi elusivo o meno dell'obbligo fiscale contestato nella rubrica: l'omessa dichiarazione dei redditi derivante dall'esterovestizione di GADO.

13. E' palesemente infondato il quarto motivo di ricorso di Alfonso Dolce.

13.1. L'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione E.D.U. stabilisce che <<nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato>>.

13.2. L'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea recita: <<Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge>>.

13.3. Le spiegazioni relative alla Carta dei diritti fondamentali, <<elaborate sotto l'autorità del Praesidium della Convenzione che l'aveva redatta - e che, pur non avendo status di legge, rappresentano un indubbio strumento di interpretazione>> (Corte Costituzionale, sentenza n. 138 del 23/03/2010, dep. il 15/04/2010), chiariscono che la norma ha lo stesso ambito applicativo dell'art. 4, del Protocollo n. 7 della Convenzione E.D.U., anche se, osserva questa Suprema Corte, l'art. 4 cit., diversamente dall'art. 50 della Carta, ha una portata più limitata perché non esclude che una stessa persona possa essere processata o condannata per lo stesso fatto da due diversi Stati aderenti alla Convenzione. L'art. 50 della Carta di Nizza, come spiega il Praesidium, <<non si applica solo all'interno della giurisdizione di uno stesso Stato, ma anche tra giurisdizioni di



più Stati membri. Ciò corrisponde all'acquis del diritto dell'Unione; cfr. articoli da 54 a 58 della convenzione di applicazione dell'accordo di Schengen, sentenza della Corte di giustizia, dell'11 febbraio 2003, causa C-187/01 Gözütok (Racc. 2003, pag. I-1345), articolo 7 della convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee e articolo 10 della convenzione relativa alla lotta contro la corruzione>>.

13.4. In ogni caso, senza doversi addentrare nel controverso tema relativo alla natura della sanzione amministrativa irrogata alla <<GADO S.a.r.l.>> (eventualmente penale agli effetti dell'art. 7, Conv. E.D.U.) e alla conseguente portata della riserva posta dall'Italia all'atto della firma del Protocollo (secondo la quale la Repubblica italiana avrebbe applicato l'art. 4 alle sole infrazioni, procedure e decisioni espressamente qualificate come "penali" dalla legge italiana), è ormai certo che la norma pone un limite alla possibilità che un individuo venga processato o condannato per una seconda infrazione quando la stessa scaturisca dagli stessi fatti o da fatti che sono sostanzialmente identici (Corte E.D.U., sentenza G.C. del 10 febbraio 2009, Sergueï Zolotoukhine c. Russia; cfr. altresì per la identità dei fatti materiali la sentenza della Corte di Giustizia, Sez. 2 del 09/03/2006, resa nel procedimento C-436/04, Leopold Henri Van Esbroeck; CG, Sez. 2, del 18/07/2007, resa nel procedimento C-367/05, Norma Kraaijenbrink, secondo la quale ai sensi dell'art. 54, della Convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen, del 14 giugno 1985, tra i governi degli Stati dell'Unione economica Benelux, della Repubblica federale di Germania e della Repubblica francese relativo all'eliminazione graduale dei controlli alle frontiere comuni, firmata a Schengen (Lussemburgo) il 19 luglio 1990, l'identità dei fatti materiali deve essere intesa come <<esistenza di un insieme di fatti inscindibilmente collegati tra loro, indipendentemente dalla qualificazione giuridica di tali fatti o dall'interesse giuridico tutelato>>; si veda altresì la sentenza della CG, Grande Sezione, del 16/11/2010, resa nel procedimento C-261/09, Gaetano Mantello, secondo la quale <<§38 (...) la nozione di «stessi fatti» di cui all'art. 3, n. 2, della decisione quadro [2002/584/GAI: Decisione quadro del Consiglio, del 13 giugno 2002, relativa al mandato d'arresto europeo e alle procedure di consegna tra Stati membri] non può essere lasciata alla discrezionalità delle autorità giudiziarie dei singoli Stati membri sulla base del loro diritto nazionale. Infatti, dalla necessità di garantire l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione discende che i termini di una disposizione di tale diritto, laddove non contenga alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri con riguardo alla nozione medesima, devono essere oggetto, nell'intera Unione, di un'interpretazione autonoma e uniforme (v., per analogia, sentenza 17 luglio 2008, causa C-66/08, Kozłowski, Racc. pag. I-6041, punti 41 e 42). Essa costituisce, quindi, una nozione autonoma del diritto dell'Unione la quale, come

tale, può costituire oggetto di una domanda di pronuncia pregiudiziale da parte di qualsiasi giudice dinanzi al quale sia stata proposta una controversia a tal riguardo, nel rispetto delle condizioni stabilite nel titolo VII del protocollo n. 36 del TFUE relativo alle disposizioni transitorie. § 39. Si deve rilevare che tale nozione di «stessi fatti» figura parimenti nell'art. 54 della CAAS [Convenzione di Schengen]. In tale contesto, detta nozione è stata interpretata nel senso della sola identità dei fatti materiali, ricomprendente un insieme di fatti inscindibilmente collegati tra loro, indipendentemente dalla qualificazione giuridica dei fatti medesimi o dall'interesse giuridico tutelato (v. sentenze 9 marzo 2006, causa C-436/04, Van Esbroeck, Racc. pag. I-2333, punti 27, 32 e 36, e 28 settembre 2006, causa C-150/05, Van Straaten, Racc. pag. I-9327, punti 41, 47 e 48). §. 40 Alla luce dell'obbiettivo comune degli artt. 54 della CAAS e 3, n. 2, della decisione quadro, consistente nell'evitare che una persona venga nuovamente perseguita o giudicata penalmente per gli stessi fatti, si deve riconoscere che l'interpretazione di tale nozione fornita nell'ambito della CAAS si applica parimenti nel contesto della decisione quadro).

13.5. Nessuno però ha mai messo in dubbio il presupposto applicativo della norma: è necessario, cioè, che del medesimo fatto sia chiamato a rispondere (o sia stato condannato) lo stesso autore, inteso quale persona direttamente destinataria del precetto e della sanzione. Il che ovviamente non accade quando, come nel caso di specie, dello stesso fatto rispondono a diverso titolo due diverse persone. Il fatto che <<GADO S.a.r.l.>> fosse legalmente rappresentata dall'odierno imputato non consente a questi di invocare il principio del "*ne bis in idem*", poiché è lui stesso a dedurre di non esser stato destinatario della sanzione amministrativa inflitta alla persona giuridica da lui rappresentata.

13.6. E' opportuno peraltro ricordare che, a norma dell'art. 7, d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio delle società con personalità giuridica sono esclusivamente a carico di queste ultime e non della persona fisica che legalmente le rappresenta.

14. Prima di esaminare le eccezioni di natura sostanziale sollevate dai ricorrenti è necessario richiamare alcuni principi espressi dalla già citata sentenza di questa Corte n. 7739 del 2012 che, nel richiamare quanto condivisibilmente affermato da Sez. U, n. 1235 del 28 ottobre 2010, Giordano, ha ribadito che <<il sistema sanzionatorio in materia fiscale ha una spiccata specialità che lo caratterizza come un sistema chiuso e autosufficiente, all'interno del quale si esauriscono tutti i profili degli interventi repressivi, dettando tutte le sanzioni penali necessarie a reprimere condotte lesive o potenzialmente lesive dell'interesse erariale alla corretta percezione delle entrate fiscali>>.

14.1. Il Collegio condivide pienamente questa affermazione alla cui base - come ricorda la sentenza n. 7739 del 2012 - <<vi è il fondamentale principio di legalità, che si specifica nei principi di determinatezza e tassatività>> che, si ricorda, sono a loro volta scolpiti dagli artt. 13 e 25 della Costituzione.

14.2. Il diritto penale tributario si caratterizza per la sua specialità che gli deriva dalla particolare materia che ne costituisce l'oggetto, ma resta pur sempre diritto penale, diritto cioè dei comportamenti ritenuti lesivi di beni giuridici o di valori ad essi preesistenti, non diritto degli atti o degli interessi regolati dalle norme tributarie e certamente non dell'obbligazione tributaria.

14.3. In quanto "diritto penale", esso si caratterizza per la sua natura autonoma e costitutiva rispetto alle altre branche del diritto, essendo stata da tempo ripudiata, per l'incandescenza del suo oggetto (la libertà personale), la teoria della funzione meramente sanzionatoria di istituti di altri rami del diritto.

14.4. Il diritto penale tributario non fornisce l'armamentario necessario a reprimere la violazione degli obblighi tributari altrove disciplinati. Non v'è dubbio che il comune oggetto di tutela sia il dovere di concorrere alle spese pubbliche, previsto dall'art. 53, Cost. quale specifica articolazione del più generale dovere di solidarietà di cui all'art. 2, Cost., ma tale tutela non viene penalmente perseguita in modo indiretto, sanzionando puramente e semplicemente gli obblighi tributari altrove disciplinati nell'*an*, nel *quomodo* e nel *quando*. Al legislatore penale tributario non sta a cuore il recupero del gettito fiscale evaso, né il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria, ma esclusivamente la rieducazione dell'autore della lesione del bene giuridico protetto, che costituisce lo scopo essenziale della sanzione penale (art. 27, Cost.).

14.5. La funzione della pena, l'inviolabilità della libertà personale che viene in gioco, la ineliminabile valorizzazione degli elementi soggettivi della condotta che che innervano e danno sostanza alla natura esclusivamente personale della responsabilità penale e alla funzione rieducativa della pena, impongono una lettura "autonoma" delle norme penali tributarie, secondo i canoni interpretativi che l'inviolabilità del bene potenzialmente a rischio impongono (i soli "casi e modi previsti dalla legge" - *scilicet* penale - entrata in vigore prima del fatto commesso)

14.6. Il disvalore espresso dalla condotta penalmente sanzionata, dunque, deve essere individuato esclusivamente all'interno della norma che la descrive che deve essere a sua volta applicata in conformità ai principi di stretta legalità, tassatività e determinatezza che governano l'interpretazione della legge penale, rifuggendo pertanto dalle sempre possibili suggestioni che il comune oggetto della materia trattata può comportare e che possono determinare il rischio sia di non ammesse interpretazioni analogiche che di scorciatoie probatorie volte ad attrarre nella fattispecie penale la pura e semplice constatazione

dell'inadempimento dell'obbligo tributario che la norma stessa non ritiene sufficiente ai fini della punibilità dell'autore.

14.7. La presenza nella fattispecie penale di elementi normativi altrove disciplinati non può rappresentare la falla attraverso la quale il travaso di istituti giuridici di altri rami del diritto possa geneticamente mutare la norma penale. Gli elementi normativi della fattispecie sono parte integrante di una norma che ha ad oggetto, come detto, i comportamenti e dunque la persona prima di tutto e persegue interessi diversi da quelli disciplinati dalla fonte di appartenenza.

14.8. E' in questo contesto che deve essere trattato il tema dell'elusione fiscale che la sentenza di questa Corte n. 7739 del 2012 ritiene penalmente rilevante in considerazione del richiamo (indiretto e ai fini della punibilità) che ne fa l'art. 16, d.lgs. n. 74 del 2000 ma che il Collegio reputa vada risolto esclusivamente nell'ambito di ogni singola fattispecie penale e nei limiti in cui concorra, come si vedrà, ad individuarne non la condotta ma esclusivamente il suo oggetto e nei limiti in cui la rigorosa interpretazione della norma lo consente.

14.9. Si può sin d'ora anticipare, infatti, che le condotte elusive di cui agli artt. 37, comma 3, e 37-bis, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 non solo non esauriscono il disvalore dell'illecito tributario penalmente sanzionato, ma non estendono ad esse nemmeno la tipicità delle singole fattispecie incriminatrici che devono invece rimanere saldamente ancorate alle condotte tassativamente e specificamente previste per ciascuno reato. La condotta elusiva, in buona sostanza, non è di per sé penalmente sanzionata e non legittima interpretazioni estensive della fattispecie penale, né l'adozione di criteri di accertamento del reato che attingano a piene mani alle presunzioni (semplici) tributarie.

15. Nel caso in esame oggetto di contestazione è (e resta) la violazione dell'art. 5, d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74.

15.1. La relativa fattispecie incriminatrice sanziona l'omissione di un adempimento fiscale (la presentazione di una delle dichiarazioni annuali) in costanza di un obbligo che lo prevede. Non è tuttavia sufficiente, a fini penali, la pura e semplice violazione dell'obbligo dichiarativo, è altresì necessario che l'omissione abbia comportato un'evasione della imposta dovuta (come definita dall'art. 1, let. f, d.lgs. n. 74 del 2000) superiore a euro trentamila. Nemmeno questo però è sufficiente: il mancato pagamento dell'imposta dovuta deve costituire il fine della omessa presentazione di una delle dichiarazioni annuali.

15.2. Ne consegue che ai fini della sussistenza del reato è necessario accertare: a) la sussistenza dell'obbligo di presentare una dichiarazione annuale; b) l'esistenza e l'ammontare di un'imposta che sia dovuta; c) la consapevolezza dell'obbligo dichiarativo violato, dell'imposta dovuta e del suo ammontare; d) la volontà di non presentare la dichiarazione allo scopo di non pagare l'imposta.

15.3. Fermi gli ulteriori rilievi in tema di obbligo dichiarativo (e dunque di materiale sussistenza del reato), che pure hanno la loro fortissima rilevanza, la Corte di appello di Milano ha pressoché completamente sottovalutato, nell'interpretazione della norma, l'elemento soggettivo del reato di fatto confuso, come aveva già fatto il Tribunale, con il cd. "dolo di elusione".

16. L'obbligo di presentare la dichiarazione annuale. I soggetti passivi dell'imposta sui redditi e sul valore aggiunto.

16.1. La consumazione del reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, presuppone, come detto, l'esistenza dell'obbligo della presentazione di una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

16.2. L'art. 1, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, impone a ogni "soggetto passivo" di dichiarare annualmente i redditi posseduti (cfr. altresì, gli artt. 1 e segg., d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322).

16.3. "Soggetti passivi" dell'imposta sui redditi sono le persone fisiche e le società residenti nel territorio dello Stato (artt. 2 e 73, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

16.4. Ai sensi dell'art. 73, commi 3 e 4, d.P.R. n. 917 del 1986, nella versione applicabile "*ratione temporis*" antecedente le modifiche intervenute con d.l. 14 luglio 2006, n. 223, <<(3) 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. (4) L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto>>.

16.5. L'uso della disgiuntiva "o" consente di affermare che la sussistenza di uno solo dei suddetti requisiti comporta la residenza fiscale della società in Italia, a prescindere dal fatto che il reddito sia prodotto all'estero (art. 165, d.P.R. n. 917 del 1986), con quanto ne consegue in termini di obbligo della dichiarazione (cfr. art. 165, comma 8, cit.).

16.6. Anche i non residenti, infatti, sono considerati soggetti passivi di imposta se producono redditi nel territorio dello Stato.

16.7. Al riguardo provvede, per quanto di interesse, l'art. 23, d.P.R. n. 917 del 1986 a norma del quale <<ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato: (...) e) i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni>>.

16.8. L'art. 162, d.P.R. n. 917 del 1986 (norma rilevante per quanto oltre si dirà) la <<stabile organizzazione>> nei seguenti termini: <<1. l'espressione «stabile organizzazione» designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato. 2. L'espressione «stabile organizzazione» comprende in particolare: a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) un'officina; e) un laboratorio; f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali. 3. Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato «stabile organizzazione» soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi. 4. Una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione se: a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa; b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna; c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa; d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa; e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario; f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario. 5. Oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi. 6. Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni. 7. Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività. 8 (...) 9. Il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio



dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra>>.

16.9. Si avrà modo di vedere che la definizione di <<stabile organizzazione>> è sostanzialmente sovrapponibile a quella di cui all'art. 5 della Convenzione stipulata tra Italia e Lussemburgo intesa a evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio ed a prevenire la frode e le evasioni fiscali, ratificata con legge 14 agosto 1982, n. 747.

16.10. Soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto sono coloro i quali effettuano le operazioni imponibili di cui agli artt. 1 e segg., d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (art. 17), che sono comunque obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale di cui all'art. 8, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, anche se non hanno effettuato operazioni imponibili.

16.11. L'oggetto principale dell'attività di <<GADO S.a.r.l.>> è costituito dalle prestazioni di servizi di cui all'art. 3, comma 2, n. 2), d.P.R. n. 633 del 1972.

16.12. A norma dell'art. 7, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972, cit., nella versione vigente "*ratione temporis*", <<le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, nonché quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, agli effetti del presente articolo, si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva>> (attualmente, e comunque successivamente ai periodi di imposta considerati, il luogo della prestazione di servizi varia a seconda del beneficiario e dell'oggetto della prestazione stessa, secondo quanto prevedono gli artt. da 7-ter a 7-septies, d.P.R. n. 633 del 1972).

16.13. Ai sensi dell'art. 35, d.P.R. n. 633 del 1972 <<i>soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione, devono farne dichiarazione entro trenta giorni ad uno degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate ovvero ad un ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiunto della medesima Agenzia; la dichiarazione è redatta, a pena di nullità, su modelli conformi a quelli approvati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. L'ufficio attribuisce al contribuente un numero di partita I.V.A. che resterà invariato anche nelle ipotesi di variazioni di domicilio fiscale fino al momento della cessazione dell'attività e

che deve essere indicato nelle dichiarazioni, nella home-page dell'eventuale sito web e in ogni altro documento ove richiesto. 2. Dalla dichiarazione di inizio attività devono risultare: a) per le persone fisiche, il cognome e nome, il luogo e la data di nascita, il codice fiscale, la residenza, il domicilio fiscale e l'eventuale ditta; b) per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la natura giuridica, la denominazione, ragione sociale o ditta, la sede legale, o in mancanza quella amministrativa, e il domicilio fiscale e deve essere inoltre indicato il codice fiscale per almeno una delle persone che ne hanno la rappresentanza (...)>>.

16.14. Il domicilio fiscale delle società è disciplinato dall'art. 58, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, secondo il quale <<i soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività>> (comma 3).

16.15. A norma del successivo art. 59, comma 1, <<l'amministrazione finanziaria può stabilire il domicilio fiscale del soggetto, in deroga alle disposizioni dell'articolo precedente, nel comune dove il soggetto stesso svolge in modo continuativo la principale attività ovvero, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, nel comune in cui è stabilita la sede amministrativa>>.

16.16. Il domicilio fiscale del contribuente di cui agli artt. 58 e 59, d.P.R. n. 600 del 1973, individua l'ufficio provinciale competente a ricevere la dichiarazione annuale in materia di imposta sul valore aggiunto e a effettuare i relativi controlli (art. 40, d.P.R. n. 633 del 1972).

16.17. L'obbligo di presentare la dichiarazione annuale dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto grava, dunque, sulle società 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 (imposta sui redditi) e che hanno sede legale o anche solo amministrativa in Italia (imposta sul valore aggiunto).

16.18. Il dato unificante è costituito, pertanto, dal "domicilio fiscale" che tuttavia, se stabilito d'ufficio dall'amministrazione finanziaria, si identifica, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, nella "sede amministrativa" (sull'unicità del domicilio fiscale ai fini dell'imposizione diretta e indiretta, cfr. Cass. civ., Sez. 5, n. 11170 del 10/05/2013, Rv. 626921).

16.19. Ai fini della individuazione della <<sede amministrativa>> dell'ente possono senz'altro essere utilizzati i criteri in base ai quali viene individuata la <<sede effettiva>> della persona giuridica di cui all'art. 46, comma 2, cod. civ., da sempre indicata dalla giurisprudenza delle Sezioni Civili di questa Corte di cassazione nel luogo nel quale la società ha il centro effettivo di direzione e di svolgimento della sua attività, ove cioè risiedono gli amministratori, sia

convocata e riunita l'assemblea sociale, si trovino coloro che hanno il potere di rappresentare la società, il luogo deputato o stabilmente utilizzato per l'accentramento dei rapporti interni e con i terzi in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente e nel quale, dunque hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti (Cass. civ. Sez. 5, n. 2869 del 07/02/2013, Rv. 625688; Cass. civ. Sez. 1, n. 995 del 25/03/1958, Rv. 882188; Cass. civ. Sez. 3, n. 1671 del 22/06/1963; Cass. civ. Sez. 1, n. 1183 del 14/04/1969, Rv. 339775; Cass. civ. Sez. 3, n. 1249 del 18/04/1969, Rv. 339877; Cass. civ. Sez. 2, n. 3028 del 13/10/1972, Rv. 360788; Cass. civ. Sez. L, n. 335 del 02/02/1976, Rv. 379018; Cass. civ. Sez. L, n. 2472 del 24/04/1981, Rv. 413253; Cass. civ. Sez. L, n. 7037 del 13/04/2004, Rv. 572032; Cass. civ. Sez. L, n. 6021 del 12/03/2009, Rv. 607263; Cass. civ. Sez. 1, n. 6559 del 20/03/2014, Rv. 630604; cfr. altresì la giurisprudenza della Corte di Giustizia che più avanti verrà illustrata).

16.20. La definizione di sede amministrativa, dunque, si fonda su un criterio di effettività gestionale dell'impresa che ha rilevanza anche ad altri fini: la sede principale dell'impresa che individua il tribunale competente a dichiararne il fallimento (art. 9, R.D. 16 marzo 1942, n. 267), si identifica con il luogo nel quale l'imprenditore svolge prevalentemente la sua attività amministrativa e direttiva (Cass. civ. Sez. 1, n. 441 del 14/01/1995, Rv. 489701; Cass. civ. Sez. 1, n. 151 del 10/01/1996, Rv. 495293, che parla di <<centro propulsore dell'impresa>>); la sede effettiva costituisce valido luogo alternativo per le notifiche da effettuare nei confronti delle società con personalità giuridica (Cass. civ. Sez. L, n. 6021 del 2009, cit.), se non privilegiato, quando conosciuta dal terzo (Cass. civ. Sez. 1, n. 6559 del 2014, cit.).

16.21. Non diversamente, la giurisprudenza delle Sezioni Penali di questa Suprema Corte è stata costante nell'affermare che l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte di società avente residenza fiscale all'estero sussiste se detta società ha stabile organizzazione in Italia, il che si verifica quando si svolgano in territorio nazionale la gestione amministrativa e 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 (Sez. 3, n. 29724 del 26/05/2010, Castagnara, Rv. 248109; Sez. 3, n. 7080 del 24/01/2012, Barretta, Rv. 252102; Sez. 3, n. 32091 del 21/02/2013, Mazzeschi, Rv. 257043; nonché, Sez. 3, n. 1811 del 30/10/2013, Pinhas, Rv. 258367).

16.22. Il criterio di effettività che induce a preferire la sede amministrativa dell'ente-persona giuridica quale luogo nel quale viene fissato d'ufficio il suo domicilio fiscale è del resto omogeneo a quello in base al quale esso è attribuito

alla persona fisica nel comune ove svolge in modo continuativo la propria attività (art. 59, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973).

16.23. Alla <<direzione effettiva>> della persona giuridica, quale criterio per l'individuazione del suo domicilio fiscale, fa riferimento anche la Convenzione stipulata tra Italia e Lussemburgo intesa a evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio ed a prevenire la frode e le evasioni fiscali, ratificata con legge 14 agosto 1982, n. 747, il cui art. art. 4 (intitolato "*domicilio fiscale*"), così recita: <<1. l'espressione «residente di uno Stato contraente» designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga (...). 3. Quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona diversa da una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, si ritiene che essa è residente dello Stato contraente in cui si trova la sede della sua direzione effettiva>>.

16.24. La Convenzione è stata redatta in conformità al Modello di Convenzione O.C.S.E. contro le doppie imposizioni.

16.25. Sia il Tribunale che la Corte di appello di Milano hanno fatto ricorso al Commentario all'art. 4 del Modello O.C.S.E. secondo il quale la sede di direzione effettiva dell'impresa deve essere individuata: - nel luogo dove vengono assunte le decisioni chiave, di natura gestionale e commerciale, necessarie per la conduzione della attività di impresa; - nel luogo dove la persona o il gruppo di persone che esercitano le funzioni di maggior rilievo assumono ufficialmente le loro decisioni; - nel luogo di determinazione delle strategie che dovranno essere adottate dall'ente nel suo insieme. La valutazione di tali elementi deve essere sempre condotta in un'ottica di prevalenza della sostanza sulla forma, come ricorda esplicitamente lo stesso Commentario.

16.26. Le difese hanno ampiamente e diffusamente contestato l'applicabilità del Modello di convenzione e del Commentario sul rilievo che non si tratta di fonte di diritto.

16.27. L'eccezione, pur fondata (sul valore non normativo del commentario OCSE, cfr. Cass. civ., Sez. 5, n. 17206 del 28/07/2006), non ha però concreta rilevanza nel caso di specie in considerazione del fatto che, come visto, il modello di convenzione è stato tradotto in testo di legge.

16.28. Il criterio della <<direzione effettiva>> quale luogo di individuazione del domicilio fiscale può non essere sufficiente e comunque comportare evidenti storture applicative nel caso di società controllate ai sensi dell'art. 2359, comma 1, cod. civ., soprattutto nei casi in cui il capitale sociale della controllata è interamente di proprietà della controllante.

16.29. Identificare "tout court" la sede amministrativa della società controllata con il luogo nel quale si assumono le decisioni strategiche o dal quale partono gli impulsi decisionali può in questi casi comportare conseguenze aberranti ove esso dovesse identificarsi con la sede della società controllante, in evidente contrasto con le ragioni stesse della politica del gruppo e le esigenze sottese al suo controllo.

16.30. Tale approccio ermeneutico si pone addirittura in contrasto con la presunzione di "eterodirezione" della società controllata che costituisce la "ratio" della disciplina di cui agli artt. 2497 e segg., cod. civ., di cui al Capo IX del titolo V del libro V, come sostituito dall'art. 5, d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, e in particolare con quanto espressamente prevede l'art. 2497-sexies, cod. civ. secondo il quale <<si presume salvo prova contraria che l'attività di direzione e coordinamento di società sia esercitata dalla società o ente tenuto al consolidamento dei loro bilanci o che comunque le controlla ai sensi dell'articolo 2359>>.

16.31. Il fenomeno della <<direzione unitaria delle imprese del gruppo>> era peraltro già considerato e disciplinato a vari fini dal legislatore degli anni 1990 (art. 61, d.lgs. 01/09/1993, n. 385; art. 12, d.lgs. 24/02/1998, n. 58; art. 90, d.lgs. 8 luglio 1999, n. 270; si vedano anche l'art. 10, comma 1-bis, legge 11 febbraio 1994, n. 109; l'art. 25 d.lgs. 9 aprile 1991, n. 127), sì che la giurisprudenza di questa Suprema Corte, richiamando le fonti appena citate, aveva affermato che <<il quadro normativo (...) si è evoluto nel senso dell'ormai consolidata acquisizione del fenomeno economico giuridico - connotato dalla unicità di un disegno imprenditoriale dettato da un'impresa controllante e più collegate imprese controllate - del cd. gruppo di imprese o della "impresa di gruppo">> (Cass. civ. Sez. 1, n. 22280 del 17/10/2006, Rv. 594628), traendone la conseguenza della ineleggibilità a consigliere regionale, prevista dall'art. 2, n. 10, della legge 23 aprile 1981, n. 154, per "i legali rappresentanti ed i dirigenti delle società per azioni con capitale maggioritario ... della regione" anche per i legali rappresentanti, dirigenti e amministratori di società per azioni delle quali la Regione detenga anche indirettamente la maggioranza del capitale azionario (nello stesso senso anche Cass. civ. Sez. 1, n. 15026 del 03/07/2007, Rv. 598051).

16.32. Il collegamento societario non poteva essere ignorato dal legislatore fiscale che lo ha considerato e regolato sotto vari profili che rilevano nei termini qui di seguito illustrati.

16.33. Il rapporto di controllo di cui all'art. 2359, comma 1, n. 1), cod. civ., (pur caratterizzato dai più penetranti requisiti di cui agli artt. 120 e 133, d.P.R. n. 917 del 1986) consente innanzitutto di esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo (cd. "consolidato nazionale" e "consolidato mondiale", a seconda che le

controllate siano residenti in Italia o all'estero). E' utile evidenziare che tra le condizioni di ammissione al consolidato nazionale il legislatore impone l'elezione di domicilio da parte di ciascuna controllata presso la società o ente controllante ai fini della notifica e degli atti e provvedimenti relativi ai periodi di imposta per i quali è stata esercitata l'opzione (art. 119, comma 1, lett. c, d.P.R. n. 917 del 1986).

16.34. Al di fuori dei casi di cd. consolidato mondiale, in materia di imprese estere controllate l'art. 167, d.P.R. n. 917 del 1986, nella versione vigente "pro-tempore", così disponeva: <<1. Se un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di una impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato, i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero partecipato, ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute. Tali disposizioni si applicano anche per le partecipazioni in soggetti non residenti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni assoggettati ai predetti regimi fiscali privilegiati. 2. Le disposizioni del comma 1 si applicano alle persone fisiche residenti e ai soggetti di cui agli articoli 5 e [73], comma 1, lettere a), b) e c). 3. Ai fini della determinazione del limite del controllo di cui al comma 1, si applica l'articolo 2359 del codice civile, in materia di società controllate e società collegate. 4. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con decreti del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, della mancanza di un adeguato scambio di informazioni ovvero di altri criteri equivalenti. 5. Le disposizioni del comma 1 non si applicano se il soggetto residente dimostra, alternativamente, che: a) la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nello Stato o nel territorio nel quale ha sede; b) dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati di cui al comma 4. Per i fini di cui al presente comma, il contribuente deve interpellare preventivamente l'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo statuto dei diritti del contribuente>>.

16.35. Il D.M. 21 novembre 2001 ha incluso il Lussemburgo tra i territori a regime fiscale privilegiato <<con riferimento alle società *holding* di cui alla locale legge del 31 luglio 1929>>.

16.36. <<GADO S.a.r.l.>> non è una holding lussemburghese di cui alla citata legge del 1929.

16.37. In ogni caso, l'art. 168, d.P.R. n. 917 del 1986, prevedeva, nella sua versione applicabile *pro-tempore*: <<1. Salvo quanto diversamente disposto dal presente articolo, la norma di cui all'articolo 167 si applica anche nel caso in cui il soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, una partecipazione non inferiore al 20 per cento agli utili di un'impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato; tale percentuale è ridotta al 10 per cento nel caso di partecipazione agli utili di società quotate in borsa. La norma di cui al presente comma non si applica per le partecipazioni in soggetti non residenti negli Stati o territori predetti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni assoggettati a regimi fiscali privilegiati>>.

16.38. È importante evidenziare che la prova dell'effettivo svolgimento, da parte della società o altro ente non residente, di un'attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nello Stato o nel territorio nel quale ha sede, impedisce l'imputazione al soggetto controllante dei redditi conseguiti dal controllato.

16.39. Il legislatore fiscale, dunque, in caso di imprese estere controllate privilegia il dato dell'esercizio effettivo dell'attività quale elemento selettivo della riconducibilità o meno in Italia dei redditi prodotti all'estero.

16.40. Il legislatore del 2009 ha ulteriormente ampliato l'ambito di applicazione dell'art. 167, d.P.R. n. 917 del 1986 anche alle ipotesi in cui i soggetti controllati ai sensi del primo comma sono localizzati in Stati o territori diversi da quelli a fiscalità privilegiata ivi richiamati, qualora ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni: a) sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia; b) hanno conseguito proventi derivanti per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari (art. 167, comma 8-bis, d.P.R. 917 del 1986, aggiunto dall'art. 13, comma 1, lett. c), d.l. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102). Il successivo comma 8-ter esclude però che si applichino le disposizioni del comma precedente <<se il soggetto residente dimostra che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale. Ai fini del presente

comma il contribuente deve interpellare l'amministrazione finanziaria secondo le modalità indicate nel precedente comma 5>>.

16.41. Quello che rileva, dunque, è che in caso di società controllate i criteri per ricondurre a tassazione in Italia i redditi prodotti all'estero sono ulteriori e diversi da quelli tradizionalmente elaborati dalla giurisprudenza per localizzare la <<sede amministrativa>> e individuare il domicilio fiscale.

16.42. Il legislatore fiscale in questi casi, non potendo prescindere da un fenomeno economico preesistente, e comunque noto e disciplinato ad altri fini anche da altri rami dell'ordinamento, non potendo dunque far ricorso alla provenienza dell'impulso volitivo, ha fatto ricorso a criteri diversi o comunque integrativi di natura oggettiva quali l'esercizio effettivo dell'attività industriale o commerciale o la non artificiosità dell'insediamento estero volto a conseguire vantaggi fiscali non indebiti.

16.43. Si avrà modo di vedere più avanti come il concetto di <<costruzione artificiosa>> sia stato mutuato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di <<libertà di stabilimento>>; per il momento è sufficiente rilevare come tali scelte si pongano sostanzialmente in linea con quanto più in generale prevedeva sin dalla sua introduzione l'art. 37-bis - "Disposizioni antielusive", d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (introdotto dall'art. 7, comma 1, d.lgs. 2 settembre 1997, n. 314) secondo il quale <<sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti>>.

16.44. Il controllo societario è fenomeno disciplinato anche dalla già citata legge 14 agosto 1982, n. 747 di ratifica ed esecuzione della Convenzione tra Italia e Lussemburgo. L'art. 5, nel definire il concetto di <<stabile organizzazione>> in modo del tutto sovrapponibile a quanto già prevede l'art. 162, d.P.R. n. 917 del 1986, cit., stabilisce che <<il fatto che una società residente di uno Stato contraente controlli o sia controllata da una società residente dell'altro Stato contraente ovvero svolga la sua attività in questo altro Stato (sia per mezzo di una stabile organizzazione oppure no) non costituisce di per sé motivo sufficiente per far considerare una qualsiasi delle dette società una stabile organizzazione dell'altra>>.

16.45. Ora, se si considera che per <<stabile organizzazione>> si intende, tanto ai fini della Convenzione, quanto del legislatore nazionale: a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) un'officina; e) un laboratorio; f) una miniera, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali; g) un cantiere di costruzione o di montaggio la cui durata oltrepassa dodici mesi (art. 5, comma 2 della Convenzione e art. 162, comma 2, d.P.R. n. 917 del 1986), ne

consegue che se la società controllata esercita (effettivamente) la propria attività anche solo utilizzando un ufficio localizzato in Lussemburgo, il rapporto di controllo societario impedisce di ritenere detto ufficio stabile organizzazione estera dell'impresa italiana.

16.46. Ulteriore criterio di giudizio può esser tratto dall'art. 9 della Convenzione che così disciplina le "imprese associate": <<allorché: a) un'impresa di uno Stato contraente partecipa direttamente o indirettamente alla direzione, al controllo o al capitale di un'impresa dell'altro Stato contraente, o b) le medesime persone partecipano direttamente o indirettamente, alla direzione, al controllo o al capitale di una impresa di uno Stato contraente e di un'impresa dell'altro Stato contraente, e, nell'uno e nell'altro caso, le due imprese, nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, sono vincolate da condizioni accettate o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, gli utili che, in mancanza di tali condizioni, sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che a causa di dette condizioni non lo sono stati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati in conseguenza>>

16.47. La partecipazione delle medesime persone al controllo diretto o indiretto di altra impresa non è circostanza che di per sé comporta l'assoggettamento degli utili prodotti dalla controllata all'imposizione del paese di residenza della controllante, ma costituisce elemento che, alle specifiche condizioni previste dalla norma, determina un diverso calcolo degli utili, non diversamente, del resto, da quanto accade per il calcolo degli utili prodotti dalla stabile organizzazione dell'impresa situata in uno Stato contraente diverso (art. 7, comma 2 della Convenzione).

16.48. La validità del ricorso ai criteri della effettività dell'attività e della non artificiosità dell'insediamento estero non è smentita affatto dalla circostanza che a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 4 luglio 2006 la residenza nello Stato degli amministratori della società controllante costituisce, ai fini dell'imposizione diretta, criterio presuntivo di individuazione in Italia della sede amministrativa della società controllata.

16.49. L'art. 35, comma 13, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha inserito nell'art. 73, d.P.R. n. 917 del 1986, il seguente comma 5-bis: <<Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa: a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato; b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo

equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato>>.

16.50. Premesso che la norma riguarda le società estere che detengono il controllo di società residenti in Italia (e che <<GADO S.a.r.l.>> è società controllata e non controllante), va in ogni caso evidenziato che nemmeno per il legislatore tributario la residenza italiana dei componenti del consiglio di amministrazione della società estera controllante prova la sede effettiva italiana della controllante, ma comporta solo l'inversione dell'onere della prova a carico di quest'ultima.

16.51. E' una presunzione fiscale (semplice) che non legittima la traslazione nel processo penale dello stesso criterio di giudizio, né autorizza salti logici come quello secondo il quale la sostituzione del consiglio di amministrazione di <<GADO S.a.r.l.>> con persona residente in Lussemburgo o comunque il trasferimento della sede legale in Italia concorre a provare che la sede estera fosse fittizia.

16.52. Il capitale sociale di <<GADO S.a.r.l.>> è interamente di proprietà di <<Dolce & Gabbana Luxemburg S.a.r.l.>>, società anch'essa di diritto lussemburghese il cui intero capitale sociale è detenuto dalla holding italiana <<D&G S.r.l.>>, a sua volta posseduta per l'80% ed in pari misura dagli imputati Stefano Gabbana e Domenico Dolce, e per il restante 20% dalla famiglia Dolce. <<GADO S.a.r.l.>> è perciò società controllata, ai sensi dell'art. 2359, comma, 1, cod. civ., dalla <<D&G S.r.l.>>

16.53. L'accertamento in ordine allo svolgimento effettivo dell'attività e alla consistenza non artificiosa dell'insediamento estero appartiene al fatto ed è essenziale.

16.54. Tale accertamento (soprattutto in ordine alla consistenza minima che un insediamento deve avere per non essere considerato una costruzione di puro artificio) deve essere condotto secondo criteri interpretativi che tengano conto delle indicazioni che provengono dallo stesso legislatore nazionale ed europeo e degli approdi giurisprudenziali della Corte di Giustizia delle Comunità Europee in tema di diritto di stabilimento (sancito e disciplinato dagli artt. 49 e segg. del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea).

16.55. Da questo punto di vista, il ricorso ai criteri normativamente fissati per definire la <<stabile organizzazione>> (art. 162, d.P.R. n. 917 del 1986 e 5, Convenzione Italo-lussemburghese) può essere certamente utile.

16.56. Può esserlo anche il ricorso ai criteri elaborati dalla Corte di Giustizia per definire il <<centro di attività stabile>> di cui all'art. 9, comma 1 della Direttiva 17/05/1977, n. 77/388/CEE - Sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile

uniforme - che così recitava: <<Prestazioni di servizi - 1. Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale>>.

16.57. La direttiva è stata abrogata e sostituita dalla Direttiva 28/11/2006, n. 2006/112/CE - DIRETTIVA DEL CONSIGLIO relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - che fa riferimento al concetto di <<stabile organizzazione>>, pur non definendolo, ma la sostanziale, anche se discussa, sovrapposibilità dei due concetti rende ancora utilizzabile l'interpretazione che ne ha fornito la Corte di Giustizia secondo la quale <<ai sensi dell'art. 9 n. 1 della direttiva n. 77/388 si considera luogo di una prestazione di servizi quel luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. Conseguentemente allorché una società di leasing non disponga in uno Stato membro, né di personale proprio, né di una struttura che presenti un sufficiente grado di stabilità - nell'ambito della quale possono essere redatti contratti o prese decisioni amministrative - non può essere considerata titolare di un centro di attività stabile onde la prestazione di servizi non si considera effettuata in tale Stato>> (Corte giustizia comunità Europee Sez. VI, 17-07-1997, n. 190 - Soc. Aro Lease BV c. Gerechtshof Amsterdam). Come precisato dalla Corte di Giustizia <<15. Va poi ricordato che, con riferimento alla norma generale di cui all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, la Corte ha ritenuto che il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica appare come il punto di riferimento preferenziale, nel senso che la presa in considerazione di un altro centro di attività a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi entra in linea di conto solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca a una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro. Dal contesto delle nozioni usate dall'art. 9 e dallo scopo di tale disposizione si desume che il riferimento di una prestazione di servizi a un centro di attività diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro d'attività abbia *una consistenza minima, data la presenza permanente di mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi* (sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, Racc. pag. 2251, punti 17 e 18). 16 *Conseguentemente, affinché un centro d'attività possa essere utilmente preso in considerazione, in deroga al criterio preferenziale della sede, come luogo delle prestazioni di servizi di un soggetto passivo, è necessario che esso presenti un grado sufficiente di permanenza e*

una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi considerate>>.

16.58. Al <<centro di attività stabile>> fanno riferimento anche l'art. 1 dell'ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (<<Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si considera soggetto passivo non residente all'interno del paese il soggetto passivo (...) che, (...) non ha fissato in tale paese né la sede della propria attività economica né costituito un centro di attività stabile dal quale sono svolte le operazioni né, in mancanza di detta sede o di detto centro di attività stabile, il suo domicilio o la sua residenza abituale e che (...) non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazioni di servizi che si consideri localizzata in tale paese (...)>>) e l'art. 1 della tredicesima direttiva del Consiglio 17 novembre 1986, 86/560/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità (<<«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si considera: 1) soggetto passivo non residente nel territorio della Comunità, il soggetto passivo di cui all'articolo 4, paragrafo 1, della [sesta] direttiva (...) che, nel corso del periodo di cui all'articolo 3, paragrafo 1, non ha fissato in tale territorio né la sede della propria attività economica né costituito un centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni né, in mancanza di detta sede o di detto centro di attività stabile, il proprio domicilio o la propria residenza abituale e che, nel corso del medesimo periodo, non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata nello Stato membro previsto all'articolo 2 (...)>>.

16.59. Di rilievo i principi affermati in materia dalla Corte giustizia comunità Europee Sez. IV Sent., 28-06-2007, n. 73/06 Planzer Luxembourg Sarl c. Bundeszentralamt fur Steuern. Nel caso esaminato dalla Corte, la società Planzer Luxembourg Sarl ricorrente nella causa principale esercitava un'impresa di trasporti, aveva sede a Frisange (Lussemburgo), sua unica socia era la società Planzer Transport AG, con sede in Dietikon (Svizzera), gli amministratori erano due impiegati della P AG che risiedevano rispettivamente in Svizzera ed in Italia, il sig. Henri Deltgen amministrava, presso la sede della ricorrente, la ditta Helvetia House da cui la ricorrente aveva preso in affitto i propri uffici, in qualità di rappresentante dell'unica socia di quest'ultima, e aveva presieduto alle iniziative necessarie per la costituzione della medesima. Nell'aprile 1997 e nel maggio 1998 la ricorrente aveva presentato all'amministrazione tributaria tedesca domande di rimborso dell'IVA pagata in Germania per acquisti di



carburante. A ciascuna domanda era allegata un'attestazione rilasciata dall'amministrazione tributaria lussemburghese conforme al modello figurante nell'allegato B dell'ottava direttiva. Nell'attestazione era indicato che la ricorrente è soggetta all'IVA con il suo numero di registrazione lussemburghese. Al medesimo indirizzo della ricorrente avevano fissato la loro sede altre tredici società tra cui tre società controllate da imprese svizzere di trasporto. L'amministrazione tedesca aveva negato il rimborso sul rilievo che la ricorrente dovesse ritenersi residente in Svizzera e non in Lussemburgo poiché non aveva collegamenti telefonici all'indirizzo menzionato nell'attestazione. Nel presentare ricorso amministrativo avverso tale decisione, la ricorrente aveva prodotto un'attestazione complementare secondo cui «è una società commerciale ai sensi della convenzione tedesco-lussemburghese sulla doppia imposizione» e quindi soggetta alle «imposte dirette lussemburghesi» ed aveva fatto valere che i suoi due amministratori, Henri Deltgen nonché un'altra persona ugualmente responsabile per l'amministrazione e la contabilità, svolgevano le proprie attività in Lussemburgo, che cinque dipendenti lavoravano a tempo parziale come autisti presso la sua sede, che disponeva di un collegamento telefonico, come risultava dall'intestazione della carta da lettere, che alcuni autotreni immatricolati in Lussemburgo venivano utilizzati per il trasporto di cargo aereo e che le fatture erano emesse presso la sede in Lussemburgo. Il giudice nazionale di prima istanza aveva accolto il ricorso sul rilievo che il Lussemburgo doveva essere considerato come il punto di partenza principale delle operazioni realizzate dalla ricorrente nei confronti della società madre svizzera e ritenendo che la sede della stessa si trovasse incontestabilmente in quest'ultimo Stato membro. La Corte federale aveva però annullato la decisione sul rilievo che non potesse essere presa in considerazione la sede statutaria della ricorrente ma che dovessero essere considerati i seguenti ulteriori indici: l'iscrizione della ricorrente a nome della ditta nell'elenco telefonico del Lussemburgo; l'affitto di uffici e conclusione di contratti a nome della ditta; il luogo e il periodo di attività degli eventuali prestatori di lavoro alle dipendenze della ricorrente; il luogo di emissione delle fatture relative ad operazioni svolte nei confronti della società madre; il luogo di immatricolazione degli autotreni; il luogo di sosta degli autotreni in caso di inattività; l'esistenza di dichiarazioni relative all'importo sulla cifra d'affari in Lussemburgo; l'emissione, da parte delle autorità tributarie lussemburghesi, di documenti concernenti la ricorrente. In sede di rinvio, il giudice di prima istanza aveva quindi accertato che: la ricorrente, sulla base di un accordo in materia di tariffe dei trasporti 1° gennaio 1996 e servendosi della propria intestazione, aveva girato negli anni 1997 e 1998 parecchie fatture relative a spese di trasporto in questione alla P AG che le aveva regolate tramite bonifici bancari. Parallelamente essa aveva fatturato alla P AG anche le spese per l'utilizzazione di



semirimorchi. Già il 26 dicembre 1995 essa aveva concluso, tramite il suo impiegato Robert Surber, un contratto scritto di affitto con la ditta Helvetia House - Henri Deltgen relativamente a locali per ufficio alla Rue de Luxembourg 23A a Frisange. Per i locali essa pagava anche le spese di riscaldamento. Essa era raggiungibile attraverso il numero di telefono dell'Helvetia House che era comunque iscritta nell'elenco telefonico sotto il nome Henri Deltgen ed utilizzava tale numero anche sull'intestazione della sua corrispondenza. Essa aveva anche immatricolato a suo nome presso il Ministero dei Trasporti, nel corso del periodo dal 1997 al 1998, sette autotreni ed ottenuto dal ministero lussemburghese per le classi medie ed il turismo la relativa autorizzazione di esercizio. Essa occupava, stando all'elenco del personale presentato alla data del 15 giugno 1998, sette prestatori di lavoro i quali erano già stati in gran parte alle sue dipendenze dal 1996 e, per il resto, erano stati assunti per sostituire collaboratori precedentemente usciti dall'impresa e da quest'ultima occupati appunto dal 1996. La ricorrente aveva concluso a tale scopo per iscritto gli appropriati contratti di lavoro. Infine era stata anche iscritta, ai fini dell'imposta sulla cifra d'affari, presso il Bureau d'imposition dell'amministrazione tributaria lussemburghese con il n. 1995 2408 871 disponendo pure ai fini della citata imposta del numero di registrazione LU 16487850. Essa aveva presentato inoltre dichiarazioni IVA e le erano stati inviati documenti relativi all'IVA. Era stata registrata anche per le imposte dirette con il numero 1995/2408/871. Secondo l'amministrazione finanziaria tedesca, inoltre, la ricorrente aveva preso in affitto i locali dell'ufficio dall'Helvetia House e aveva in parte affidato a quest'ultima anche lavori di segretariato e contabilità. La ricorrente non deteneva nella sede statutaria di installazioni o altri oggetti e peraltro i suoi responsabili non erano permanentemente presenti in Lussemburgo. Non disponeva nel paese né di un magazzino, né di parcheggi per autotreni. Tuttavia gli autisti degli autotreni erano registrati in Lussemburgo, così come vi erano immatricolati gli stessi autotreni. Nel 1997 aveva dichiarato una cifra d'affari dell'ordine di EUR 575 129,56. I due amministratori erano presenti in Lussemburgo rispettivamente da due a tre giorni alla settimana e da due a quattro giorni al mese. In tale paese venivano adottate le decisioni essenziali per la gestione dell'impresa (ad esempio acquisto di autotreni, assunzione di collaboratori) e vi si trovava l'amministrazione (contabilità, emissione di fatture, liquidazione degli stipendi). Tuttavia la gestione operativa (dispositivo ed organizzazione dei tragitti degli autotreni, contatti con la clientela) veniva assicurata dalla P AG a partire dalla Svizzera. Conformemente a tali disposizioni la ricorrente forniva i relativi servizi di trasporto con i summenzionati autotreni di sua proprietà. I servizi erano forniti al 100% alla P AG e la ricorrente li fatturava a quest'ultima a partire dal Lussemburgo. Il giudice nazionale, sottolineando come il problema principale



nella causa sottopostagli fosse quello di determinare se la ricorrente risiedesse o meno fuori del territorio della Comunità, nel qual caso essa non sarebbe stata legittimata, tenuto conto della legislazione tedesca, ad ottenere il rimborso dell'IVA pagata per l'acquisto di carburante in Germania, aveva condiviso il parere secondo cui la nozione di sede dell'attività economica ai sensi di tale legislazione andasse interpretata conformemente all'art. 1, punto 1, della tredicesima direttiva. Egli però nutriva dubbi sulla maniera di interpretare quest'ultima disposizione. A suo avviso occorre anzitutto interrogarsi sulla portata giuridica delle attestazioni prodotte dalla ricorrente. Ritenendo che tali attestazioni permettano di presumere in maniera irrefutabile la qualità di operatore soggetto ad IVA della persona interessata, esso si chiedeva se fosse possibile derivarne anche un effetto vincolante o una presunzione irrefutabile nel senso della residenza di quest'ultima nello Stato membro di rilascio. Nell'ipotesi che si dovesse dare soluzione negativa a tale questione, si era domandato se la nozione di sede dell'attività economica ai sensi dell'art. 1, punto 1, della tredicesima direttiva rinvii al luogo in cui è stabilita la sede statutaria della società e in cui vengono prese le decisioni fondamentali ai fini della sua gestione economica ovvero al luogo a partire dal quale vengono svolte le sue attività operative. La Corte era perciò stata chiamata a decidere le seguenti questioni pregiudiziali: «1) Se da un'attestazione della qualità di imprenditore conforme al modello di cui all'allegato B dell'ottava direttiva risulti un effetto vincolante, o una presunzione irrefutabile a favore della residenza dell'imprenditore nello Stato di rilascio [dell'attestazione]. 2) In caso di soluzione negativa della prima questione: se la nozione di sede dell'attività economica ai sensi dell'art. 1, n. 1, della tredicesima direttiva vada interpretata nel senso che con ciò s'intende il luogo ove la società ha la sede statutaria, o ci si deve riferire, ai fini di tale interpretazione, al luogo ove vengono adottate le decisioni in materia di gestione economica dell'impresa, o è rilevante il luogo in cui vengono prese le decisioni determinanti ai fini della normale, operativa gestione quotidiana». Nel fornire la risposta la Corte ha, per quanto qui rileva, chiarito che: «43 A questo proposito occorre ricordare che la presa in considerazione della realtà economica costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA (sentenza 20 febbraio 1997, causa C-260/95, DFDS, Racc. pag. I-1005, punto 23). 44 Inoltre, secondo una giurisprudenza costante, gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario (v., nel settore dell'IVA, segnatamente, sentenze 3 marzo 2005, causa C-32/03, Fini H, Racc. pag. I-1599, punto 32, e 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., Racc. pag. I-1609, punto 68). 45 Ciò accadrebbe se un soggetto passivo intendesse fruire del sistema di rimborso alle condizioni enunciate dall'ottava direttiva, quando invece l'impresa il cui indirizzo è menzionato nell'attestazione



conforme al modello figurante nell'allegato B di tale direttiva non corrisponda ad alcuna realtà economica nello Stato membro di rilascio e quando peraltro l'interessato non risieda nel territorio della Comunità, rientrando quindi non nella suddetta direttiva, ma nella tredicesima direttiva (...) 52 Occorre preliminarmente sottolineare che, ai sensi della tredicesima direttiva, la qualità di soggetto passivo non residente nel territorio della Comunità presuppone, segnatamente, che il soggetto in questione non abbia disposto in tale territorio, nel corso del periodo preso in considerazione all'art. 3, n. 1, della direttiva stessa, di alcuno dei criteri di collegamento individuati all'art. 1, punto 1, della suddetta direttiva. 53 *Fra tali criteri di collegamento figurano, in particolare, la «sede della propria attività economica» e l'esistenza di «un centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni».* 54 *Conformemente ad una giurisprudenza consolidata nel settore dell'IVA, la nozione di centro di attività stabile esige una consistenza minima, data la presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi (v. sentenze 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, Racc. pag. 2251, punto 18; DFDS, cit., punto 20, e 17 luglio 1997, causa C-190/95, ARO Lease, Racc. pag. I-4383, punto 15). Essa presuppone quindi un grado sufficiente di permanenza ed una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizio considerate (v. sentenza ARO Lease, cit., punto 16) (...) 56 Non costituisce un centro di attività stabile un'installazione fissa utilizzata ai soli fini di effettuare, per conto dell'impresa, attività di carattere preparatorio o ausiliario quali l'assunzione del personale o l'acquisto dei mezzi tecnici necessari allo svolgimento delle attività dell'impresa.* 58 Trattandosi della nozione di sede dell'attività economica ai sensi dell'art. 1, punto 1, della tredicesima direttiva, occorre osservare che se, certo, un medesimo luogo può corrispondere in pari tempo alla sede dell'attività economica e ad un centro di attività stabile dell'impresa interessata, il mero fatto che tale disposizione, come del resto l'art. 1 dell'ottava direttiva si riferisca distintamente alle nozioni di sede dell'attività economica, da una parte, e di centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni, dall'altra, dimostra tuttavia che, nella mente del legislatore comunitario, la prima nozione riveste una portata autonoma rispetto alla seconda. 59 *Ne consegue che la circostanza per cui, stando alle constatazioni effettuate dal giudice nazionale nell'ambito della causa principale, il luogo a partire dal quale le attività della ricorrente stessa sono effettivamente svolte non sia situato nello Stato membro di rilascio non esclude con ciò che la ricorrente nella causa principale vi abbia stabilito la sede della sua attività economica.* 60 Trattandosi di una società, come nella causa principale, la nozione di sede dell'attività economica ai sensi dell'art. 1, punto 1, della tredicesima direttiva indica il luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti



la direzione generale di tale società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima. 61 La determinazione del luogo della sede dell'attività economica di una società implica la presa in considerazione di un complesso di fattori, al primo posto dei quali figurano la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello, abitualmente identico, in cui si adotta la politica generale di tale società. Possono essere presi in considerazione anche altri elementi, quali il domicilio dei principali dirigenti, il luogo di riunione delle assemblee generali, la tenuta dei documenti amministrativi e contabili e relativi allo svolgimento della maggior parte delle attività finanziarie, in particolare bancarie. 62 Così un'interpretazione fittizia, come quella caratterizzante una società «casella postale» o «schermo», non potrebbe essere definita sede di un'attività economica ai sensi dell'art. 1, punto 1, della tredicesima direttiva (v., per analogia, sentenze 2 maggio 2006, causa C-341/04, Eurofood IFSC, Racc. pag. I-3813, punto 35, nonché Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, cit., punto 68). 63 Alla luce di quanto precede occorre risolvere la seconda questione dichiarando che l'art. 1, punto 1, della tredicesima direttiva va interpretato nel senso che la sede dell'attività economica di una società è il luogo ove vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale di tale società e ove sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima>>.

16.60. È interessante notare come la Corte europea, nel definire, per esclusione, il <<centro di attività stabile>>, utilizzi, in parte, gli stessi criteri indicati dall'art. 5, comma 3, lett. e), della già citata Convenzione Italia - Lussemburgo, secondo il quale <<non si considera che vi sia una "stabile organizzazione" se: (...) e) una sede fissa di affari è utilizzata per l'impresa ai soli fini di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche o di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliario>> (ma anche dall'art. 162, comma 4, lett. e, d.P.R. n. 917 del 1986).

16.61. Il d.P.R. n. 633 del 1972 non conosce il <<centro di attività stabile>> (alla cui definizione concorre, come visto, anche l'impiego di risorse umane), ma solo la <<stabile organizzazione>> (che tale impiego non prevede), di cui però non fornisce una definizione.

16.62. Secondo parte della giurisprudenza delle Sezioni Civili di questa Corte di cassazione <<centro di attività stabile>> e <<stabile organizzazione>> non esprimono concetti tra loro coincidenti sicché la definizione di <<stabile organizzazione>> va ricavata utilizzando come criterio interpretativo anche quanto risulta dalle corrispondenti definizioni in materia di imposizione diretta.

16.63. Cass. civ. Sez. V, 21-04-2011, n. 9166, in particolare, ha affermato che <<la nozione di stabile organizzazione (...) va desunta dall'art 5 del modello di convenzione Ocse contro la doppia imposizione e dal suo commentario,

integrata con i requisiti prescritti dall'art. 9 della Direttiva n. 77/388/CEE per l'individuazione di un centro di attività stabile, il quale, così come definito dalla giurisprudenza comunitaria, consiste in una struttura dotata di risorse materiali ed umane, e può essere costituito anche da un'entità dotata di personalità giuridica, alla quale la società straniera abbia affidato anche di fatto la cura di affari, con l'esclusione delle attività di carattere meramente preparatorio o ausiliario>> (nello stesso senso anche Cass. civ. Sez. V, 20-12-2001, n. 10925, secondo la quale <<In tema di i.v.a., la nozione di stabile organizzazione in Italia di società estera, delineata dall'art. 5 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, deve essere integrata alla luce della disciplina uniforme - più restrittiva - dettata in materia dalla sesta direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977 n. 77/388/Cee, il cui art. 9 n. 1, come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee, fa riferimento al concetto di "centro di attività stabile"; il quale richiede l'impiego di risorse umane e materiali, non essendo sufficiente la presenza di impianti nel territorio in cui l'operazione è compiuta. Va, peraltro, escluso che la struttura organizzativa debba essere di per sé produttiva di reddito, ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile. Inoltre, l'accertamento dei requisiti del centro di attività stabile, o stabile organizzazione, ivi compresi quello di dipendenza e quello di partecipazione alla conclusione di contratti - od alle sole trattative - in nome della società estera (anche al di fuori di un potere di rappresentanza in senso proprio), deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche - e soprattutto - su quello sostanziale>>). Nello stesso senso anche Cass. civ. Sez. 5, n. 17206 del 28/07/2006, Rv. 592321, che ha affermato che <<In tema di IVA, la nozione di stabile organizzazione di una società straniera in Italia va desunta dall'art. 5 del modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione e dal suo commentario, integrata con i requisiti prescritti dall'art. 9 della sesta direttiva CEE n. 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 per l'individuazione di un centro di attività stabile, il quale, così come definito dalla giurisprudenza comunitaria, consiste in una struttura dotata di risorse materiali ed umane, e può essere costituito anche da un'entità dotata di personalità giuridica, alla quale la società straniera abbia affidato anche di fatto la cura di affari (con l'esclusione delle attività di carattere meramente preparatorio o ausiliario, quali la prestazione di consulenze o la fornitura di "know how"). La prova dello svolgimento di tale attività da parte del soggetto nazionale può essere ricavata, oltre che dagli elementi indicati dall'art. 5 del modello di convenzione OCSE, anche da elementi indiziari, quali l'identità delle persone fisiche che agiscono per l'impresa straniera e per quella nazionale, ovvero la partecipazione a trattative o alla stipulazione di contratti, indipendentemente dal conferimento di poteri di rappresentanza. Nessuna rilevanza può infatti essere riconosciuta alla recente



modifica dell'art. 5 del commentario OCSE, in virtù della quale la sola partecipazione a trattative contrattuali nell'interesse della società straniera non è sufficiente per individuare nella struttura sussidiaria una stabile organizzazione, in quanto, a parte il valore non normativo del commentario, tale modifica ha costituito oggetto di riserva espressa da parte del Governo italiano, secondo la quale nell'interpretazione del modello di convenzione l'Italia non può disattendere quella data dai propri giudici nazionali>> (in senso conforme anche Cass. civ. Sez. 5, n. 3889 del 15/02/2008, Rv. 602688, e Cass. civ. Sez. 5, n. 20597 del 07/10/2011, Rv. 619296, per la quale <<In tema di imposte sui redditi, ai fini dell'individuazione di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto non residente, e quindi dell'applicazione dell'IRPEF e dell'ILOR, l'accertamento deve essere condotto sul piano formale, ma anche - e soprattutto - su quello sostanziale, non essendo incompatibili con il concetto di stabile organizzazione né la personalità giuridica di cui sia eventualmente fornita la struttura operante in Italia, siccome l'autonoma soggettività giuridica non assume rilievo quanto alla imputazione dei rapporti fiscali, né l'assenza, in capo a quest'ultima, della capacità di produrre reddito di per sé ovvero dell'autonomia gestionale o contabile. Da ciò consegue l'irrilevanza del dato formale della molteplicità di imprese nelle quali l'organizzazione si articola, allorché risultino sufficienti elementi oggettivi, desumibili dalle modalità operative dei soggetti attivi sul territorio nazionale, il cui significato sia, per di più, corroborato dall'esistenza di legami di natura soggettiva>>).

16.64. Di contrario avviso, in ordine alla possibilità di far ricorso alle convenzioni in materia di imposte dirette, Cass. civ. Sez. V, 06-04-2004, n. 6799, secondo la quale <<la nozione di "stabile organizzazione" (...) deve essere ricavata, ai fini Iva, dalla disciplina comunitaria uniforme in materia di Iva dettata dalla direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, il cui art. 9, n. 1, contiene il richiamo alla nozione di "centro di attività stabile" (e non dalle convenzioni internazionali in materia di imposte sui redditi). Per stabile organizzazione deve intendersi, quindi, ogni struttura organizzata di mezzi e di persone alle dipendenze del soggetto non residente, ancorché dotata di autonoma personalità giuridica. La disposizione dell'art. 9 della direttiva n. 77/388/CEE (disciplina comunitaria uniforme in materia di Iva) secondo cui il fatto che una società residente in uno Stato contraente controlli o sia controllata da una società residente in altro Stato non costituisce di per sé motivo sufficiente per far considerare una di dette società quale stabile organizzazione dell'altra, esclude soltanto che simile circostanza sia da sola sufficiente a provare tale rapporto; ma non impedisce al giudice un utilizzo della circostanza stessa, ai fini di formare il suo convincimento, ove, ai sensi dell'art. 2729 del codice civile, essa trovi adeguato riscontro in altre circostanze gravi, precise e concordanti.

Tale concetto di stabile organizzazione non è incompatibile con la personalità giuridica di cui la stessa sia eventualmente fornita, poiché l'autonoma soggettività giuridica non assume rilievo quanto all'imputazione dei rapporti fiscali, per cui non è possibile dubitare dell'attribuibilità ad una società, ai fini dell'IVA, del ruolo - palese od occulto - di stabile organizzazione materiale di soggetto non residente, soltanto in ragione della sua personalità giuridica>>. Nello stesso senso, Cass. civ. Sez. V, 06-12-2002, n. 17373, secondo la quale <<Per quanto concerne la nozione di stabile organizzazione ai fini IVA l'utilizzazione dei modelli indicati nel catalogo contenuto nell'art. 5 del Modello OCSE non può avvenire sic et simpliciter, poiché la normativa convenzionale - in assenza di una specifica competenza normativa degli organi comunitari in base all'art. 293 (ex 220), secondo punto, Trattato CE - ha lo scopo di limitare reciprocamente la potestà impositiva diretta dei due Stati contraenti, mentre in materia di IVA, invece, esiste una disciplina europea uniforme, contenuta fondamentalmente nella Sesta Direttiva del Consiglio 77/388/CEE e sue successive modificazioni, recante diverse norme che sono incondizionate e sufficientemente precise, e pertanto direttamente applicabili negli ordinamenti interni. L'art. 9, n. 1, della Sesta Direttiva del Consiglio 77/388/CEE e sue successive modificazioni, fa riferimento non al concetto di stabile organizzazione, ma a quello di "centro di attività stabile", il quale richiede l'impiego di risorse umane e materiali, non essendo sufficiente la presenza di impianti (quali macchine di distribuzione automatica o oleodotti) nel territorio in cui l'operazione è compiuta, e ne deriva, quindi, che le norme nazionali che impiegano la nozione di stabile organizzazione in materia di IVA devono essere sottoposte ad interpretazione adeguatrice alla luce di quella prevista dal citato art. 9, n. 1, della predetta Direttiva, dal che discende, inoltre, che nel campo dell'applicazione dell'IVA non è utilizzabile la nozione di "stabile organizzazione personale", prevista dall'art. 5, paragrafo 5, del Modello OCSE (...) Una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di stabile organizzazione plurima, ai fini IVA, di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguenti una strategia unitaria, in quanto una società è una struttura complessa e certamente in possesso dei requisiti previsti dall'art. 9, paragrafo 1, della Sesta Direttiva del Consiglio 77/388/CEE e sue successive modificazioni, e d'altra parte non si può dubitare della attribuibilità del ruolo di stabile organizzazione ad una società fornita di personalità giuridica; in tali casi, la ricostruzione dell'attività posta in essere dalla società nazionale, al fine di accertare se si tratti o meno di attività ausiliaria o preparatoria, deve essere unitaria e riferita al programma del gruppo societario unitariamente considerato. Deve escludersi che la nozione di stabile organizzazione delineata dal Modello OCSE opportunamente integrata, ai fini dell'applicazione dell'IVA, con quella, più restrittiva, prevista dall'ordinamento



comunitario, debba identificarsi con quella di "autonoma unità produttiva" o "unità aziendale di servizio", non essendo tale nozione - ancora più restrittiva di quella comunitaria - fondata su alcun decisivo argomento testuale o sistematico, e, inoltre, deve escludersi che la struttura organizzativa in questione debba necessariamente essere di per sé produttiva di reddito ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile, requisiti che, invece, hanno le succursali o sedi secondarie previste dall'art. 2506 cod. civ., le quali costituiscono solo una specie tipica di stabile organizzazione>> (nello stesso senso anche Cass. civ. Sez. V, 25-05-2002, n. 7689, secondo la quale, peraltro, <<in tema di IVA, l'attività di controllo sull'esatta esecuzione di contratti tra soggetto residente e soggetto non residente non può considerarsi, in linea di principio, ausiliaria e, come tale, non suscettibile di far assumere alla società incaricata il ruolo di stabile organizzazione in Italia della società straniera, ai sensi dell'art. 5, par. 4, del modello O.C.S.E. di convenzione contro le doppie imposizioni e dell'art. II, par. 1, lett. e), della Convenzione tra Italia e Paesi Bassi per evitare le doppie imposizioni, conclusa il 24 gennaio 1957 e ratificata con legge 18 giugno 1960, n. 704, applicabile "ratione temporis">>).

16.65. Utili spunti possono derivare anche dalla Dir. 30/11/2011, n. 2011/96/UE - DIRETTIVA DEL CONSIGLIO concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (che ha sostituito la precedente direttiva 23/07/1990, n. 90/435/CEE - Direttiva del Consiglio concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi - pubblicata nella G.U.C.E. 20 agosto 1990, n. L 225. Entrata in vigore il 30 luglio 1990). L'art. 1, comma 2, definisce "stabile organizzazione" <<una sede fissa di affari situata in uno Stato membro, attraverso la quale una società di un altro Stato membro esercita in tutto o in parte la sua attività, per quanto gli utili di quella sede di affari siano soggetti ad imposta nello Stato membro nel quale essa è situata ai sensi del pertinente trattato fiscale bilaterale o, in assenza di un siffatto trattato, ai sensi del diritto interno>>.

16.66. Anche la giurisprudenza europea ^{plea} in materia di <<libertà di stabilimento>> fornisce criteri interpretativi di rilievo nell'individuare i requisiti strutturali minimi necessari per ritenere effettiva l'attività economica esercitata dalla società controllata estera.

16.67. L'art. 49 (ex art. 43) del T.C.E (Trattato che istituisce la Comunità europea) recita: <<Nel quadro delle disposizioni che seguono, le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono vietate. Tale divieto si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di un altro Stato membro. La libertà di

stabilimento importa l'accesso alle attività autonome e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese e in particolare di società ai sensi dell'articolo 54, secondo comma, alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini, fatte salve le disposizioni del capo relativo ai capitali>>. L'art. 54 (ex art. 48) del T.C.E. recita: <<Le società costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale all'interno dell'Unione, sono equiparate, ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente capo, alle persone fisiche aventi la cittadinanza degli Stati membri. Per società si intendono le società di diritto civile o di diritto commerciale, ivi comprese le società cooperative, e le altre persone giuridiche contemplate dal diritto pubblico o privato, ad eccezione delle società che non si prefiggono scopi di lucro>>.

16.68. La Corte di Giustizia della Comunità Europea, con sentenza n. 196/04 del 12/09/2006 (Cadbury Schweppes plc e altri c. Commissioners of Inland Revenue), ha spiegato che <<i cittadini di uno Stato membro, persone fisiche o giuridiche, non possono tentare, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, di sottrarsi all'imperio delle loro leggi nazionali, né possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario (sentenze 7 febbraio 1979, causa 115/78, *Knors*, Racc. pag. 399, punto 25; 3 ottobre 1990, causa C-61/89, *Bouchoucha*, Racc. pag. I-3551, punto 14, e 9 marzo 1999, causa C-212/97, *Centros*, Racc. pag. I-1459, punto 24, che ha ricordato che secondo la giurisprudenza della Corte, uno Stato membro ha il diritto di adottare misure volte ad impedire che, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, taluni dei suoi cittadini tentino di sottrarsi all'imperio delle leggi nazionali, e che gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario, come affermato, in particolare, nel settore della libera prestazione dei servizi, dalle sentenze 3 dicembre 1974, causa 33/74, *Van Binsbergen*, Racc. pag. 1299, punto 13; 3 ottobre 1993, causa C-148/91, *Veronica Omroep Organisatie*, Racc. pag. I-487, punto 12, e 5 ottobre 1994, causa C-23/93, *TV 10*, Racc. pag. I-4795, punto 21; in materia di libertà di stabilimento, sentenze 7 febbraio 1979, causa 115/78, *Knors*, Racc. pag. 399, punto 25, e 3 ottobre 1990, causa C-61/89, *Bouchoucha*, Racc. pag. I-3551, punto 14; in materia di libera circolazione delle merci, sentenza 10 gennaio 1985, causa 229/83, *Leclerc e a.*, Racc. pag. 1, punto 27; in materia di previdenza sociale, sentenza 2 maggio 1996, causa C-206/94, *Paletta*, Racc. pag. I-2357, punto 24; in materia di libera circolazione dei lavoratori, sentenza 21 giugno 1988, causa 39/86, *Lair*, Racc. pag. 3161, punto 43; in materia di politica agricola comune, sentenza 3 marzo 1993, causa C-8/92, *General Milk Products*, Racc. pag. I-779, punto 21; in materia di diritto societario, sentenza 12 maggio 1998, causa C-367/96, *Kefalas*

e a., Racc. pag. I-2843, punto 20). *Pur tuttavia - prosegue la Corte - i cittadini parimenti non possono essere privati della possibilità di avvalersi delle disposizioni del Trattato solo perché hanno inteso approfittare dei vantaggi fiscali offerti dalle norme in vigore in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede* (v., in tal senso, sentenza 11 dicembre 2003, causa C-364/01, Barbier, Racc. pag. I-15013, punto 71). *La circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce per se stessa un abuso di tale libertà* (v., in tal senso, sentenze Centros, cit., punto 27, e 30 settembre 2003, causa C-167/01, Inspire Art, Racc. pag. I-10155, punto 96). La materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (sentenze 29 aprile 1999, causa C-311/97, Royal Bank of Scotland, Racc. pag. I-2651, punto 19; 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen, Racc. pag. I-7477, punto 19, e 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks [amp] Spencer, Racc. pag. I-10837, punto 29). La libertà di stabilimento, che l'art. 43 CE attribuisce ai cittadini della Comunità e che implica per essi l'accesso alle attività non subordinate ed il loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese, alle stesse condizioni previste dalle leggi dello Stato membro di stabilimento per i cittadini di questo, comprende, ai sensi dell'art. 48 CE, per le società costituite a norma delle leggi di uno Stato membro e che abbiano la sede sociale, l'amministrazione centrale o la sede principale nel territorio della Comunità, il diritto di svolgere la loro attività nello Stato membro di cui trattasi mediante una controllata, una succursale o un'agenzia (v., in particolare, sentenze 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN, Racc. pag. I-6161, punto 35; Marks [amp] Spencer, cit., punto 30, nonché 23 febbraio 2006, causa C-471/04, Keller Holding, punto 29). Anche se, alla lettera, intendono specificamente assicurare il beneficio del trattamento nazionale nello Stato di stabilimento, le disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento vietano parimenti che lo Stato d'origine intralci lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società costituita secondo la propria legislazione (v., in particolare, sentenze 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag. I-4695, punto 21, nonché Marks [amp] Spencer, cit., punto 31). *È giurisprudenza costante in materia che un'eventuale agevolazione fiscale risultante dalla tassazione poco elevata alla quale viene assoggettata una controllata stabilita in uno Stato membro diverso da quello nel quale è stata costituita la società madre non può consentire a quest'ultimo di riservare, in cambio, alla società madre un trattamento fiscale meno favorevole* (v., in tal senso, sentenza 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia, Racc. pag. 273, punto 21; v. anche, per analogia, sentenze 26 ottobre 1999, causa C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Racc. pag. I-7447, punto 44, nonché 26



giugno 2003, causa C-422/01, Skandia e Ramstedt, Racc. pag. I-6817, punto 52). *L'esigenza di impedire la riduzione del gettito tributario non rientra né tra gli obiettivi enunciati all'art. 46, n. 1, CE, né tra le ragioni imperative di interesse generale suscettibili di giustificare una restrizione a una libertà prevista dal Trattato* (v., in tal senso, sentenze 3 ottobre 2002, causa C-136/00, Danner, Racc. pag. I-8147, punto 56, nonché Skandia e Ramstedt, cit., punto 53). *Risulta altresì dalla giurisprudenza che la mera circostanza che una società residente crei uno stabilimento secondario, per esempio una controllata, in un altro Stato membro non può fondare una presunzione generale di frode fiscale, né giustificare una misura che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato* (v., in tal senso, sentenze ICI, cit., punto 26; 26 settembre 2000, causa C-478/98, Commissione/Belgio, Racc. pag. I-7587, punto 45; X e Y, cit., punto 62, nonché 4 marzo 2004, causa C-334/02, Commissione/Francia, Racc. pag. I-2229, punto 27). *Per contro, una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa solo se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate a sottrarre l'impresa alla legislazione dello Stato membro interessato* (v., in tal senso, sentenze ICI, cit., punto 26; 12 dicembre 2002, causa C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Racc. pag. I-11779, punto 37; De Lasteyrie du Saillant, cit., punto 50, nonché Marks [amp] Spencer, cit., punto 57). Nel valutare il comportamento del soggetto imponibile si deve tener particolarmente presente l'obiettivo perseguito dalla libertà di stabilimento (v., in tal senso, citate sentenze Centros, punto 25, e X e Y, punto 42). Trattasi dell'obiettivo di permettere a un cittadino di uno Stato membro di creare uno stabilimento secondario in un altro Stato membro per esercitarvi le sue attività e favorire così l'interpenetrazione economica e sociale nel territorio della Comunità nel settore delle attività indipendenti (v. sentenza 21 giugno 1974, causa 2/74, Reyners, Racc. pag. 631, punto 21). La libertà di stabilimento intende, a tal fine, permettere a un cittadino comunitario di partecipare, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio Stato di origine e di trarne vantaggio (sentenza 30 novembre 1995, causa C-55/94, Gebhard, Racc. pag. I-4165, punto 25). *Tenuto conto di questo obiettivo di integrazione nello Stato membro ospite, la nozione di stabilimento di cui alle disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento implica l'esercizio effettivo di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata, mercé l'insediamento in pianta stabile in un altro Stato membro* (v. sentenze 25 luglio 1991, causa C-221/89, Factortame e a., Racc. pag. I-3905, punto 20, nonché 4 ottobre 1991, causa C-246/89, Commissione/Regno Unito, Racc. pag. I-4585, punto 21). *Essa presuppone, pertanto, un insediamento effettivo della società interessata nello Stato membro ospite e l'esercizio quivi di un'attività economica reale. Ne consegue che, perché sia giustificata da motivi di lotta a pratiche*



abusive, una restrizione alla libertà di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale. Al pari delle pratiche abusive di cui al punto 49 della sentenza Marks [amp] Spencer, cit., che consisterebbero nell'organizzare trasferimenti di perdite, all'interno di un gruppo di società, in direzione delle società stabilite negli Stati membri che applicano le aliquote fiscali maggiori ed in cui, di conseguenza, è maggiore il valore fiscale delle perdite, il tipo di comportamenti descritti al punto precedente è tale da violare il diritto degli Stati membri di esercitare la propria competenza fiscale in relazione alle attività svolte sul loro territorio e da compromettere, così, un'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri (v. sentenza Marks [amp] Spencer, cit., punto 46). Gli artt. 43 (oggi 49) CE e 48 (oggi 54) CE devono perciò essere interpretati nel senso che ostano all'inclusione, nella base imponibile di una società residente in uno Stato membro, degli utili realizzati da una società estera controllata stabilita in un altro Stato allorché tali utili sono ivi soggetti ad un livello impositivo inferiore a quello applicabile nel primo Stato, a meno che tale inclusione non riguardi costruzioni di puro artificio destinate ad eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta. L'applicazione di una misura impositiva siffatta deve perciò essere esclusa ove da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la controllata è realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi esercita attività economiche effettive. L'inclusione nella base imponibile della società controllante degli utili realizzati dalla società controllata deve escludersi a condizione che quest'ultima non costituisca una costruzione meramente artificiosa (società "schermo" o "fantasma") artefatta al solo scopo di eludere l'imposta ordinariamente dovuta e che da elementi oggettivi e verificabili risulti, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, che la società controllata esercita effettivamente un'attività economica nello Stato membro. Ne consegue che se una società ha deciso di costituire delle «subsidiaries» in altro Paese membro al fine di beneficiare del favorevole regime fiscale che tale stabilimento comporta, ciò non costituisce di per sé un abuso e quindi non preclude alla suddetta società la possibilità di invocare gli artt. 43 e 48 Trattato 25 marzo 1957>>.

16.69. Di rilievo anche la sentenza resa dalla Corte di Giustizia il 17/07/1997 nel procedimento C-28/95, A. Leur-Bloem, in ordine all'interpretazione dell'art. 11 della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/434/CEE, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi, che autorizza gli Stati membri a non applicare in tutto o in parte le disposizioni della direttiva, ivi

comprese le agevolazioni fiscali ivi previste o a revocarne la concessione, qualora l'operazione di fusione, scissione, conferimento d'attivo o scambio di azioni abbia in particolare come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale (art. 11, n. 1, lett. a) e che attribuisce allo Stato membro la facoltà di prevedere una presunzione di frode o di evasione fiscale quando «una delle operazioni (...) non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attività delle società partecipanti all'operazione». Ebbene, la Corte ha stabilito che gli Stati membri possono prevedere che il fatto che queste operazioni non siano state effettuate per valide ragioni economiche legittima una presunzione di frode o di evasione fiscale, tuttavia per accertare se l'operazione che s'intende effettuare abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale, <<le autorità nazionali competenti non possono limitarsi ad applicare criteri generali predeterminati, ma devono procedere, caso per caso, ad un esame globale dell'operazione (punti 40 e 41)>>. Dunque la ricerca di benefici fiscali può costituire valida ragione economica che non legittima di per sé l'ipotesi della frode fiscale.

16.70. In linea con i principi già affermati si pone quello più recentemente ribadito dall'ordinanza resa il 23/04/2008, la Corte di Giustizia (IV Sez.), nell'ambito del procedimento C-201/05 avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Regno Unito), nella causa tra The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation e Commissioners of Inland Revenue, relativa all'imposizione delle società residenti sugli utili realizzati da controllate non residenti ed ai dividendi percepiti da tali controllate. Richiamando in motivazione i principi già espressi dalla citata sentenza Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, la CG ha nuovamente ricordato che <<gli artt. 43 (oggi 49) CE e 48 (oggi 54) CE devono essere interpretati nel senso che ostano all'inclusione, nella base imponibile di una società residente in uno Stato membro, degli utili realizzati da una SEC (società) stabilita in un altro Stato qualora tali utili siano ivi soggetti ad un livello impositivo inferiore a quello applicabile nel primo Stato, a meno che tale inclusione riguardi esclusivamente costruzioni di puro artificio destinate a eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta. L'applicazione di una misura impositiva siffatta deve essere perciò esclusa ove da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la SEC sia realmente impiantata nello Stato membro di stabilimento, ivi esercitando attività economiche effettive. Tuttavia, gli artt. 43 CE e 48 CE devono essere interpretati nel senso che non ostano alla normativa fiscale di uno Stato membro che imponga taluni requisiti di conformità qualora la società residente intenda essere esentata da imposte già

versate sugli utili della società medesima, controllata nello Stato della propria residenza, in quanto tali requisiti siano finalizzati a verificare che la società estera controllata *sia realmente impiantata nello Stato di stabilimento ivi esercitando attività economiche effettive, senza che ciò implichi eccessivi oneri amministrativi*>>.

16.71. Nella causa C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* contro Commissioners of Inland Revenue, la Corte di Giustizia (Grande Sezione), era stata chiamata a decidere se gli artt. 43 CE, 49 CE o 56 CE ostino alla normativa di uno Stato membro che limita la possibilità per una società residente di dedurre a fini fiscali gli interessi versati su prestiti concessi da una società controllante, in via diretta o indiretta, residente in un altro Stato membro, qualora detta società residente non avrebbe subito una tale restrizione se gli interessi fossero stati versati su prestiti concessi da una società controllante avente sede in tale primo Stato membro. In via preliminare, la Corte ha ricordato che <<se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (v., in particolare, sentenze 8 marzo 2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft e a.*, Racc. pag. I-1727, punto 37; 13 dicembre 2005, causa C-446/03, *Marks & Spencer*, Racc. pag. I-10837, punto 29, e 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Racc. pag. I-11673, punto 36)>>. Ha poi aggiunto che <<ai sensi di una costante giurisprudenza, rientrano nell'ambito di applicazione materiale delle disposizioni del Trattato CE relative alla libertà di stabilimento le disposizioni nazionali che si applicano alla detenzione da parte di un cittadino dello Stato membro interessato, nel capitale di una società stabilita in un altro Stato membro, di una partecipazione tale da conferirgli una sicura influenza sulle decisioni di tale società e da consentirgli di indirizzarne le attività (v., in tal senso, sentenze 13 aprile 2000, causa C-251/98, *Baars*, Racc. pag. I-2787, punto 22; 21 novembre 2002, causa C-436/00, *X e Y*, Racc. pag. I-10829, punto 37, e 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, Racc. pag. I-7995, punto 31)>>. Nel merito della controversia, e per quanto qui rileva, di fronte all'obiezione del governo britannico che le disposizioni vigenti nel Regno Unito non andrebbero al di là di quanto necessario per raggiungere l'obiettivo della lotta all'evasione fiscale consistente nell'attuazione di strumenti artificiosi destinati a eludere la normativa fiscale dello Stato di residenza della società mutuataria, in quanto si fonderebbero sul principio, riconosciuto a livello internazionale, della piena concorrenza e qualificherebbero come utili distribuiti solo la parte degli interessi eccedente quanto sarebbe stato versato nell'ambito di una transazione conclusa in condizioni di piena concorrenza e, infine, in quanto sarebbero applicate in

maniera flessibile, in particolare prevedendo una procedura di previa verifica, la Corte ha ricordato che <<72. Ai sensi di una giurisprudenza costante, una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è *giustificabile se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate a eludere la normativa dello Stato membro interessato* (v., in tal senso, sentenze 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag. I-4695, punto 26; Lankhorst-Hohorst, cit., punto 37; Marks & Spencer, cit., punto 57, nonché Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, cit., punto 51). 73. La mera circostanza che una società residente ottenga un prestito da una società collegata avente sede in un altro Stato membro non può fondare una presunzione generale di pratiche abusive, né giustificare una misura che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato (v., in tal senso, sentenze 26 settembre 2000, causa C-478/98, Commissione/Belgio, Racc. pag. I-7587, punto 45; X e Y, cit., punto 62; 4 marzo 2004, causa C-334/02, Commissione/Francia, Racc. pag. I-2229, punto 27, nonché Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, cit., punto 50). 74. *Perché sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive una restrizione alla libertà di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate a eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte nel territorio nazionale* (sentenza Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, cit., punto 55)>>. Sicché, <<l'art. 43 CE osta ad una normativa di uno Stato membro che limiti la possibilità per una società residente di dedurre, a fini fiscali, gli interessi versati su prestiti concessi da una società controllante, in via diretta o indiretta, residente in un altro Stato membro o da una società residente in un altro Stato membro controllata da tale società controllante, senza assoggettare a una siffatta restrizione una società residente che ha ottenuto un prestito da una società parimenti residente, salvo che, da un lato, tale normativa disponga un esame di elementi oggettivi e verificabili *che permettano di individuare l'esistenza di una costruzione di puro artificio attuata a soli fini fiscali, prevedendo la possibilità per il contribuente di produrre, eventualmente e senza eccessivi oneri amministrativi, elementi relativi alle ragioni commerciali soggiacenti alla transazione in questione e, dall'altro, qualora l'esistenza di una tale costruzione venisse accertata, detta normativa qualifichi tali interessi come utili distribuiti solo nella misura in cui questi eccedono quanto sarebbe stato convenuto in condizioni di piena concorrenza*>>.

16.72. Nel procedimento C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd contro Commissioners of Customs & Excise, la Corte di Giustizia (Grande Sezione) ha affermato che le nozioni di "attività economica", "cessione di beni" e di

“prestazione di servizi” di cui agli artt. 2, punto 1, 4, nn. 1 e 2, 5, n. 1, e 6, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, che definiscono le operazioni imponibili, hanno tutte un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e a., Racc. pag. I-483, punto 44). Quel che rileva, dunque, è che tali operazioni soddisfino i criteri oggettivi sui quali sono fondate le relative nozioni, anche se siano state effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico. Questi criteri - afferma la Corte di Giustizia - non sono soddisfatti in caso di frode fiscale, perpetrata per esempio rendendo dichiarazioni false o emettendo fatture irregolari. *Nondimeno, accertare se l'operazione di cui trattasi è effettuata al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale è irrilevante per stabilire se essa costituisca una cessione di beni ovvero una prestazione di servizi e un'attività economica.* La Corte ha però ricordato che, secondo una giurisprudenza costante, gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario (v., in particolare, sentenze 12 maggio 1998, causa C-367/96, Kefalas e a., Racc. pag. I-2843, punto 20; 23 marzo 2000, causa C-373/97, Diamantis, Racc. pag. I-1705, punto 33, e 3 marzo 2005, causa C-32/03, Fini H, Racc. pag. I-1599, punto 32) e che l'applicazione della normativa comunitaria non può estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensì al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario (v., in tal senso, in particolare, sentenze 11 ottobre 1977, causa 125/76, Cremer, Racc. pag. 1593, punto 21; 3 marzo 1993, causa C-8/92, General Milk Products, Racc. pag. I-779, punto 21, e Emsland-Stärke, causa C-110/99, punto 51). La lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è, infatti, un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva (v. sentenza 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep, Racc. pag. I-5337, punto 76). Nel settore IVA, perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un



vantaggio fiscale. Il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali. Spetta al giudice del rinvio verificare, conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, ma senza che venga compromessa l'efficacia del diritto comunitario, se gli elementi costitutivi di un comportamento abusivo sussistano nel procedimento principale (v. sentenza 21 luglio 2005, causa C-515/03, Eichsfelder Schlachtbetrieb, Racc. pag. I-7355, punto 40). In particolare, deve stabilire contenuto e significato reali delle operazioni. *Egli può così prendere in considerazione il carattere puramente fittizio di queste ultime nonché i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti nel piano di riduzione del carico fiscale* (v., in tal senso, sentenza Emsland-Stärke, cit., punto 58). Ricorda, però, la Corte di Giustizia la propria giurisprudenza secondo la quale <<73. (...) un imprenditore che ha la scelta tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad imposta può basarsi su un insieme di elementi, in particolare su considerazioni di natura fiscale attinenti al regime obiettivo dell'IVA (v., in particolare, sentenze BLP Group, cit., punto 22, e 9 ottobre 2001, causa C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Racc. pag. I-7257, punto 33). *A un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni la sesta direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggiore pagamento IVA. Al contrario, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 85 delle conclusioni, il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale*>>.

16.73. Il principio secondo il quale <<45 (...) l'esistenza di una pratica abusiva può essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni controverse>> è stato ribadito dalla sentenza della Corte di Giustizia Sez. 2, n. C-425/06 del 21 febbraio 2008, resa nel procedimento Ministero dell'Economia e delle Finanze contro Part Service Srl, che ha richiamato, a sua volta, quanto già statuito nella citata sentenza Halifax. Non diversamente da quest'ultima, la sentenza ribadisce che <<47. (...) la scelta, da parte di un imprenditore, tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad imposta può basarsi su un insieme di elementi, in particolare su considerazioni di natura fiscale attinenti al regime obiettivo dell'IVA. Quando un soggetto passivo ha la scelta tra due operazioni, la sesta direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggiore pagamento di IVA. Al contrario, il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale>>.

16.74. Nella sentenza resa nella causa C-110/99, tra Emsland-Stärke GmbH e Hauptzollamt Hamburg-Jonas, la Corte di Giustizia ha ribadito ancora una

volta, in conformità alla propria giurisprudenza, che l'applicazione dei regolamenti comunitari non può estendersi fino alla tutela di pratiche abusive di operatori economici. Il fatto che determinate operazioni di importazione ed esportazione non siano effettuate nell'ambito di operazioni commerciali normali, ma soltanto per beneficiare illecitamente della concessione di importi compensativi monetari positivi, può ostare all'applicazione dei detti importi. La constatazione che si tratta di una pratica abusiva richiede, da una parte, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l'obiettivo perseguito dalla detta normativa non è stato raggiunto. *Essa richiede, d'altra parte, un elemento soggettivo che consiste nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento.* L'esistenza di un simile elemento soggettivo può essere dimostrata, in particolare, dalla prova di una collusione tra l'esportatore comunitario, beneficiario delle restituzioni, e l'importatore della merce nel paese terzo. Spetta al giudice nazionale stabilire l'esistenza dei due detti elementi, la cui prova può essere fornita conformemente alle norme del diritto nazionale, purché ciò non pregiudichi l'efficacia del diritto comunitario (in tal senso vedansi, in particolare, sentenze 21 settembre 1983, cause riunite da 205/82 a 215/82, Deutsche Milchkontor e a., Racc. pag. 2633, punti 17-25 e 35-39; 15 maggio 1986, causa 222/84, Johnston, Racc. pag. 1651, punti 17-21; 8 febbraio 1996, causa C-212/94, FMC e a., Racc. pag. I-389, punti 49-51, e 15 giugno 2000, cause riunite C-418/97 e C-419/97, ARCO Chemie Nederland e a., Racc. pag. I-0000, punto 41).

16.75. Il costante richiamo alle costruzioni di puro artificio volte ad abusare indebitamente a fini fiscali del diritto di libertà di stabilimento pone in linea con la giurisprudenza europea l'identico richiamo del già citato art. 167, comma 8-bis, d.P.R. n. 917 del 1986.

16.76. Non appartiene alla "*ratio decidendi*" di questo processo - per quanto oltre si vedrà - precisare se i concetti di <<centro di attività stabile>> (richiamato nella direttiva 77/388/CEE, applicabile "*ratione temporis*") e <<stabile organizzazione>>, già oggetto di contrasto interpretativo nell'ambito della giurisprudenza civile di questa Corte, siano tra loro sovrapponibili oppure no. E' però un dato di fatto che la più recente direttiva in materia di IVA (n. 2006/112/CE) ha fatto riferimento alla <<stabile organizzazione>> (pur non definendola) abbandonando il concetto di <<centro di attività stabile>>.

16.77. Il legislatore nazionale, invece, ha sempre fatto riferimento, in materia di imposizione indiretta, al concetto di <<stabile organizzazione>>, normativamente e positivamente disciplinato dall'art. 162, d.P.R. n. 917 del 1986. Non si intravede motivo, pertanto, per il quale tale definizione non possa

essere, in base all'interpretazione sistematica, utilizzata per definire anche la stabile organizzazione rilevante ai fini dell'imposizione indiretta.

16.78. Ne consegue che se un "ufficio" può essere ritenuto sufficiente a integrare una <<stabile organizzazione>> (tanto più se, come nel caso di specie, ad esso era stato successivamente addetto del personale in pianta stabile, così soddisfacendo anche il requisito richiesto ai fini della sua definizione come "centro di attività stabile", non trattandosi di una pura e semplice installazione), la sua esistenza può essere utilmente valutata quale luogo di effettivo esercizio di un'attività di impresa. Di certo il giudice non può adottare un criterio interpretativo che limiti, di fatto, la libertà di stabilimento. Nella sua ampia discrezionalità organizzativa e nell'ambito della libertà di impresa, riconosciuta anche dalla nostra Costituzione (art. 42), l'imprenditore può decidere di collocare le proprie strutture dove meglio ritiene e dotarle secondo le proprie insindacabili valutazioni.

16.79. Il punto, infatti, non è questo, ma verificare se a tale "ufficio" corrisponda una "costruzione di puro artificio" volta a lucrare benefici fiscali oppure no. "Costruzione artificiosa" e "indebito vantaggio fiscale" vanno di pari passo: il vantaggio fiscale non è indebito sol perché l'imprenditore sfrutta le opportunità offerte dal mercato o da una più conveniente legislazione fiscale (ma anche contributiva, previdenziale), lo è se è ottenuto attraverso situazioni non aderenti alla realtà, di puro artificio che rendono conseguentemente "indebito" il vantaggio fiscale.

16.80. La giurisprudenza delle Sezioni civili di questa Suprema Corte insegna che <<in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione>> (Cass. civ. Sez. U, n. 30055 del

23/12/2008, Rv. 605850). La mera aspettativa del beneficio fiscale va di pari passo con l'assenza di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione; si tratta di due facce della stessa medaglia. La presenza di valide ragioni extra fiscali esclude il carattere abusivo dell'operazione. Spiega e precisa Cass. civ. Sez. 5, n. 1372 del 21/01/2011 che <<si considerano aventi carattere abusivo, e che possono, quindi, essere disconosciute dall'amministrazione finanziaria, quelle pratiche che, pur formalmente rispettose del diritto interno o comunitario, siano poste in essere al principale scopo di ottenere benefici fiscali contrastanti con la ratio delle norme che introducono il tributo o prevedano esenzioni o agevolazioni. In altri termini, il carattere abusivo è escluso soltanto dalla presenza di valide ragioni extra fiscali. Si è, così, ritenuta formata una clausola generale antielusiva (analoga alla General Anti Avoidance Rule, GAAR, degli ordinamenti di common law), di matrice comunitaria per quanto attiene ai c.d. tributi armonizzati (i.v.a., accise, diritti doganali), a partire dalla sentenza in causa C - 255/02, Halifax, e costituzionale - secondo Sez. Un., 30005 e 30007/08 - per i tributi non attribuiti alla competenza degli organi comunitari, quali le imposte dirette, per i quali trae origine dall'art. 53 Cost. (...) È opportuno richiamare il principio affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza 21 febbraio 2008 in causa C - 425/06, Part Service (pronunciata a seguito di rinvio pregiudiziale di questa Corte con ordinanza n. 21371/06), secondo cui la presenza di ragioni economiche marginali o non determinanti non esclude il carattere abusivo dell'operazione. Deve, pertanto, disattendersi la tesi (...) secondo cui lo scopo di risparmio fiscale - perché l'operazione sia ritenuta abusiva - deve essere esclusivo>>. E tuttavia la Corte dopo aver ricordato che secondo la propria giurisprudenza <<incombe all'amministrazione finanziaria l'onere di spiegare, anche nell'atto impositivo, perché la forma giuridica (o il complesso di forme giuridiche) impiegata abbia carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa, mentre è onere del contribuente provare l'esistenza di un contenuto economico dell'operazione diverso dal mero risparmio fiscale>>, avverte che tale regime <<nell'ordinamento comunitario è imposto dal principio di proporzionalità (sentenza della Corte di Giustizia 17 luglio 1997 in causa C - 28 / 95, A. Leur Bloem), nel sistema italiano costituisce applicazione dei principi di libertà d'impresa e di iniziativa economica (art. 42 Cost.), oltre che della piena tutela giurisdizionale del contribuente (art. 24 Cost.). 4.5. Come questa Corte ha già più volte rilevato, l'applicazione del principio deve essere guidata da una particolare cautela, essendo necessario trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e libertà di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attività d'impresa (...). *E' necessario, altresì, rilevare che la cautela che deve guidare l'applicazione del principio, qualunque sia la sua matrice, deve essere*



massima quando non si tratti di operazioni finanziarie (come avviene nei casi di dividend washing e di dividend stripping), di artificioso frazionamento di contratti o di anomala interposizione di stretti congiunti, ma di ristrutturazioni societarie, soprattutto quando le stesse avvengono nell'ambito di grandi gruppi d'impresa. Occorre, infatti, considerare che la strategia sul mercato dei gruppi di imprese non può essere valutata come quella dell'imprenditore singolo, e cioè non deve essere finalizzata al conseguimento di una redditività in tempi brevi. Tale regola è stata enunciata dalla Commissione Europea nella sua comunicazione del 1984 e più volte condivisa dalla Corte di Giustizia (a partire dalle sentenze 14 novembre 1984 in causa 323/82, Intermillis; e 10 luglio 1986 in causa 2342/84, Belgio c. Commissione) in materia di aiuti di Stato nelle imprese pubbliche, allo scopo di definire il comportamento dell'investitore in economia di mercato che, se è un gruppo d'impresa, può essere guidato, nel fornire misure di sostegno alle imprese del gruppo, da criteri non coincidenti con la redditività immediata della misura, per cui la stessa non può considerarsi aiuto incompatibile col mercato comune. La regola dell'investitore di gruppo è stata applicata da questa Corte in alcune decisioni (n. 10062/2000 e 1133/2001), con le quali è stata riconosciuta la deducibilità di costi generali addebitati a partecipate o stabili organizzazioni italiane da società madri non residenti, anche se le dette strutture non producevano ricavi. Trasferendo la regola alla problematica dell'abuso del diritto, nella quale si tratta pur sempre di verificare se l'operazione rientra in una normale logica di mercato, si deve affermare che il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza, non marginale, di ragioni extra fiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa, e consistere in miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa. Tale è la regola emergente dal sistema, sul modello comunitario, che prende in considerazione soltanto il contenuto oggettivo dell'operazione, a differenza di altri ordinamenti. Vi è da considerare, d'altra parte, che l'esercizio di libertà e di diritti fondamentali riconosciuti dalla Costituzione e dal Trattato sull'Unione Europea, non può essere limitato per ragioni fiscali. In particolare, il diritto di stabilimento (la cui fonte, all'epoca dei fatti, era l'art. 43 del Trattato CE), comporta, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte comunitaria a partire dalla sentenza Avoir fiscal (causa 270/83, Commissione c. Francia) una libertà di scelta delle forme societarie, sia pure dettata da ragioni esclusivamente fiscali. Nella sentenza 9 marzo 1999, in causa C - 212/97, Centros, la Corte di Giustizia è giunta a negare il carattere abusivo la collocazione della sede di una società in uno Stato esclusivamente perché ivi è prevista una regolamentazione giuridica più favorevole, anche se non viene ivi svolta alcuna attività d'impresa>> (nello stesso senso si veda altresì Cass. civ. Sez. 5, n. 1372 del 21/01/2011, Rv.



616371, secondo la quale il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione medesima ma possono rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda).

16.81. L'esigenza fondamentale di non invadere il campo della libertà d'impresa, garantito dall'art. 42 Cost., è avvertita dalla giurisprudenza delle Sezioni Civili di questa Corte che ribadiscono la liceità dell'obiettivo della minimizzazione del carico fiscale (Cass. civ., Sez. 5, n. 21221 del 29/09/2006; Cass. civ., Sez. 5, n. 8772 del 04/04/2008; Cass. civ., Sez. 5, n. 10257 del 21/04/2008).

16.82. È importante, sul punto, il principio affermato da Cass. civ. Sez. 5, n. 2869 del 07/02/2013, n. 2869, Rv. 625687, secondo cui <<Ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento, nell'ipotesi di esterovestizione, ossia di fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, non è necessario accertare la sussistenza di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma, invece, occorre verificare se il trasferimento in realtà vi è stato, o no, cioè se l'operazione sia meramente artificiosa, consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica>>. Nel caso sottoposto all'esame della Corte la società CIN aveva sede legale in Lussemburgo ed era partecipata per il 99,9% del capitale dalla Candy Elettrodomestici s.r.l., stabilita in Italia. In Italia risiedevano due membri, su tre, del consiglio di amministrazione; più volte le delibere del c.d.a. ed altre decisioni di rilievo venivano prese in riunioni tenutesi in Italia e non in Lussemburgo. Ha spiegato in motivazione la Corte: <<L'obiettivo della libertà di stabilimento è quello di permettere a un cittadino di uno Stato membro di creare uno stabilimento secondario in un altro Stato membro per esercitarvi le sue attività e di partecipare così, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio Stato di origine e di trarne vantaggio. *La nozione di stabilimento implica, quindi, l'esercizio effettivo di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata, mercè l'insediamento in pianta stabile in un altro Stato membro: presuppone, pertanto, un insediamento effettivo della società interessata nello Stato membro ospite e l'esercizio quivi di un'attività economica reale.* Ne consegue che, perché sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive, una restrizione alla libertà di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale. In

definitiva, deve ritenersi che quel che rileva, ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento, non è accertare la sussistenza o meno di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma accertare se il trasferimento in realtà vi è stato o meno, se, cioè, l'operazione sia meramente artificiosa (wholly artificial arrangement), consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica>>.

16.83. Tali principi sono stati fatti propri e codificati dall'art. 5 (*Disciplina dell'abuso del diritto ed elusione fiscale*), legge 11 marzo 2014, n. 23 - Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita - che così recita: <<1. Il Governo è delegato ad attuare, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi, coordinandoli con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012: a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione; b) garantire la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine: 1) considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva; 2) escludere la configurabilità di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni è giustificata da ragioni extrafiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extrafiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditività immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente; c) prevedere l'inopponibilità degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta; d) disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalità di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti che giustificano il ricorso a tali strumenti; e) prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullità dell'accertamento stesso; f) prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e

salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario>>.

16.84. La raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012, richiamata dalla norma, prevede, al punto 4, una norma generale antiabuso che così recita: <<4.1. Per contrastare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva che non rientrano nell'ambito di applicazione delle norme nazionali specifiche intese a combattere l'elusione fiscale, gli Stati membri dovrebbero adottare una norma generale antiabuso adattata alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all'Unione e alle situazioni che coinvolgono paesi terzi. 4.2. Per dare effetto al punto 4.1 gli Stati membri sono incoraggiati a inserire la seguente clausola nella legislazione nazionale: *«Una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro «sostanza economica».* 4.3. Ai fini del punto 4.2 per «costruzione» si intende una transazione, un regime, un'azione, un'operazione, un accordo, una sovvenzione, un'intesa, una promessa, un impegno o un evento. Una costruzione può comprendere più di una misura o di una parte. 4.4. Ai fini del punto 4.2 una costruzione o una serie di costruzioni è artificiosa se manca di sostanza commerciale. Per determinare se la costruzione o la serie di costruzioni è artificiosa, le autorità nazionali sono invitate a valutare se presenta una o più delle seguenti situazioni: a) la qualificazione giuridica delle singole misure di cui è composta la costruzione non è coerente con il fondamento giuridico della costruzione nel suo insieme; b) la costruzione o la serie di costruzioni è posta in essere in un modo che non sarebbe normalmente impiegato in quello che dovrebbe essere un comportamento ragionevole in ambito commerciale; c) la costruzione o la serie di costruzioni comprende elementi che hanno l'effetto di compensarsi o di annullarsi reciprocamente; d) le operazioni concluse sono di natura circolare; e) la costruzione o la serie di costruzioni comporta un significativo vantaggio fiscale, di cui tuttavia non si tiene conto nei rischi commerciali assunti dal contribuente o nei suoi flussi di cassa; f) le previsioni di utili al lordo delle imposte sono insignificanti rispetto all'importo dei previsti vantaggi fiscali. 4.5. Ai fini del punto 4.2, la finalità di una costruzione o di una serie di costruzioni artificiali consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili. 4.6. Ai fini del punto 4.2, una data finalità deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembra per lo più irrilevante alla luce di

tutte le circostanze del caso. 4.7. Nel determinare se una costruzione o una serie di costruzioni artificiose ha comportato un vantaggio fiscale di cui al punto 4.2, le autorità nazionali sono invitate a confrontare l'importo dell'imposta dovuta dal contribuente, tenendo conto della o delle costruzioni, con l'importo che lo stesso contribuente dovrebbe versare nelle stesse circostanze in assenza della o delle costruzioni. In tale contesto è utile esaminare se si verifica una o più delle seguenti situazioni: a) un importo non è compreso nella base imponibile; b) il contribuente beneficia di una detrazione; c) vi è una perdita a fini fiscali; d) non è dovuta alcuna ritenuta alla fonte; e) l'imposta estera è compensata>>.

16.85. Quel che in conclusione rileva ai fini della presente indagine è la ricorrenza, ancora una volta, di tre concetti tra loro assolutamente complementari: "costruzione di puro artificio", "finalità prevalente di elusione", "libertà di scelta tra carichi fiscali diversi". Ma quel che deve essere chiaro è che se non v'è costruzione artificiosa, non v'è abuso.

16.86. Si può pertanto affermare il principio che: a) la sede amministrativa dei soggetti diversi dalle persone fisiche rilevante ai fini della individuazione del <<domicilio fiscale>> ai sensi dell'art. 59, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973 si identifica nel centro effettivo di direzione e di svolgimento della sua attività, ove cioè risiedono gli amministratori, sia convocata e riunita l'assemblea sociale, si trovino coloro che hanno il potere di rappresentare la società, il luogo deputato o stabilmente utilizzato per l'accentramento dei rapporti interni e con i terzi in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente e nel quale, dunque hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti; b) in caso di società con sede legale estera controllata ai sensi dell'art. 2359, comma 1, cod. civ., non può costituire criterio esclusivo di accertamento della sede della direzione effettiva l'individuazione del luogo dal quale partono gli impulsi gestionali o le direttive amministrative ove esso si identifichi con la sede (legale o amministrativa) della società controllante italiana; c) in tal caso è necessario accertare anche che la società controllata estera non sia una costruzione di puro artificio, ma corrisponda ad un'entità reale che svolge effettivamente la propria attività in conformità al proprio atto costitutivo o allo statuto; d) per accertare la natura artificiosa o meno della società estera si può fare utile riferimento ai criteri indicati dall'art. 162, d.P.R. n. 917 del 1986 per definire la <<stabile organizzazione>> o a quelli elaborati dalla giurisprudenza comunitaria per identificare le società cd. "casella postale" o "schermo"; e) si tratta in ogni caso di accertamenti che appartengono alla ricostruzione del fatto-reato e che, in quanto tali, devono essere condotti dal giudice in modo autonomo, secondo le regole di giudizio proprie del processo

penale che non tollerano inammissibili inversioni dell'onere della prova frutto del ricorso alle presunzioni fiscali.

17.L'imposta evasa. Il dolo di evasione.

17.1.La violazione dell'obbligo di presentare una delle dichiarazioni annuali non esaurisce l'indagine penale, poiché è necessario accertare anche che ne sia derivata un'evasione effettiva di imposta superiore alla soglia indicata dall'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, e che tale evasione costituisca, a sua volta, il fine specifico della condotta. L'obbligo della dichiarazione, infatti, può prescindere dalla sussistenza dell'imposta dovuta (art. 1, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; art. 8, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322; art. 5, comma 3, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471).

17.2.Ai fini del d.lgs. n. 74 del 2000 per <<imposta evasa>> si intende <<la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine>> (art. 1, lett. f).

17.3.Ai fini dell'accertamento dell'*an* e del *quantum* dell'imposta "dovuta" è necessario far riferimento alla legislazione fiscale che oltre ad avvalersi, a tal fine, di presunzioni (non sempre gravi, precise e concordanti), prevede anche disposizioni antielusive in base alle quali: a) <<in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona>> (art. 37, comma 3, d.P.R. n. 660 del 1973- *Controllo delle dichiarazioni*, come modificato dall'art. 30, d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito con modificazioni dalla legge 27 aprile 1989, n. 154); b) <<sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti (1). L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione (2). Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni (3): segue elenco>> (art. 37-bis, d.P.R. n. 600 del 1973 - *Disposizioni antielusive*, inserito dall'art. 7, comma 1, d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358).

17.4. L'art 37, d.P.R. n. 600, cit., individua una regola di imputazione soggettiva di redditi di cui altri siano formali titolari. Tale regola può avere rilevanza ai fini penali per: a) individuare il reale soggetto passivo del rapporto obbligatorio (tenuto agli obblighi dichiarativi di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000); b) quantificare l'imposta effettivamente dovuta (e dunque l'eventuale superamento della soglia di rilevanza penale della condotta dichiarativa) mediante l'attribuzione al dichiarante anche dei redditi fittiziamente intestati ad altri. A fini ricostruttivi del fatto, la norma tributaria fa riferimento a criteri di accertamento (presunzioni gravi, precise e concordanti) sostanzialmente omogenei rispetto a quelli previsti dall'art. 192, comma 2, cod. proc. pen..

17.5. La giurisprudenza delle Sezioni Civili di questa Corte ha affermato che la disciplina dell'interposizione, prevista dal comma terzo dell'art. 37 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale costituente il presupposto d'imposta. Ne deriva che il fenomeno della simulazione relativa, nell'ambito della quale può ricomprendersi l'interposizione fittizia di persona, non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo anche mediante operazioni effettive e reali (Cass. civ., Sez. 5, n. 12788 del 10/06/2011, Rv. 618550; Cass. civ., Sez. 5, n. 449 del 10/01/2013, Rv. 625134; Cass. civ. Sez. 5, n. 25671 del 15/11/2013, Rv. 628458; Cass. civ. Sez. 5, n. 21794 del 15/10/2014, Rv. 632659). E così, sono state ricondotte nell'ambito della specifica previsione: una complessa operazione negoziale, intercorsa fra società facenti capo ad un unico centro di imputazione, in cui la cessione di beni da un produttore italiano alla società distributrice tedesca, passava attraverso una società svizzera che non svolgeva alcuna attività inerente il ciclo produttivo o commerciale, consentendo soltanto di attribuire a quest'ultima parte degli utili e di beneficiare per essi del più favorevole sistema fiscale del paese (Cass. civ., Sez. 5, n. 12788 del 10/06/2011); la cessione di un terreno, che il contribuente aveva pochi mesi prima donato ai propri figli (Cass. civ., Sez. 5, n. 449 del 10/01/2013); la donazione di un terreno da parte di un genitore ai figli, pochi giorni prima della vendita ad un terzo, poi effettuata da quest'ultimi, ritenuti soggetti fittiziamente interposti (Cass. civ. Sez. 5, n. 25671 del 15/11/2013); la donazione di terreni edificabili conclusa fra familiari, seguita a breve dalla vendita dei beni a terzi, con corresponsione dell'acconto del prezzo al donante, allo scopo di evitare il pagamento delle imposte sulla plusvalenza maturata da quest'ultimo (Cass. civ. Sez. 5, n. 21794 del 15/10/2014). In sede penale l'accertamento della imputazione soggettiva di redditi di cui altri siano formalmente titolari non esaurisce l'indagine sulla rilevanza penale della

condotta quando per la sua sussistenza è necessario accertare anche il <<quantum>> dell'imposta evasa e il dolo di evasione d'imposta, il quale - come si vedrà - non consiste nella pura e semplice volontà dell'operazione elusiva poiché a tal fine sarebbe sufficiente il dolo generico. La consapevolezza e la volontà dell'atto per effetto del quale il reddito risulta formalmente intestato ad altri esaurisce il solo momento della consapevole e volontaria violazione dell'obbligo dichiarativo e del suo contenuto. Ma ciò non è sufficiente, perché gli artt. 2, 3, 4 e 5 esigono anche il fine di evasione che, evidentemente, richiede un "quid pluris" rispetto alla semplice consapevolezza della violazione degli obblighi in materia di dichiarazione dei redditi.

17.6.L'art. 37-bis, d.P.R. n. 600 del 1973 fornisce, invece, un criterio legale di accertamento dell'imposta o della maggiore imposta dovuta (così il comma quinto) secondo il quale gli specifici atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, modificativi o estintivi dell'obbligazione tributaria ed in esso tassativamente elencati, sono inopponibili all'amministrazione finanziaria se privi di valide ragioni economiche e diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. In tal caso l'imposta è determinata esclusivamente in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

17.7.La norma codifica un principio ritenuto dalla giurisprudenza delle Sezioni Civili di questa Corte ad essa preesistente (Cass. civ., Sez. U, n. 30055 del 23/12/2008, Rv. 605850, cit.), in base al quale il giudice tributario in precedenza poteva incidentalmente dichiarare la nullità dei contratti del tutto privi di causa perché privi di reale contenuto economico diverso dal risparmio di imposta o perché volti esclusivamente a ottenere indebiti vantaggi fiscali (su tale argomento - e sulla possibilità che il giudice tributario potesse accertare incidentalmente la nullità e quindi l'inopponibilità di tali contratti all'amministrazione finanziaria - si vedano Cass. civ., Sez. 5, n. 20398 del 21/10/2005, Rv. 584630, nonché Cass. civ., Sez. 5, n. 25374 del 17/10/2008, Rv. 605520, con ampi richiami alla giurisprudenza comunitaria già citata in precedenza. La sentenza n. 25374 del 2008 riguardava proprio l'accertamento dei confronti della Part Service Srl, poi parte in causa del processo definito dalla Corte di Giustizia nella già citata sentenza 21 febbraio 2008 in causa C - 425/06).

17.8.In quanto criterio legale di accertamento dell'obbligazione tributaria in ogni suo aspetto, non v'è dubbio che le disposizioni antielusive di cui all'art. 37-bis, cit., hanno rilevanza anche in sede penale ai fini dell'accertamento non solo della <<imposta effettivamente dovuta>> ai sensi dell'art. 1, lett. f), d.lgs. n. 74 del 2000, ma anche della quantificazione degli <<elementi attivi o passivi>>

che, ai sensi dell'art. 1, lett. b), d.lgs. n. 74 del 2000, concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

17.9. Trattandosi di elementi costitutivi del reato, non v'è altrettanto dubbio che, in disparte il fine di evasione di cui oltre si dirà, il giudice penale deve procedere in modo del tutto autonomo al loro accertamento secondo le regole e i criteri di giudizio imposti dalla Costituzione (la presunzione di innocenza, prima di ogni altro) e prescritti dal codice di procedura penale (Sez. 3, n. 36396 del 18/05/2011, Mariutti, Rv. 251280; Sez. 3, n. 5490 del 26/11/2008, Crupano, Rv. 243089; Sez. 3, n. 21213 del 26/02/2008, De Cicco; Sez. 3, n. 37335 del 15/07/2014, Buonocore, Rv. 260188).

17.10. Sicché sarà necessario accertare la concorrente sussistenza dei seguenti presupposti: a) la natura dell'operazione (onde ricondurla ad una di quelle individuate dal comma 3, dell'art. 37-bis, cit.); b) l'assenza di valide ragioni economiche; c) l'aggiramento di obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario; d) il conseguimento di riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti. E' sufficiente che manchi anche uno solo dei predetti presupposti per escludere, sul piano oggettivo, la natura elusiva dell'operazione.

17.11. E' bene perciò precisare, alla luce anche delle più ampie considerazioni già svolte nel precedente capitolo, che il conseguimento di un risparmio di imposta non rende l'operazione di per sé priva di valida ragione economica quando non ne costituisca lo scopo esclusivo o predominante. Sicché, per esempio, il carattere elusivo va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non necessariamente si identificano in una redditività immediata, potendo consistere in esigenze di natura organizzativa ed in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda (Cass. civ., Sez. 5, n. 1372 del 21/01/2011, Rv. 616371, cit.; nello stesso senso, Cass. civ., Sez. 5, n. 4604 del 26/02/2014, Rv. 630063).

17.12. In questa delicata operazione ricostruttiva, di natura squisitamente fattuale, il giudice penale non può, come detto, far ricorso alle presunzioni tributarie semplici che, comportando l'inversione dell'onere della prova, sovvertono alla radice il principio della presunzione di innocenza dell'imputato, nemmeno quando ricorrono i casi previsti dall'art. 39, comma 2, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (così come non può direttamente stabilire l'imposta effettivamente dovuta in base agli studi di settore di cui all'art. 62-bis, d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 e successive modificazioni e integrazioni, o alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche di cui all'art. 38, commi 4 e segg., d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600). Il giudice penale può utilizzare le informazioni e i dati acquisiti dagli uffici finanziari nell'ambito delle attività di cui agli artt. 31-bis, 32

e 33, d.P.R. n. 600 del 1970, ma non può avvalersi degli stessi criteri di giudizio ivi previsti per l'accertamento presuntivo dell'imposta dovuta giustificato, sul piano fiscale, dal comportamento non collaborativo del contribuente, né gli è preclusa la possibilità di acquisire e utilizzare, a fini di accertamento del reato, gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi dal contribuente che quest'ultimo può utilizzare in sede tributaria solo se dimostri di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici finanziari per cause a lui non imputabili (art. 32, commi 3 e 4, d.P.R. n. 600 del 1973). In conformità a quanto prevede l'art. 220, disp. att. cod. proc. pen., può utilizzare, a fini di ricostruzione del fatto, il processo verbale di accertamento o di constatazione (ma non le valutazioni e i giudizi in essi contenuti) e le giustificazioni e i chiarimenti sollecitati in sede pre-contenziosa al contribuente ai sensi dell'art. 37-bis, comma 4, d.P.R. n. 600 del 1973, purché tali atti siano stati redatti e assunti prima che emergano anche semplici dati indicativi di un fatto apprezzabile come reato (Sez. U, n. 45477 del 28/11/2001, Rv. 220291; cfr. altresì Sez. 3, n. 1969 del 21/01/1997, Rv. 206944; Sez. 3, n. 6881 del 18/11/2008, Rv. 242523; Sez. 3, n. 15372 del 10/02/2010, Rv. 246599, che hanno ribadito il principio secondo il quale è causa di inutilizzabilità dei risultati probatori la violazione delle disposizioni del codice di procedura penale la cui osservanza, nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, è prevista per assicurare le fonti di prova in presenza di indizi di reato).

17.13. L'indagine che pertanto il giudice penale deve compiere deve essere volta all'accertamento autonomo e diretto dei presupposti che impediscono all'operazione, che si dimostri elusiva, di concorrere alla determinazione della <<imposta effettivamente dovuta>> ai sensi dell'art. 1, lett. f), d.lgs. n. 74 del 2000.

17.14. Ove si dovesse dimostrare l'esistenza di un'imposta effettivamente dovuta superiore a quella dichiarata (o non dichiarata affatto) e/o di componenti positive di reddito inferiori a quelle effettive o di elementi passivi fittizi, l'indagine non avrebbe accertato altro che alcuni degli elementi costitutivi del reato, quelli che qualificano, sul piano oggettivo, l'offesa degli interessi erariali e giustificano (ma non esauriscono) la rilevanza penale della condotta. Ma tale indagine non assorbe quella relativa all'accertamento del dolo specifico di evasione che nei reati dichiarativi concorre tipizzare la condotta.

17.15. La volontà del contribuente di dichiarare un'imposta consapevolmente calcolata in base ad una qualsiasi delle operazioni elusive di cui all'art. 37-bis, d.P.R. n. 600, ha ad oggetto uno degli elementi costitutivi del reato (l'entità dell'imposta dovuta e gli elementi attivi e passivi che concorrono a definirla), e non è pertanto sufficiente a provare il "dolo di evasione" la cui sola sussistenza

trasforma l'imposta effettivamente dovuta e non dichiarata in un'imposta <<evasa>>.

17.16. Le disposizioni antielusive, dunque, hanno rilevanza in sede penale esclusivamente quali norme che concorrono a definire, sul piano oggettivo, alcuni degli elementi normativi della fattispecie: la "imposta effettivamente dovuta" e/o gli "elementi attivi o passivi". La volontaria elusione dell'imposta effettivamente dovuta, pertanto, si traduce, sul piano penale, nella consapevolezza di alcuni degli elementi costitutivi del reato e non è pertanto sufficiente a integrare il fine di evasione, che quella consapevolezza presuppone.

17.17. Altrimenti ragionando si corre il rischio di identificare il dolo specifico di evasione con la pura e semplice constatazione della assenza di una valida ragione economica dell'operazione elusiva e del risultato ottenuto (l'indebita riduzione o rimborso di imposta). Un'operazione dogmaticamente errata che trasformerebbe il dolo specifico di evasione nella generica volontà di dichiarare al Fisco un'imposta inferiore a quella dovuta (o di non dichiararla affatto) nella consapevolezza della natura elusiva dell'operazione utilizzata per indicare elementi passivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi. Con l'ulteriore inaccettabile rischio di assorbire tutti i reati in materia dichiarativa negli indistinti illeciti amministrativi di cui agli artt. 1, comma 2, e 5, comma 4, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 441 e di far sostanzialmente resuscitare la contravvenzione di omessa presentazione delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, già prevista dall'abrogato art. 1, comma 1, d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito con l. 7 agosto 1982, n. 516, che questa Corte ha già affermato non essere in continuità normativa con l'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000 anche e proprio per la necessità del dolo specifico di evasione, in precedenza non richiesto (Sez. U, n. 35 del 13/12/2000, Sagone, Rv. 217374).

17.18. Il reato è illecito di modo; il dolo di evasione è volontà di evasione dell'imposta mediante le specifiche condotte tipizzate dal legislatore penale-tributario, non puramente e semplicemente attraverso quelle che il legislatore fiscale ritiene non opponibili nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Se per il legislatore penale tributario nemmeno l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, o le false rappresentazioni contabili e i mezzi fraudolenti per impedire l'accertamento delle imposte, sono sufficienti ad attribuire penale rilevanza alle condotte di cui agli artt. 2 e 3, d.lgs. n. 74 del 2000, essendo necessario il fine di evasione, a maggior ragione il "dolo di elusione" non solo non può essere ritenuto sufficiente a integrare, sul piano soggettivo, i reati di cui agli artt. 4 e 5, d.lgs. n. 74 del 2000, ma nemmeno può essere confuso con il dolo di evasione. La volontà elusiva prova la consapevolezza della sussistenza dell'obbligazione tributaria e del suo oggetto, e dunque di uno o alcuni degli elementi costitutivi della fattispecie, non prova il fine ulteriore della condotta.

17.19. Ne consegue che l'esclusivo perseguimento di un risparmio fiscale (o, a maggior ragione, la presenza anche solo marginale di ragioni extrafiscali) se può valere a qualificare l'operazione come elusiva (e dunque a definire l'an e il quantum dell'imposta effettivamente dovuta e non dichiarata) non è di per sé sufficiente a dimostrare il dolo di evasione, soprattutto quando l'operazione economica sia reale ed effettiva.

17.20. Il dolo di evasione esprime l'autentico disvalore penale della condotta e restituisce alla fattispecie la sua funzione selettiva di condotte offensive ad un grado non ulteriormente tollerabile del medesimo bene tutelato anche a livello amministrativo. L'inviolabilità della libertà personale costituisce il metro di misura della rilevanza penale di condotte che potrebbero essere altrimenti sanzionate. Come già detto in precedenza, al legislatore penale non interessa il recupero del gettito fiscale ma della persona. Il dolo specifico di evasione, per la sua forte carica intenzionale, segna il punto di frattura più grave tra l'atteggiamento antidoveroso dell'autore del fatto illecito, l'ordinamento giudico ed il bene protetto, un punto di non ritorno che giustifica il sacrificio della inviolabilità della libertà personale in considerazione della del livello di aggressione al bene e della funzione rieducativa della pena. E' proprio questo scopo che nei reati in materia di dichiarazioni fiscali giustifica, rispetto agli omologhi illeciti amministrativi, la reazione punitiva dello Stato e ne spiega la rilevanza penale che si giustifica solo in costanza di condotte poste in essere nella deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo, non anche quando il contribuente si avvalga di strumenti negoziali a sua disposizione, che nemmeno la giurisprudenza civile osa qualificare come illeciti (ma semplicemente privi di causa concreta), per ottenere vantaggi non dovuti.

17.21. Si può dunque affermare il seguente principio di diritto: le disposizioni antielusive in materia tributaria di cui agli artt. 37 e 37-bis, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, hanno rilevanza in quanto concorrono a definire, sul piano oggettivo, gli elementi normativi della fattispecie penale ed, in particolare, l'imposta effettivamente dovuta e gli elementi attivi e passivi rilevanti ai fini della determinazione del reddito o delle basi imponibili; in quanto norme che concorrono a definire gli elementi normativi della fattispecie ed, in particolare, della condotta materiale, si traducono, sul versante penale, nella generica consapevolezza e volontarietà di tali elementi costitutivi del reato e dunque della condotta; il dolo specifico di evasione, che costituisce il fine della condotta materiale e ne presuppone la perfezione, non si identifica con la generica volontà consapevole della condotta stessa; il "dolo di elusione" non si identifica, pertanto, con il "dolo di evasione" che esprime un disvalore ulteriore tale da selezionare gli illeciti penalmente rilevanti da quelli che non lo sono; in nessun

caso le condotte elusive possono avere di per sé penale rilevanza estendendo il fatto tipico oltre i confini tassativamente determinati.

18. La natura del reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000. Il concorso di persone.

18.1. Finora sono stati esaminati i fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria (e del conseguente obbligo della dichiarazione) ed il suo oggetto (l'imposta effettivamente dovuta). Il concorso nel reato contestato sposta l'indagine sul lato del soggetto passivo dell'obbligazione tributaria e sul termine dell'adempimento.

18.2. Il delitto di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000 è reato omissivo proprio, istantaneo ed unisussistente che si consuma il novantesimo giorno successivo alla scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione (Sez. 3, n. 43695 del 10/11/2011, Bacio Terracina Costa, Rv. 251328; Sez. 3, n. 22045 del 21/04/2010, Perrone, Rv. 247636). Si tratta inoltre di delitto che può essere commesso solo da chi, secondo la legislazione fiscale (d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, cit.), è obbligato alla presentazione della dichiarazione stessa. Autore materiale dell'omissione può essere anche il soggetto incaricato della trasmissione (art. 3, comma 3, d.P.R. n. 322 del 1998) o, in ipotesi, anche l'incaricato del materiale recapito o della spedizione del documento. Si tratta di ipotesi residuali. Per quanto la norma attribuisca a chiunque la possibilità di commettere il reato, la sussistenza dell'obbligo della dichiarazione ed il fine di evasione restringono la platea dei possibili destinatari del precetto ad una cerchia ristretta e ben definita di soggetti.

18.3. Trattandosi di reato omissivo proprio posto in essere da persona qualificata dall'obbligo di adempiere entro il termine previsto, le condotte precedenti la scadenza del termine sono estranee alla fattispecie tipica e non hanno rilevanza alcuna, nemmeno ai fini del tentativo punibile (che autorevole dottrina pur ritiene possibile nel remoto caso in cui l'obbligato si ponga in anticipo nella materiale condizione di impossibilità di non adempiere, per esempio affrontando un lungo viaggio).

18.4. Ne consegue che la volontà dell'omissione deve sussistere solo ed esclusivamente al momento della scadenza del termine. Le condotte antecedenti e successive possono rilevare esclusivamente a fini di prova del dolo, non come frazioni dell'unica condotta omissiva.

18.5. Ne consegue altresì che, in disparte le ipotesi di costringimento fisico (art. 46, cod. pen.) e di errore determinato dall'altrui inganno (art. 49, cod. pen.), il concorso nel reato è ipotizzabile solo in forma morale quando cioè chi vi è obbligato ha ommesso di presentare la dichiarazione dei redditi perché istigato o rafforzato nelle sue intenzioni o in attuazione di un accordo intercorso con altri soggetti.

18.6. Oggetto dell'istigazione o dell'accordo deve essere la violazione dell'obbligo così che l'omissione, una volta perfezionata dall'unico autore materiale possibile, possa essere soggettivamente attribuibile all'azione di ciascuno dei correi che l'abbia prevista e voluta come conseguenza della propria azione istigatrice o di rafforzamento dell'altrui proposito o dell'accordo preso.

18.7. Il concorso deve avere ad oggetto, pertanto, la specifica omissione, non le condotte che l'hanno preceduta, che rilevano solo in quanto da esse possa desumersi, oltre ogni ragionevole dubbio, la prova dell'accordo criminoso.

18.8. Sicché non è possibile affermare il concorso nel reato omissivo proprio per aver posto in essere condotte antecedenti alla scadenza del termine che non avrebbero penale rilevanza nemmeno se poste in essere dall'autore principale del reato.

19. Le conclusioni

20. La sussistenza del reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000.

20.1. Appare a questo punto chiaro l'errore di diritto nel quale sono incorsi i Giudici di merito secondo i quali la "esterovestizione" della società <<GADO S.a.r.l.>>, coerentemente all'impostazione accusatoria confezionata nella rubrica, deriva dal fatto che si trattava di società <<apparentemente localizzata nel Principato di Lussemburgo ma di fatto gestita in Milano>>. "Apparente localizzazione" e "gestione di fatto" sono i termini di un'endiadi che ha logicamente condizionato la soluzione dell'intera vicenda, esaminata senza tenere in considerazione la concorrente ed incontestata sussistenza delle robuste ragioni extrafiscali ispiratrici della riorganizzazione del gruppo "Dolce & Gabbana" che scardinano la coerenza intrinseca del ragionamento accusatorio, conducendolo verso approdi lontani sia dai principi di diritto sopra affermati sia dai temi di indagine, quasi del tutto inesplorati e per certi versi - quando lo sono stati - contraddittoriamente risolti, circa la realtà dell'insediamento lussemburghese, l'effettività dell'attività ivi svolta, le ragioni stesse della scelta del Lussemburgo quale sede della nuova società. Tema difensivo, quest'ultimo, ampiamente articolato dal Dolce Alfonso che nel proprio atto di appello aveva inutilmente sollecitato l'audizione dei testimoni, mai sentiti perché revocati in primo grado, che avrebbero dovuto riferire proprio sulle ragioni per le quali era stato scelto di collocare la sede legale in Lussemburgo.

20.2. Valuterà il Giudice di rinvio, se alla luce del riesame dell'intero compendio probatorio, che dovrà essere condotto in ossequio ai principi di diritto sopra enunciati, sarà necessario l'ulteriore approfondimento istruttorio sollecitato dal Dolce Alfonso.



20.3. Appare però sin d'ora chiara l'erroneità e la contraddittorietà della motivazione che, nel ritenere la fittizia allocazione estera di <<GADO S.a.r.l.>>, stigmatizza più volte la mancanza di autonomia gestionale e finanziaria della Bergomi (prima) e della Bertinetti (poi) perché agivano in base a direttive provenienti da Milano e veicolate dalle mail (gran parte delle quali del 2004) attraverso le quali si manifestava la provenienza italiana del reale "management" della società. In disparte l'errore metodologico di non interpretare affatto tale flusso di informazioni alla luce del complesso intreccio organizzativo e funzionale che intercorre tra una controllata e la sua controllante capo-gruppo, che fisiologicamente si risolve in un rapporto tra uffici e personale dell'una e dell'altra (altro tema del tutto trascurato), resta difficile comprendere quale autonomia gestionale e finanziaria dovessero avere due semplici dipendenti per poter qualificare l'insediamento lussemburghese in termini di effettiva realtà. Una valutazione di tale natura avrebbe avuto un significato coerente se oggetto ne fosse stata l'attività del legale rappresentante (eventualmente "eterodiretto"), ma ciò avrebbe comportato la coerente attribuzione al Dolce Alfonso della figura dell'amministratore interposto che non risulta affatto (ed anzi deve essere esclusa) dalla lettura delle sentenze di merito. Si comprende, in realtà, che dietro quel ripetuto richiamo alla mancanza di autonomia gestionale e finanziaria si cela l'ispirazione di fondo dell'intera decisione: la predisposizione degli aspetti gestionali ed organizzativi dell'attività di <<GADO S.a.r.l.>> interamente in Italia, lasciando alla sede lussemburghese i soli compiti esecutivi. Con il che, però, si ammette che qualcosa in Lussemburgo effettivamente si faceva, sì da giustificare una sede amministrativa collocata in una struttura diversa da quella legale e i costi del personale dapprima distaccato, quindi direttamente assunto, che vi operava. Ma il tema, come detto, travolto da un'impostazione errata che ha spostato l'attenzione più sul "chi dicesse cosa", piuttosto che sul "cosa si facesse" realmente, è stato del tutto trascurato e comunque risolto senza tener conto dei principi ampiamente illustrati in precedenza in ordine alla libertà di stabilimento, alle costruzioni puramente artificiose, alla effettività dell'attività svolta dalla controllata estera. Alcuna conseguenza, naturalmente, può essere tratta, sul punto, dal fatto che il personale dipendente continuasse ad avere rapporti con i consulenti storici (fiscali e del marchio) del gruppo, perché il Giudice del rinvio dovrà rivalutare le prove al solo fine di accertare se <<GADO S.a.r.l.>> operasse realmente in conformità esclusivamente al suo oggetto sociale.

20.4. E' su questo punto che le ragioni difensive hanno il proprio fondamento. Si è già detto, infatti, che ai fini della domiciliazione fiscale non è necessario che l'attività di impresa venga svolta in Italia, ma la verifica dell'esercizio estero di tale attività costituisce pur sempre condizione

imprescindibile per accertare la natura fittizia o meno dell'insediamento e, dunque, la sua esterovestizione.

20.5.L'altro argomento, correlato all'attività di impresa svolta da <<GADO S.a.r.l.>>, che milita a favore della condanna è (testualmente) la "retrocessione" dei marchi alla licenziataria <<Dolce & Gabbana S.r.l.>> che già deteneva il diritto al loro sfruttamento in virtù di contratti a suo tempo sottoscritti con gli stilisti persone fisiche. Fermi i necessari approfondimenti di natura fattuale che si dovessero rendere necessari, l'argomento non pare al Collegio decisivo, posto che la ragione della ristrutturazione del gruppo stava nella necessità di attrarre i marchi nel gruppo stesso, sottraendoli alla titolarità delle relative persone fisiche (elemento, come detto, ritenuto di debolezza), non certo di modificarne i meccanismi che presiedevano al loro sfruttamento, né la titolarità del diritto allo sfruttamento stesso. In questo senso la "retrocessione" dei marchi appare conseguenza fisiologica di una scelta motivata dalle ragioni riorganizzative. Tuttavia i Giudici territoriali ne hanno tratto motivo per affermare la natura fittizia di <<GADO S.a.r.l.>>, tralasciando però di approfondire il tema della compatibilità di tale gestione con l'oggetto sociale della società lussemburghese al quale erano estranee le vicende relative allo sfruttamento del marchio e la coerenza, appunto, di tale attività con le ragioni della ristrutturazione societaria.

20.6.Il delicatissimo tema relativo all'elemento soggettivo del reato ed in particolare del dolo di evasione che, come detto, qualifica la natura penale della sanzione, è sbrigativamente liquidato dalla Corte di appello nei seguenti termini: <<il dolo discende dall'impianto organizzativo predisposto e finalizzato a far apparire la GADO come soggetto estero distinto e autonomo quando in realtà essa, oltre ad essere inserita nel gruppo societario, era diretta dal *management* italiano e priva di un'effettiva indipendenza operativa, nelle decisioni di rilievo, in particolare negli aspetti economici e finanziari, nonché, soprattutto, come si è detto, nelle concessioni dei marchi. Non si tratta evidentemente di una condotta colposa ma di illecito connotato da dolo specifico che risponde all'interesse del contribuente di evitare la presentazione della dichiarazione dei redditi per non pagare le relative imposte. Il fine è quello di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, scopo ben presente agli occhi degli imputati essendo l'aspetto fiscale quello principalmente considerato nel progetto di ristrutturazione societaria se non esclusivo>>.

20.7.Appare evidente l'insufficienza della motivazione che trae dall'aspetto oggettivo della condotta argomento per ritenere sussistente il dolo specifico di evasione, una sorta di "*dolus in re ipsa*" tautologicamente dedotto da uno scopo riorganizzativo societario asseritamente ancorato a ragioni esclusivamente fiscali secondo un ragionamento contraddetto dalla esistenza di reali motivazioni economico-finanziarie dell'intera operazione che nemmeno il Giudice di primo

grado aveva messo in discussione, essendosi egli posto solo il dubbio delle ragioni della collocazione della sede in Lussemburgo.

20.8. La motivazione è, altresì, insufficiente ed erronea perché confonde il dolo generico (la consapevolezza della natura elusiva dell'operazione) con lo scopo della condotta, identificato peraltro con un fine la cui insussistenza la difesa del Dolce aveva tentato di dimostrare allegando le testimonianze ingiustamente escluse.

21. Il concorso nel reato di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000.

21.1. La rubrica, come visto (paragrafo 12.8), indica i fatti costitutivi delle responsabilità dei singoli imputati a titolo di concorso nel reato materialmente ascritto ad Alfonso Dolce (la Noella Antoine è stata irrevocabilmente assolta in primo grado con la formula <<perché il fatto non costituisce reato>>). A parte i due stilisti (ai quali viene attribuita una amministrazione di fatto di <<GADO S.a.r.l.>> di cui non v'è traccia in nessuna delle sentenze di merito), a tutti gli altri co-imputati viene attribuita una responsabilità concorsuale da posizione (o qualifica) o da interesse (i due stilisti). La responsabilità ipotizzata dall'accusa si basa sul ruolo formalmente e sostanzialmente disimpegnato da ciascuno dei correi nell'ambito delle rispettive attribuzioni di competenza: è questo il filo che lega il fatto proprio dell'amministratore Dolce Alfonso alla responsabilità dei complici. I Giudici di merito si diffondono a lungo sulle responsabilità individuali dei singoli co-imputati, ma il "*leitmotiv*" è uno solo: il concorso nella esterovestizione della società <<GADO S.a.r.l.>> che, nella logica del provvedimento impugnato, si pone come l'unica causa di corresponsabilità. Causa che, a sua volta, si ravvisa nella collaborazione nel *management* dell'impresa. Si badi: l'accusa non imputa ai concorrenti (tranne che ai due stilisti) l'amministrazione di fatto della società; non li pone, cioè, sullo stesso livello di Alfonso Dolce né a tanto si spingono i Giudici di merito che non affermano mai la interposizione di questi. Tutti gli imputati sono ritenuti concorrenti nel reato per aver ideato, progettato, attuato l'esterovestizione della società tenendo comportamenti coerentemente espressivi del relativo management ad essi riconducibile sotto ogni profilo.

21.2. I Giudici di merito, dunque, cadono nell'errore di ritenere elementi costitutivi del reato fatti e comportamenti del tutto eterogenei e totalmente estranei, sotto ogni profilo, morale e materiale, alla fattispecie di reato. Non v'è alcuna relazione causale tra le condotte (*rectius*: ruoli e qualifiche) ascritte ai correi e la volontà istantanea e unisussistente del Dolce Alfonso di non presentare le dichiarazioni dei redditi in Italia. Ancor di più, non hanno alcuna rilevanza, ai fini del concorso nel reato omissivo proprio unisussistente, i comportamenti (esterovestizione di GADO) del tutto estranei al fatto e allo

stesso addebito che può essere mosso nei confronti dell'autore principale del reato. Se non sono rilevanti per quest'ultimo, a maggior ragione non possono esserlo nei confronti dell'estraneo.

21.3. Il reato omissivo proprio unisussistente, come detto, si consuma alla scadenza del termine stabilito per l'adempimento. La decisione di omettere l'azione antidoverosa, quando non condizionata da costringimento fisico o errore indotto (incontestabilmente esclusi nel caso di specie), appartiene al dominio finalistico dell'autore sicché la libera volontà che in esso si esprime non si pone in relazione di causa-effetto con condotte altrui. Il concorso di persone è dunque configurabile solo in forma morale, sotto il profilo della istigazione o dell'accordo a non compiere quella specifica condotta (nel caso di specie la mancata presentazione in Italia delle dichiarazioni annuali indicate nella rubrica), non altre.

21.4. Avuto perciò riguardo alle ragioni della condanna dei correi del Dolce Alfonso si impone la loro assoluzione dal reato loro ascritto perché il fatto non sussiste, con conseguente annullamento, senza la necessità di un rinvio alla Corte di appello di Milano, della sentenza e delle relative statuizioni civili, con assorbimento delle altre questioni relative al trattamento sanzionatorio.

21.5. Nei confronti del Dolce Alfonso (che nulla ha eccepito in ordine al trattamento sanzionatorio) la sentenza deve essere annullata con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Milano che in sede di nuovo giudizio si atterrà ai principi di diritto sopra enunciati.

21.6. Poiché, nelle more, il reato che riguarda la omessa presentazione della dichiarazione ai fini IVA relativa all'anno di imposta 2005 è estinto per prescrizione, in mancanza di evidenza della innocenza dell'imputato, l'annullamento deve essere disposto senza rinvio limitatamente a tale violazione.

22. Sul risarcimento del danno.

22.1. Il Tribunale di Milano, dato atto che le imposte dovute erano state pagate, aveva affermato la natura morale del residuo danno vantato dall'Amministrazione Finanziaria <<non tanto ovviamente per l'esposizione a legittime critiche in merito agli accertamenti, quanto per il pregiudizio che condotte particolarmente maliziose cagionano alla funzionalità del sistema di accertamento ed alla tempestiva percezione del tributo>>.

22.2. La Corte di appello, oltre a generici riferimenti all'attenzione mediatica suscitata dalla vicenda a causa della notorietà dei due stilisti, ha confermato le statuizioni civili di condanna sul rilievo che l'omissione degli obblighi fiscali aveva <<reso necessaria un'attività finalizzata all'accertamento della violazione, posta in essere con dispendio di risorse e qualificata applicazione di energie professionali, dovendo superare il formale apparato predisposto dal contribuente

ed appurare la reale natura dell'attività al di là degli aspetti formali che erano stati impostati per avvalorare GADO quale soggetto effettivamente operante all'estero>>.

22.3.Osserva il Collegio che il danno in tal modo (apoditticamente) individuato e liquidato non può essere definito di natura "morale" (*rectius*: "non patrimoniale") sia perché esso si identifica esattamente nel dispendio di risorse ed energie fisiologicamente spese dalla Agenzia delle Entrate nello svolgimento dei propri compiti di istituto, sia perché si tratta di voce di danno del tutto eterogenea rispetto al "danno non patrimoniale" che da oltre un ventennio le Sezioni civili di questa Suprema Corte riconoscono risarcibile nei confronti delle persone giuridiche e degli enti collettivi (cfr. sul punto già Cass. civ. Sez. 1, 10 luglio 1991 n. 7642, Cass. civ. Sez. 1, 5 dicembre 1992 n. 12951, Cass. civ., Sez. 3, 3 marzo 2000 n. 2367, che hanno ricordato come "danno non patrimoniale" e "danno morale" sono nozioni non coincidenti: il primo comprende infatti qualsiasi conseguenza pregiudizievole di un illecito che non prestandosi ad una valutazione monetaria basata su criteri di mercato, non possa essere oggetto di risarcimento, sibbene di riparazione, mentre il secondo consiste nella c.d. "pecunia doloris". Sicché nei confronti delle persone giuridiche - ed in genere dell'ente collettivo - è configurabile la risarcibilità del solo danno non patrimoniale).

22.4.Il "danno non patrimoniale" risarcibile in favore delle persone giuridiche e degli enti ricomprende qualsiasi conseguenza pregiudizievole ad un illecito che, non prestandosi ad una valutazione monetaria basata su criteri di mercato, non possa essere oggetto di risarcimento ma di riparazione (Cass. civ., Sez. 3, n. 29185 del 12/12/2008, Rv. 605960); tra questi il diritto all'immagine, alla reputazione e all'identità (Cass. civ., Sez. 3, n. 4542 del 22/03/2012). Costituisce principio consolidato che il danno non patrimoniale da danno all'immagine dell'ente è integrato - come danno c.d. conseguenza - dalla diminuzione della considerazione della persona giuridica o dell'ente, nel che si esprime la sua immagine, sia sotto il profilo della incidenza negativa che tale diminuzione comporta nell'agire delle persone fisiche che ricoprono gli organi della persona giuridica o dell'ente e, quindi, nell'agire dell'ente, sia sotto il profilo della diminuzione della considerazione da parte dei consociati in genere o di settori o categorie di essi con le quali la persona giuridica o l'ente di norma interagisca (Cass. civ. Sez. 3, n. 12929 del 04/06/2007, Rv. 597309; Cass. Sez. L, n. 22396 del 01/10/2013; Cass. Sez. L, n. 22396 del 01/10/2013).

22.5.Appare dunque evidente che il danno individuato dai Giudici di merito e liquidato in favore dell'Agenzia delle Entrate non può essere in alcun modo qualificato come "danno non patrimoniale" (men che meno "morale") nei termini in cui esso è stato elaborato dalla giurisprudenza di questa Suprema Corte.

22.6. Poiché il titolo della condanna al risarcimento del danno è inesistente, la sentenza impugnata deve essere annullata senza rinvio in ordine alle statuizioni civili.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata senza rinvio nei confronti di Gabbana Stefano Silvio, Dolce Domenico, Ruella Cristiana, Minoni Giuseppe Emanuele e Petrelli Luciano perché il fatto non sussiste, nonché, nei confronti di Dolce Alfonso, limitatamente alla violazione relativa all'omesso versamento dell'IVA per l'anno 2005, perché estinto per prescrizione e, ancora, in relazione alle statuizioni civili che elimina e con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Milano in ordine alla residua violazione ascritta a Dolce Alfonso.

Così deciso il 24/10/2014