



Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale in
Amministrazione, finanza e controllo

Tesi di Laurea

L'esterovestizione societaria e il reato di omessa dichiarazione

Relatore

Ch. Prof. Maurizio Interdonato

Correlatore

Ch. Prof. Antonio Viotto

Laureanda

Giada Secchiati

Matricola 832105

Anno Accademico

2016 / 2017

INDICE

Introduzione	1
--------------------	---

CAPITOLO PRIMO

ESTEROVESTIZIONE, NOZIONI E SVILUPPO STORICO

1. Premessa.....	9
2. La nozione di esterovestizione.....	9
3. Esterovestizione di diritto ex. Art. 73, comma 5-bis del T.u.i.r.....	12
4. L'elemento temporale secondo il comma 5-ter dell'art. 73.....	21
5. Evoluzione giurisprudenziale in tema di esterovestizione: cenni.....	24
6. Esterovestizione, interdisciplinarietà e branche del diritto coinvolte.....	27
7. Le tutele per il contribuente.....	32

CAPITOLO SECONDO

CRITERI OGGETTIVI DI INDIVIDUAZIONE

1. Introduzione.....	35
2. La residenza fiscale- art. 73 comma 3 del T.u.i.r.....	38
3. L'onere della prova.....	43
4. Stabile organizzazione occulta.....	47
5. Tutela libertà di stabilimento.....	52
6. Normativa convenzionale (doppie imposizioni).....	56
7. Esterovestizione e cfc.....	58
8. Conclusioni.....	61

CAPITOLO TERZO

IL CASO DOLCE E GABBANA

1. Introduzione.....	63
2. Il caso Dolce & Gabbana: i protagonisti della vicenda.....	66
3. La vicenda giudiziaria.....	67
4. Il verbale di constatazione e la riorganizzazione del gruppo.....	69
5. L'origine del contenzioso tributario.....	69
6. Il contenzioso penale e la prima pronuncia di Cassazione.....	71
7. Elusione fiscale, abuso del diritto ed evasione.....	74
8. Il primo grado di giudizio.....	85
9. Il secondo grado di giudizio penale.....	86
10. L'assoluzione con la sentenza n. 43809 del 2015.....	87
11. I temi legati alla vicenda: le motivazioni della sentenza e le consequenze sottese.....	88

CAPITOLO QUARTO

LA RILEVANZA PENALE DELL'ESTEROVESTIZIONE

1. Il reato di omessa dichiarazione.....	93
2. La rilevanza penale dell'elusione fiscale.....	98
3. L'abuso del diritto ante riforma.....	99
4. I profili penali più rilevanti della sentenza "Dolce & Gabbana"	106
5. La codifica dei principi della sentenza Dolce & Gabbana nel nuovo abuso del diritto.....	120

Conclusioni.....	127
Bibliografia.....	135
Giurisprudenza.....	139

Introduzione

Il presente lavoro tratta una tematica di notevole rilevanza, quale quella della cosiddetta “esterovestizione” di società, con l’idea di analizzarne i profili di punibilità, prima penali e poi tributari, cogliendone, altresì, le implicazioni soggettive per il contribuente.

In questa parte introduttiva si intende, per prima cosa, riepilogare brevemente i contenuti che si andranno ad affrontare in ciascun capitolo, così da permettere un graduale ingresso nella materia trattata, presentata già in questa sede nei suoi tratti essenziali.

Non si potrà prescindere dal cominciare, naturalmente, dallo studio prettamente classificatorio dell’argomento, oggetto del primo capitolo, che mira a descrivere, in profondità ed ampiezza, il fenomeno dell’esterovestizione nella sua essenza teorica.

La scelta narrativa muoverà, a tal proposito, dal particolare al generale, privilegiando in prima battuta il concetto di esterovestizione di diritto, ampiamente approfondita nei due soli commi che la caratterizzano, per poi allargare l’ottica di analisi ai legami della materia trattata con le altre branche del diritto.

Proseguendo con la parte didascalica del lavoro, base imprescindibile per le considerazioni successive di rango penale, si presenteranno, nel capitolo secondo, i criteri oggettivi di individuazione che consentono di svelare le società cosiddette esterovestite e di ricondurle, come fisiologica conseguenza, nel territorio del nostro Paese.

Oltre alla nozione di residenza fiscale, riferimento primo per determinare se un dato soggetto debba subire l’imposizione fiscale in Italia, si evidenzierà, già in questa fase,

come la condotta di esterovestizione si leghi, per sua stessa natura, ad alcuni diritti inattaccabili di rango comunitario, quale quello di libertà di stabilimento, che complicano l'individuazione chiara dei confini dell'illecito da contrastare.

Proprio a tal proposito, con l'intento di raffigurare quanto più nitidamente possibile il fenomeno dell'esterovestizione, si tratterà, nel capitolo terzo, del celebre caso "Dolce & Gabbana", concentrandosi, prevalentemente, sui riflessi di diritto penale che ne sono conseguiti. La narrazione della vicenda giudiziaria, in particolare, che verrà ripercorsa privilegiando il filone penale della medesima, conclusosi con l'assoluzione dei due noti stilisti, permetterà di individuare le tematiche chiave indagate dall'intero lavoro di tesi, naturalmente con riferimento ai casi di esterovestizione. Nel dettaglio sarà possibile analizzare quando detti casi ingenerino i presupposti del reato penale, a seconda della riconducibilità degli stessi ad elusione o ad evasione, giungendo, da ultimo a poter delineare, più in generale, le caratteristiche del rapporto che lega diritto penale e diritto tributario

I temi salienti appena citati, pertanto, attingeranno al cuore della trattazione e verranno ripresi anche nel capitolo successivo, che si baserà proprio su quelle considerazioni di enorme impatto, tanto per il diritto penale che per quello tributario, emerse nel dispositivo che ha sancito l'assoluzione dall'accusa di esterovestizione per i due stilisti.

Il capitolo quarto ed ultimo, innanzitutto, tratterà del reato di omessa dichiarazione, in quanto il più frequente per le società fittiziamente collocate all'estero le quali, proprio al solo fine di ottenere un risparmio fiscale, non assolvono all'obbligo di presentare il dichiarativo in Italia, sottraendosi in questo modo da imposizione.

La trattazione proseguirà, a seguire, con l'analisi dei presupposti necessari ad ingenerare i reati penali in genere, proprio come quello di omessa dichiarazione testé citato, ripercorrendo gli sviluppi normativi riguardanti la rilevanza penale dell'elusione fiscale, partendo per l'appunto dagli orientamenti in materia espressi nella celebre sentenza di assoluzione, n. 43809 del 2015, poi recepiti nel nuovo abuso del diritto ex art. 10 bis dello Statuto del Contribuente.

Il percorso compiuto, in conclusione, consentirà di fornire un quadro preciso in merito alle caratteristiche della condotta di esteroinvestizione, tanto in termini di contenuto e di diritti che vi si legano, quanto, e soprattutto, con riguardo alla riconducibilità della stessa nell'alveo dei reati penali, guardando al presupposto soggettivo di chi agisce.

Al fine di completare questa doverosa introduzione, si intendono descrivere, a seguire, le finalità dell'intera indagine condotta, di modo da agevolare una lettura orientata, giacché consapevole delle spinte concettuali che ispirano il lavoro di tesi.

L'idea di fondo è quello di indagare i profili di punibilità penale della condotta di esteroinvestizione. Tutti gli altri argomenti affrontati, anche se dotati di pesi specifici differenti, sono strumentali alla miglior comprensione della questione suddetta, posta al centro dell'analisi sviluppata.

L'obiettivo primo, quindi, è quello di determinare se e quando possa sussistere una responsabilità penale per quelle società non residenti, da assoggettare a tassazione in Italia in quanto fittiziamente localizzatesi all'estero. Si è fatto cenno, a riguardo, alla necessità di affrontare il tema attraverso l'analisi di molteplici altre questioni collaterali, di importanza differente a seconda della valenza descrittiva di ciascuna di

esse; la descrizione dei criteri di riqualificazione fiscale del soggetto in Italia è, per l'appunto, la più importante di dette questioni teoriche collegate al tema principale.

Ci si soffermerà ampiamente, quindi, sulla descrizione di quei requisiti al sussistere dei quali l'impresa è da considerarsi residente e tenuta, perciò, a presentare la dichiarazione dei redditi in Italia. La prospettiva ispiratrice è, infatti, volta a comprendere se il sistema normativo in vigore, suffragato dalla giurisprudenza costituitasi nel tempo, sia in grado di delineare con chiarezza il verificarsi della condotta di esterovestizione.

Si ritiene fondamentale precisare, peraltro, come non vi sia alcuna presunzione, nel presente lavoro, di fornire una guida esaustiva sull'argomento, di stampo prettamente descrittivo e nozionistico. L'intento, al contrario, è quello di interrogarsi sulla capacità delle norme vigenti di delinearne i requisiti essenziali, facilitandone l'individuazione efficace.

Questo si ritiene infatti essere il presupposto imprescindibile per la creazione di un sistema sanzionatorio adeguato, capace cioè di punire l'attore, ove vi sia evasione d'imposta, o di recuperare il gettito d'imposta indebitamente sottratto, ove vi sia sola elusione. Lo stesso sistema sanzionatorio al quale si fa riferimento, però, dovrà essere capace di rispettare, al contempo, il legittimo diritto, garantito a ciascun contribuente sul suolo comunitario, di localizzare l'impresa ove lo ritenga più opportuno, se ispirato da valide ragioni economiche.

D'altro canto, come già si è avuto modo di anticipare, ci si riferisce ad una condotta che, per sua stessa natura, è di dubbia interpretazione, situata al confine tra lecito ed illecito, tra diritti costituzionalmente garantiti e non, tra principi comunitari e

comportamenti penalmente perseguibili. Proprio questa difficoltà nel circoscrivere con chiarezza il comportamento penalmente rilevante, è l'aspetto da cui muove la presente trattazione, che mira proprio a ridurre l'indeterminatezza che caratterizza il fenomeno, di indubbia rilevanza per numerosi motivi, tutti caratterizzati dalla radicata interdisciplinarietà.

L'esterovestizione, infatti, guardando alla responsabilità penale che vi si lega, è argomento che trascende l'intero sistema sanzionatorio tributario, soprattutto alla luce delle recenti modifiche in materia, introdotte dai D.lgs . 158/2015 e 128/2015.

Gli argomenti trattati nella presente analisi, per l'appunto, travalicano i confini della semplice condotta indagata, essendo di interesse ben più ampio, estendibili, per analogia, a qualsiasi reato tributario e penale. I punti chiave che riportiamo a seguire, a tal proposito, spiegano l'interesse per il tema trattato, giustificando inoltre la preferenza per il profilo penalistico approfondito.

In prima battuta si vuole comprendere se l'esterovestizione debba essere ricondotta ad evasione o ad elusione attraverso il mero utilizzo di alcuni criteri classificatori, certi ed obiettivi o se, più ragionevolmente, sia necessaria sempre una valutazione capillare, caso per caso, da parte di Amministrazione Finanziaria prima e di giudice penale, eventualmente, poi. Detta questione, per forza di cose, è strettamente connessa alla necessità di fare riferimento al nuovo concetto di elusione fiscale o abuso del diritto, come definito dal nuovo articolo 10- bis della L. 212/2000, che ha sancito l'irrilevanza penale del comportamento elusivo, con assoggettamento del medesimo alle sole sanzioni amministrative. La nuova nozione è di notevole impatto giacché precisa, per differenza, i requisiti che individuano il comportamento evasivo, che sconta, invece, le

sanzioni penali. In altri termini la differente classificazione, della condotta, come elusiva od evasiva, innesca il rispettivo sistema sanzionatorio, solo amministrativo od anche penale.

Le conseguenze che ne derivano, in termini di entità delle punizioni previste, naturalmente anche nel caso di condotte di esterovestizione, sono di peso profondamente differente. Riferendosi, non a caso, al reato di omessa dichiarazione di nostro interesse, un conto sarà infatti la sola punizione amministrativa, che prevede il versamento di una sanzione che va dal 120% al 240% dell'imposta non dichiarata, ben altro sarà, invece, l'ulteriore pena di reclusione del reo, da un anno e sei mesi a quattro anni, prevista ove fosse accertata l'ulteriore responsabilità penale.

La difficoltà maggiore si trova, però, nel fatto che la netta diversità di conseguenze sanzionatorie non sia accompagnata, purtroppo, da un altrettanto rimarcata differenza classificatoria nelle nozioni di elusione ed evasione, mancanza che non potrà che ripercuotersi anche sulle indagini attinenti il reato di esterovestizione.

La riconduzione di un comportamento nell'alveo dell'evasione d'imposta, dalla quale deriverà l'assoggettamento a sanzioni penali, richiede necessariamente, infatti, un'indagine di stampo psicologico dell'attore, finalizzata ad accertarne il dolo specifico, elemento soggettivo imprescindibile affinché si configuri, appunto la responsabilità penale dell'attore medesimo.

Detta verifica, naturalmente, dovrà spettare alla figura del giudice di riferimento, nei vari gradi di giudizio e nel corso di regolare processo, con l'attore che avrà tutte le tutele normative del caso, ma preme evidenziare, sin da ora, come le distanze tra le due fattispecie, elusive ed evasive siano davvero labili.

Per tale ragione si intende interrogarsi sulla reale distanza, esistente nel nostro sistema tributario, tra queste due categorie di illeciti, chiedendosi se sussistano delle linee di demarcazione nette e definite, che consentano di classificare agilmente i comportamenti dei soggetti estero vestiti. Appare evidente, d'altro canto, come le difficoltà generiche sul punto siano acuite dal fatto che l'esame riguardi, nello specifico, un comportamento formalmente lecito, in quanto legittima espressione del diritto di stabilire la propria attività in un qualunque Paese comunitario, sfruttandone anche le opportunità fiscali.

Analizzare il profilo di separazione tra diritto di stabilimento e abuso del diritto medesimo, con conseguente assoggettamento ad imposizione in Italia, è perciò il fine essenziale del presente lavoro. Il passaggio successivo, sempre in una prospettiva di continuità di indagine, è quello di delineare i caratteri dell'eventuale reato di evasione sotteso alla medesima condotta, che comporta l'ulteriore sanzione penale, cumulativamente a quella amministrativa.

L'approfondimento, attraverso questo percorso didattico e analitico al contempo, mira infine a suggerire, seppur indirettamente, gli sviluppi auspicabili in materia, evidenziando le lacune più evidenti della normativa attualmente in vigore.

Non va dimenticato, infatti, come la questione attenga ad un interesse primo e più ampio per l'intero sistema tributario, ossia quello di tutelare parità di trattamento e diritto di difesa per i contribuenti, riducendo, altresì, valutazioni inique e discriminatorie.

L'obiettivo del presente lavoro, in questo senso, è quello di capire se la disciplina normativa in tema di esterovestizione consenta all'Amministrazione Finanziaria di

esprimere valutazioni ispirate da congruità e serenità, realizzando, al contempo, il duplice obiettivo di incentivare l'imprenditorialità sul suolo comunitario e reprimere, al contrario, le condotte artificiali, tanto elusive che evasive.

CAPITOLO PRIMO

ESTEROVESTIZIONE, NOZIONI E SVILUPPO STORICO

1. Premessa

In questo capitolo introduttivo si intende definire il fenomeno, con l'intento di chiarirne il significato e le problematiche che vi si legano, basandosi sulla normativa tributaria interna, le direttive dell'Amministrazione Finanziaria, le pronunce della giurisprudenza e gli orientamenti in dottrina.

Si ripercorreranno a tal fine i passaggi fondamentali evolutivi di un fenomeno recente, ma di grande attualità nel mercato globale, contraddistinto da una sempre più frequente, oramai fisiologica, mobilità delle imprese. Il trasferimento all'estero della residenza di queste ultime, d'altro canto, come si avrà ampiamente possibilità di chiarire, è condizione imprescindibile affinché si possa dar luogo all'esteroinvestizione delle società.

2. La nozione di esteroinvestizione

Il trasferimento della residenza societaria all'estero, comportamento sempre più diffuso da parte delle imprese del nostro Paese, è conseguenza naturale allo svilupparsi di un mercato moderno globalizzato, ricco di opportunità strategiche ed economiche al di fuori dei confini nazionali. Le aziende molto spesso non hanno alternative, essendo l'internazionalizzazione scelta obbligata per il mantenimento della competitività e per la sopravvivenza sul lungo termine. Se detto tipo di motivazione è

lecita espressione del diritto di stabilimento, che consente a ciascun soggetto economico di domiciliare la propria attività ove lo ritenga più opportuno, sfruttando le occasioni che ciascun sistema legislativo offre, occorre evidenziare come il legislatore abbia voluto contrastare i trasferimenti non strategici, ma dipendenti da mere ragioni di risparmio fiscale.

L'obiettivo di chi agisce, in questi casi è quello di sottrarsi all'imposizione del nostro paese, giacché ritenuta troppo severa, trasferendosi in Paesi che consentano una tassazione più leggera, incrementando così la remuneratività del reddito prodotto. Non si possono ignorare, a tal proposito, le evidenti disarmonie che esistono tra i diversi sistemi fiscali, con Stati che applicano aliquote contenute o addirittura non tassano tout court determinati componenti positivi di reddito, al fine di attrarre gli investimenti da parte degli operatori stranieri. In tale contesto va letto l'intervento del legislatore, volto a controllare ed arginare i trasferimenti all'estero di Società privi di sostanza economica, al solo fine di eludere il nostro sistema impositivo.

Venendo alla descrizione puntuale del fenomeno, l'esterovestizione è definibile come *«fittizia localizzazione all'estero di una società (o ente commerciale), al fine di beneficiare di un'imposizione più favorevole, sebbene la società stessa sia sostanzialmente situata nel territorio dello Stato (italiano)»*.¹ Evidente è la dissociazione che si va a creare nel fenomeno di specie, *“tra la residenza reale del soggetto giuridico che si vuole celare e quella formale o fittizia che emerge”*.

¹ Cass. Sez. Trib., 7 Febbraio 2013, n. 2869.

Di questo avviso anche la dottrina², per la quale: «L'esterovestizione societaria può essere definita, come un'operazione attraverso la quale una società riesce formalmente ad allocare in un altro paese la residenza fiscale, pur conducendo nel territorio italiano la propria attività principale, ovvero abbia localizzato in Italia la sede della propria amministrazione».

Si fa riferimento, in altri termini, a tutte le entità estere costituite in assenza di valide ragioni economiche, al solo fine di sfruttare un regime fiscale maggiormente conveniente, rispetto a quello che sconterebbero qualora fossero radicate in Italia.

Il diritto interno sancisce che le società esterovestite, ove svelate, debbano essere ricondotte a tassazione in Italia, con assoggettamento all'imposizione fiscale quivi prevista³. La disciplina volta a contrastare queste condotte maliziose, finalizzate a sottrarsi agli obblighi di tassazione nello Stato di appartenenza, ha perciò il suo elemento chiave, come si capirà agevolmente, nell'individuazione di criteri granitici ed obiettivi, che siano capaci di svelare l'intento elusivo sotteso all'agire del contribuente. Occorre, cioè, munirsi di indicatori chiari e sostanziali, che sappiano cogliere il collegamento tra l'impresa estera ed il territorio italiano, evidenziando, altresì, l'artificialità sostanziale dell'impresa medesima, creata in assenza di valide ragioni economiche. Nel fenomeno di esterovestizione, come si vedrà ampiamente in seguito, alle difficoltà tipiche del concetto di residenza fiscale si associano quelle, per il contribuente, della prova di quest'ultima.

² SACCHETTO C., *Esterovestizione societaria. Disciplina tributaria e profili tecnico-operativi*, Torino, C. Giappichelli Editore, 2013, pag. 40.

³ Si veda nota n. 7.

A tal proposito, il punto centrale della disciplina dell'esterovestizione «*attiene alla ripartizione dell'onere della prova ed ai soggetti su cui incombe: l'Amministrazione finanziaria è tenuta a provare la sussistenza dei presupposti della presunzione, mentre grava sul contribuente, una volta attivata la presunzione, l'onere di fornire la prova contraria*»⁴.

3. Esterovestizione di diritto ex. art. 73, comma 5-bis del T.u.i.r

Il legislatore si è interessato tardivamente, rispetto agli altri ordinamenti comunitari, al tema del trasferimento della residenza fiscale societaria all'estero, introducendo una normativa specifica sul tema solamente nel 1995, con l'art. 20 bis del d.p.r. 917/1986⁵. Detto ritardo, di conseguenza, ha pesato anche sullo svilupparsi di norme ad hoc volte a contrastare i comportamenti elusivi di esterovestizione, nonostante la diffusione sempre più importante di questi nel nostro ordinamento tributario. Solamente nel 2006, infatti, si è intervenuti integrando l'art. 73 del Tuir⁶, introducendo due commi, il 5 *bis* ed il 5 *ter*, finalizzati a disciplinare il fenomeno dell'esterovestizione, seppur tratteggiato in maniera parziale.

⁴Circolare Assonime, 31 Ottobre 2007, n. 67, tratto da ROMANO A., ROMANO A., *Prova contraria alle presunzioni del Fisco: esterovestizione in dubbio secondo Assonime*, in *Il commercialista Telematico, servizi e soluzioni per aziende e loro consulenti*, 24 Ottobre 2007.

⁵ Poi abrogato e confluito nell'articolo 166 del medesimo Dpr.

⁶ Modifica avvenuta opera all'art. 35, 13° comma, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con la Legge del 4 agosto 2006, n. 248.

Parafrasando il contenuto del primo dei due commi⁷, si evidenzia come esso consideri residenti quelle Società che detengano partecipazioni di controllo, ex art. 2359, primo comma codice civile⁸, in una società italiana (individuata ex art. 73, co.1, lett. a e b), se alternativamente, si realizzi una delle seguenti condizioni:

- a) siano a loro volta controllati, anche indirettamente e sempre ex art. 2359, da soggetti residenti nel territorio dello Stato, tracciando in questo caso il tipico rapporto, rispettivamente, tra *sub holding* e *holding*;
- b) siano amministrate da un consiglio di amministrazione, od altro organo gestionale equivalente, composto da soggetti residenti in Italia.

Il comma 5 *ter*, invece, circoscrive i riferimenti temporali per l'applicazione del comma che lo precede, stabilendo come rilevi, al fine di verificare la sussistenza del controllo, «*la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio, o periodo di gestione, del*

⁷ Art. 73, co- 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, primo comma, 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*».

⁸ Art. 2359 co.1: «*Sono considerate società controllate: 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.*

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta; non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in borsa».

soggetto estero controllato»⁹. I due commi testé descritti creano nel loro complesso quella che è la cosiddetta esterovestizione di diritto, sancendone la piena autonomia normativa, oltre la sola definizione in contrapposizione al concetto di residenza fiscale, ex art 73, comma 3. Quest'ultimo infatti, nel determinare le condizioni al sussistere delle quali le società siano da considerarsi residenti, ai fini delle imposte sui redditi, individua, per contrasto, la cosiddetta esterovestizione di fatto. Se un dato soggetto infatti, non possiede i requisiti necessari ad essere definito residente, non potrà che non essere tale, ovvero residente all'estero. Si vedrà ampiamente in seguito come le due differenti fattispecie definitorie di esterovestizione, di fatto e di diritto, si distinguano anche per l'onere della prova dell'effettiva residenza: a carico dell'Amministrazione Finanziaria nel primo caso e del contribuente nel secondo.

Il taglio dell'analisi di questo lavoro, come si è ampiamente chiarito in sede introduttiva, è volto a descrivere principalmente le conseguenze, di rango penale e tributario, derivanti dall'accertamento di un comportamento elusivo, volto a sottrarsi ad imposizione. Questa indagine però, non può prescindere da un'accurata descrizione della *ratio* che ispirato il sistema normativo in vigore, finalizzato a reprimere detti comportamenti di localizzazione artificiosa.

Con riferimento alle presunzioni previste dai commi 5 *bis* e 5 *ter* dell'art. 73 Tuir, riferimenti basilari del sistema tributario sul tema, si riporta la posizione dell'Agenzia Entrate, che precisa come l'obiettivo di queste non sia «*certo quello di ostacolare la scelta dei contribuenti italiani di fissare in modo effettivo la residenza fiscale di una*

⁹ Art. 73, co. 5- *ter*, DPR 22 Dicembre 1986, n. 917.

società controllata in un altro Stato (finalità che sarebbe palesemente incompatibile con le libertà comunitarie) ma quello di contrastare la creazione di un'apparenza di residenza fiscale in un altro Paese, ivi posizionando la sola sede legale, ma mantenendo nella sostanza in Italia, in modo occulto quanto non trasparente, il centro decisionale, ovvero la sede dell'amministrazione»¹⁰. Sempre sulla finalità dell'intervento legislativo, si chiarisce come la norma sulle società cosiddette esterovestite, come precisato dalla relazione al medesimo D.L. 223/2006 che l'ha introdotta: «...interviene per ridurre la possibilità, per i contribuenti italiani di utilizzare holding con sede legale all'estero, con lo scopo di azzerare il carico fiscale sulle plusvalenze da partecipazioni conseguite in Italia»¹¹.

In altri termini il legislatore è voluto intervenire per contrastare la prassi di sfruttare le società estere, sapientemente collocate nei Paesi con regimi fiscali di vantaggio, al fine di collocarvi le partecipazioni italiane che sarebbero state cedute, evitando che le plusvalenze realizzate sulle medesime venissero tassate in Italia. Il modo per opporsi a questo proliferare crescente di plusvalenze su partecipazioni italiane di soggetti esteri, è stato quello, appunto, di considerare dette holding estere come fiscalmente residenti in Italia, al sussistere degli specifici criteri testé descritti.

Appurato il fine della norma, è d'uopo evidenziare come la stessa, attraverso i commi suddetti, introduca una presunzione legale relativa, che a partire da fatto noto (il possesso di una partecipazione di controllo in soggetto estero o l'organo

¹⁰ nota AE, 19 marzo 2010, n. 2010/39768.

¹¹Relazione della 5ª commissione permanente (programmazione economica, bilancio, relatore RIPAMONTI N.), comunicata alla Presidenza il 24 luglio 2006, n.741/A, Senato della Repubblica, XV Legislatura.

amministrativo composto per la sua maggioranza da soggetti italiani), fa discendere il fatto ignoto, che s'intende dimostrare (ovvero l'effettiva residenza in Italia).¹²

Si tratta in particolare di intervento che, come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nel 2010: «*si risolve in una mera rimodulazione dell'onere della prova, funzionale ad un più agevole accertamento nella residenza nelle fattispecie che il legislatore, in base ad una valutazione dell'id quod plerumque accidit, ha ritenuto sintomatiche dell'assenza di un collegamento effettivo tra la società e lo stato di stabilimento*»¹³. Il documento dell'Amministrazione, in questo estratto appena riportato, centra alcuni aspetti focali che ispirano la volontà del legislatore tributario, sui quali ci si sofferma a seguire.

L'onere probatorio, innanzitutto, è più che rimodulato giacché invertito, rispetto al caso di provare la residenza ex art. 73, comma 3 T.u.i.r, essendo compito del contribuente dimostrare, al verificarsi delle fattispecie previste dai commi 5 bis e 5 ter, l'effettività del radicamento estero societario. L'Amministrazione Finanziaria, di conseguenza, vede il proprio onere alleggerito rispetto alle complicate indagini necessarie per provare l'insussistenza dei criteri di collegamento che individuano la residenza fiscale e, per contrapposizione, la cosiddetta esterovestizione di fatto.

L'incompletezza della presunzione relativa introdotta, che colpisce un comportamento ben circoscritto è frutto di una scelta consapevole, volendo il legislatore introdurre una fattispecie che colpisse ciò che più frequentemente (id quod plerumque accidit) è sintomo di localizzazione fittizia all'estero, ovvero di esterovestizione.

¹²VIOTTO A., *Considerazioni di ordine sistematico sulla presunzione di residenza in Italia delle società holding estere*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, pag. 270.

¹³Nota AE, 19 Marzo 2010, n. 39768.

Se del concetto di residenza fiscale si tratterà ampiamente nel capitolo secondo, riguardante i criteri di radicamento territoriale in genere, in questa sede si intende proseguire venendo all'ambito di applicazione della norma presuntiva introdotta. Essa si discosta decisamente anche rispetto a quanto statuito per le persone fisiche all'art. 2, comma 2 *bis*¹⁴, non riferendosi in alcun modo nè alla localizzazione in Paesi a fiscalità privilegiata, né ad un comportamento attivo, di facere da contrastare.

La norma di cui all'art. 73, comma 5 *bis*, infatti, punisce una situazione fattuale, in qualsiasi Stato Estero questa si verifichi, con il chiaro intento di individuare tutti i soggetti esteri che detengano partecipazioni di controllo in Italia, affinché le plusvalenze sulle cessioni di queste siano ricondotte a tassazione nel nostro Paese.

La fattispecie come già precisato, considera esterovestite quelle società che detengano partecipazioni di controllo in soggetti residenti e per le quali sussistano uno dei due requisiti alternativi, di ulteriore controllo da parte di soggetto residente o di amministrazione in prevalenza composta da individui residenti.

Guardando alle caratteristiche del controllo, si nota come esso sia quello individuato dall'art. 2359, primo comma, c.c. anche se, restando legati al contenuto letterale della norma, non si ritiene di dover considerare anche quello c.d. contrattuale, definito

¹⁴Art. 2 T.u.ir.: «1. *Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residente e non residenti e non residenti nel territorio dello Stato.*

2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

2-bis. Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale».

dall'articolo medesimo. Questo, infatti, presuppone l'esistenza di negozi contrattuali che giustificano il rapporto, senza far riferimento al possesso di partecipazioni, elemento imprescindibile della fattispecie ex art. 73, comma 5 *bis*, appurata la ratio sottesa a quest'ultima. Pacifico è, per la stessa ragione, l'impossibilità di ricomprendere anche i casi di solo collegamento, di cui al comma terzo dell'articolo 2359 c.c. stesso.

Sempre in merito al controllo, si ritiene pacifica l'applicabilità della presunzione di residenza anche ad una catena di più *sub-holding* estere, come chiarito dalla stessa Agenzia Entrate¹⁵. La presunzione stessa, d'altronde, si estende consequenzialmente, tra i soggetti esteri che legano la società italiana controllante all'origine con quella controllata al termine della serie di rapporti.

A tal proposito, si riporta proprio l'intervento dell'Amministrazione finanziaria sul punto, la quale si pronuncia come segue: *«la norma è applicabile anche nelle ipotesi in cui tra i soggetti residenti controllanti e controllati si interpongano più subholding estere. La presunzione di residenza in Italia della società estera che direttamente controlla una società italiana, renderà operativa, infatti, la presunzione anche per la società estera inserita nell'anello immediatamente superiore della catena societaria; quest'ultima si troverà, infatti, a controllare direttamente la sub-holding estera, considerata residente in Italia»*¹⁶.

Seppur limitata ad uno specifico fenomeno ritenuto il più rilevante dal legislatore, ovvero quello di subholding estere che controllano società italiane, la norma trova

¹⁵ Circolare AE, 4 agosto 2006, n. 28/E, par. 8.1.

¹⁶ In tal senso www.lex24.ilsole24ore.com

applicazione perciò, per estensione, anche ai casi di strutture numerose, che coinvolgano più soggetti esteroinvestiti.

Si precisano, infine altri due aspetti attinenti la presunzione di residenza *ex art. 73*, comma 5 *bis*, uno per ciascuna delle due ipotesi alternative previste. Si è più volte evidenziato come si sia voluto colpire le cosiddette *subholding* estere le quali, oltre a controllare soggetti residenti, sono a loro volta controllate da società italiane. Questa seconda forma di controllo, a differenza del primo di cui si è detto in precedenza, comprende anche i casi di controllo prettamente contrattuale, dapprima esclusi, anche in assenza di partecipazioni, in nessun modo citate nella parte della norma che si riferisce al rapporto con la holding residente¹⁷.

La questione attinente la seconda ipotesi, che presuppone l'artificialità della localizzazione estera alla presenza di un organo amministrativo, o di gestione in genere, composto in prevalenza da consiglieri italiani, risulta molto più rilevante.

Innanzitutto è primario stabilire se la previsione si limiti solamente al dato formale o vada estesa anche a quello sostanziale, riferendosi, perciò, all'organo amministrativo di fatto, a prescindere da quello dichiarato negli atti societari. La giurisprudenza e la ratio sottesa alla disciplina, di cui si è ampiamente indagato, spingono univocamente per la prevalenza del dato di sostanza su quello di forma, pur implicando detto

¹⁷CFR Assonime, circolare 31 ottobre 2007. «*In altri termini il controllo al quale si riferiscono i co. 5 bis e 5 ter dell'art. 73 è quello di cui al co. 1, numeri 1 e 2 dell'art. 2359 c.c., ovvero di fatto e di diritto. Quanto invece a quello "contrattuale", di cui al numero 3 dell'art. testè citato, esso sarà applicabile alla sola fattispecie di rapporto tra società residente e società estera e non, viceversa, a quello fra ente non residentee soggetto residente, non implicando, quest'ultimo rapporto, il vincolo partecipativo richiesto dal co. 5 bis medesimo*».

orientamento maggiori difficoltà, in sede di accertamento, per l'Amministrazione Finanziaria.

I rischi che deriverebbero da un'applicazione senza freni di detta declinazione presuntiva da parte dell'Amministrazione Finanziaria, con onere della prova a carico del contribuente, hanno spinto l'AIDC di Milano, nel 2009, a presentare una procedura d'infrazione alla Commissione Europea, evidenziando come le suddette disposizioni contrastassero con gli artt. 43 e 48 del TCE (oggi artt. 49 e 54 del TFUE).

La Commissione Europea, a seguito di detta denuncia, ha a sua volta inoltrato una richiesta di chiarimenti all'Agenzia delle Entrate, attinenti il modo di applicazione delle presunzioni di residenza fiscale in genere e nello specifico di quelle della norma relativa all'esterovestizione, chiedendo di precisare quali fossero i casi di automatica riconduzione in Italia delle società residenti all'estero ed il sistema sanzionatorio applicato. Nel rispondere l'Amministrazione Finanziaria, con la nota del 19 Marzo 2010, ha precisato come le presunzioni di fittizia localizzazione all'estero «*non operino mai isolatamente, ma costituiscano solo il punto di partenza per una verifica più ampia, da effettuarsi in contraddittorio con l'amministrazione finanziaria*»¹⁸. Discostandosi da quanto statuito in precedenza, quando aveva parlato di «argomenti adeguati e convincenti da presentare da parte del contribuente», al fine di dimostrare come la sede di direzione effettiva della società non fosse in Italia, bensì all'estero, l'Agenzia ha ridotto la portata delle presunzioni relative, da non considerarsi come automatismi ad applicazione indiscriminata.

¹⁸ Nota AE, 19 marzo 2010, n. 39768.

Ad ulteriore conferma del carattere prettamente indiziario della norma che definisce l'esterovestizione di diritto, la medesima nota, in risposta alle eccezioni sollevate dalla Commissione Europea, chiarisce come questa non «esonera (l'A.f.), tuttavia, dal provare l'esterovestizione della società...”portando;” elementi di prova, fatti e circostanze concrete, atte a provare il difetto di autonomia giuridica, economica e finanziaria e più in generale della società estera rispetto al soggetto partecipante italiano»¹⁹.

Le risposte fornite hanno portato la Commissione Europea a ritirare la procedura d'infrazione nei confronti dello stato italiano, non ritenendo sussistesse alcun contrasto della normativa dell'esterovestizione con i principi comunitari.

4. L'elemento temporale secondo il comma 5-ter dell'articolo 73

L'elemento temporale della normativa tributaria sull'esterovestizione è precisato al comma 5-ter del medesimo articolo 73 T.u.i.r, che individua il momento di verifica: «*Ai fini della verifica della sussistenza del controllo di cui al comma 5 bis, rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato. Ai medesimi fini, per le persone fisiche, si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari di cui all'articolo 5, comma 5*»²⁰. Il requisito del controllo, in altri termini, deve sussistere, affinché scatti la presunzione di società esterovestita, da ricondurre a tassazione in Italia, ad una data specifica, ovvero quella

¹⁹ Sempre nota AE, 19 marzo 2010, n. 39768.

²⁰ Art. 73, co. 5-ter., Testo unico, 22/12/1986, n. 917.

di fine anno; si tratta, evidentemente, di una scelta ispirata da semplicità, che però, proprio per tale ragione, si espone al rischio di approssimazioni ed imperfezioni, tanto a favore del contribuente che dell'amministrazione finanziaria. I frequenti trasferimenti di partecipazioni che avvengono nel corso dell'anno, infatti, sfuggono necessariamente a detto criterio, che si limita a fotografare la sola situazione di fine esercizio²¹.

Venendo alla determinazione delle fattispecie di controllo al quale il comma 5-ter fa riferimento, ci si chiede se esso faccia riferimento a quello subito dalla controllata italiana da parte della holding estera o a quello della controllante residente su quest'ultima. Se la norma si rivolgesse alla prima delle due situazioni (controllo del soggetto estero su quello residente), verrebbe meno la ratio stessa della norma introdotta dal comma 5-bis dell'art. 73 T.u.i.r che, come si è già affermato, è quella di colpire le plusvalenze sulle cessioni di partecipazioni che sfuggono al sistema impositivo interno, giacché fittiziamente radicate all'estero. Dette compravendite, infatti, vengono solitamente cedute durante l'anno, proprio per beneficiare di un regime fiscale più favorevole, con la conseguenza che, al 31/12, la controllata estera non disporrà di alcuna partecipazione di controllo verso la quale poter applicare la presunzione²².

²¹ Tra le posizioni contrarie al riferimento alla sola data: STEVANATO D., *La presunzione di residenza delle società esteroinvestite: prime riflessioni critiche*, in *Corr. trib.*, 2006, pag. 2954.

²² Orientamenti dottrinali a favore di questa seconda soluzione sono quelli di ANTONINI M., *Dottrina note critiche sulla presunzione in tema di residenza fiscale di società ed enti introdotta dal DL 4 luglio 2006, n. 223 (nota a art. 36, commi 13 e 14 del DL 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248*, in

Detto ragionamento sulle finalità di fondo, unitamente al richiamo letterale del requisito temporale de quo, che fa riferimento alla “situazione esistente ... del soggetto estero controllato”, induce ad una lettura vincolata al secondo profilo di collegamento, ovvero quello di controllo da parte del soggetto residente sulla holding estera.

La precisazione in merito alla rilevanza per le partecipazioni dei familiari, da considerare solamente nel caso di controllo ad opera di persona fisica, è ulteriore elemento a sostegno di detto orientamento²³.

In sintesi la presunzione di esterovestizione *ex art. 5 bis*, di cui si è ampiamente trattato, trova una limitazione temporale di applicazione che si aggiunge a quella contenutistica, richiedendo, per la sua sussistenza, che il controllo del residente sulla holding estera sia presente alla data di chiusura dell'esercizio.

Rivista di diritto tributario, n. 11, 2006, e di VIOTTO A., *Considerazioni di ordine sistematico sulla presunzione di residenza in Italia delle società holding estere*", in *Rivista diritto tributario*, 2007, I, pag. 269 e ss.

²³Il secondo paragrafo del comma 5 *ter*, sancisce infatti, con riferimento alla sussistenza del controllo di cui al comma 5 *bis*, che individua la cosiddetta esterovestizione di diritto, quanto segue :«*Ai medesimi fini, per le persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari di cui all'articolo 5, comma 5*». Naturalmente detta specifica non può che riferirsi alla lettera a) del comma 5 *bis*, che descrive, appunto, il controllo di soggetti esteri da parte di società e, appunto persone fisiche residenti. Si tratta perciò di ulteriore elemento, sebbene riguardante l'allargamento ai voti familiari per le sole persone fisiche, che pone in evidenza come il comma 5 *ter* abbia ad oggetto il controllo del soggetto residente sulla holding estera.

5. Evoluzione giurisprudenziale in tema di esterovestizione: cenni

Con l'intento di proseguire nella descrizione della fattispecie si riportano, in questo quarto paragrafo, alcuni orientamenti giurisprudenziali ritenuti significativi, proprio per la capacità descrittiva dei medesimi.

Se è vero che il presente lavoro si focalizza su quelle che sono le possibili conseguenze, in termini sanzionatori, derivanti dall'accertamento del fenomeno dell'esterovestizione, si capirà agilmente come sia fondamentale, in prima battuta focalizzarsi sulle condizioni che determinino la sussistenza del fenomeno medesimo.

Allargando il campo di osservazione all'ambito comunitario, si evidenzia come la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con l'emblematica sentenza " Cadbury Schweppes"²⁴, si è allineata a quanto sancito (e già riportato al paragrafo 1) dalla Cassazione nel 2013, in tema di fittizia localizzazione estera. In particolare detta pronuncia chiarisce in quali casi l'inderogabile diritto europeo alla libertà di stabilimento venga meno, giacché frutto di abuso da parte di chi agisce, ovvero qualora: *«concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello stato membro interessato»*.

L'esterovestizione sussiste quando il trasferimento sia privo di sostanza economica, di puro artificio, giacché esclusivamente finalizzato al mero risparmio fiscale. Di questo avviso anche la Commissione Tributaria Regionale Lombardia, nel 2013²⁵, la cui importanza sta però nella valenza della tutela del contribuente. La presunzione di

²⁴Corte di Giustizia UE, 12 Settembre 2006, C-196/04.

²⁵CTR Lombardia, 18 aprile 2013, n. 59.

trasferimento fittizio, di cui all'art. 73 comma 5-bis e *ter* di cui si è ampiamente trattato, richiede di provare non soltanto la sussistenza dei collegamenti esistenti tra controllante italiana ed holding estera, bensì anche il risparmio fiscale che ne deriva. Nel caso di specie infatti, nonostante *«l'Ufficio non manchi di segnalare precisi e concordanti indizi sulla provenienza delle direttive dall'Italia, in particolare dal Direttore Amministrativo... trascura di evidenziare quale sarebbe il vantaggio fiscale della presunta esteroinvestizione»*²⁶.

Seppur l'onere della prova in merito all'effettività della residenza spetti al contribuente, nel caso di applicazione della presunzione di esteroinvestizione, l'Amministrazione Finanziaria, oltre a dover portare elementi indiziari concreti, attestanti il collegamento, dovrà saper evidenziare anche la sussistenza del risparmio impositivo indebito. Ciascuno dei due elementi, da solo, non sarà sufficiente ad ingenerare la possibile esistenza del comportamento elusivo da contrastare.

Anche la Commissione Tributaria di Verona, nel 2017²⁷, ribadisce l'inattaccabilità della libertà di stabilimento, derogabile "per la sola eccezione degli insediamenti fittizi". Questi, secondo il giudice di prime cure: *«sono individuati nei casi in cui l'insediamento venga stabilito nello studio di un professionista o in un locale in cui operi un dipendente addetto esclusivamente al disbrigo pratiche, tutte trattate e decise dalla casa madre, senza alcuna ragione di carattere economico e strategico»*. Il valore della sentenza appena riportata sta nella capacità di porre in luce come il confine tra libertà di stabilimento ed esteroinvestizione sia estremamente labile, ad ulteriore riprova di come

²⁶Sempre CTR Lombardia, 18 aprile 2013, n. 59.

²⁷ Note, n. 327/4/14 del 21 Luglio 2014

sia fondamentale la fase dell'indagine. Solo ove vi sia prova dell'assenza di ragioni strategiche ed economiche infatti, la collocazione di partecipazioni all'estero potrà essere tacciata di artificiosità. Prima che sul campo della riconducibilità ad evasione od elusione, con le possibili conseguenze di rango penale o tributario che ne derivano, in sintesi, le difficoltà stanno nell'individuazione del comportamento da condannare, per sua natura al confine tra lecito ed illecito.

In tale direzione anche la Cassazione, sezione penale, nel 2014²⁸, la quale nel ribadire il profilo definitorio dell'esterovestizione si riferisce ancora una volta a *"fittizia localizzazione della residenza fiscale all'estero ... in particolare in un Paese con un regime fiscale più vantaggioso di quello Nazionale"*, chiarendo però come si tratti di un *"tipico fenomeno di abuso del diritto"*. Nel caso sottoposto all'attenzione del Giudice di legittimità, il rappresentante fiscale è stato condannato per il reato di omessa dichiarazione, giacché è stato dimostrato come *«il centro decisionale della società fosse in Italia... ove sono stati rinvenuti documenti estratti conto bancari, blocchetti di assegni, targhe estere e addirittura il timbro ufficiale della società»*²⁹.

Le pronunce giurisprudenziali riportate, selezionate per la valenza rappresentativa di ciascuna, denotano, nel loro insieme, come la complessità della normativa di contrasto del fenomeno di esterovestizione muova già dall'individuazione dello stesso, in fase accertativa. Sottile è infatti l'equilibrio tra libertà di stabilimento ed abuso del diritto ed altrettanto delicata è la prova di fittizia localizzazione o di effettività della

²⁸ CTP di Verona, 21 luglio 2014, n. 327/4/14.

²⁹ Cass. Pen. 8 ottobre 2014, n. 41947. Inoltre *«ad ulteriore conferma di come la sede decisionale fosse in Italia, era stato appurato come i computers della società fossero collegati in rete, consentendo così ai dipendenti italiani di accedere da remoto alla sede estera, lavorandovi esattamente come i loro colleghi ivi allocati»*.

medesima per i due attori coinvolti nell'accertamento, rispettivamente Amministrazione Finanziaria e contribuente.

6. Esterovestizione, interdisciplinarietà e branche del diritto coinvolte

In questo primo capitolo, prodromico alla trattazione effettiva, si intende evidenziare come il tema si leghi a differenti branche del diritto, senza però essere definitivamente ricompreso in alcuna di esse. Questa interdisciplinarietà profonda complica, chiaramente, la realizzazione dell'obiettivo della presente analisi, volta a tracciare le caratteristiche essenziali del fenomeno descritto, attraverso una raffigurazione quanto più nitida possibile.

Più volte in precedenza si è fatto riferimento alla riqualificazione fiscale dei soggetti non residenti, conseguenza dell'accertamento dell'esterovestizione, che è declinazione in negativo, a sua volta, della più ampia nozione di residenza fiscale, disciplinata dall'art. 73 Tuir, comma 3 e riferimento fondamentale per la presente analisi. Il concetto costituisce, infatti, elemento cardine per l'azione accertatrice dell'Amministrazione Finanziaria, volta al riconoscimento, per l'appunto, di quei soggetti estero vestiti, da assoggettare ad imposizione in Italia.

Nello specifico si ritengono residenti nel nostro Paese, ai fini delle imposte sui redditi, tutti quanti localizzino, nel territorio italiano e per la maggior parte del periodo di imposta, uno dei seguenti tre elementi caratteristici, alternativi fra loro: sede legale, sede amministrativa ed oggetto principale dell'attività svolta. Spesso però, in particolare con riferimento alla localizzazione della sede amministrativa della società, l'individuazione dello Stato di residenza diventa esercizio davvero complesso per gli

enti accertatori, che si trovano di fronte ad aziende di dimensioni enormi, con centri operativi e decisionali capillarmente diffuse su tutto il territorio mondiale. Per tale ragione, occorre fare riferimento ad ulteriori indici di radicamento, indiretti, che verranno trattati nel capitolo secondo, utili all'individuazione del Paese di effettiva localizzazione della società estera.

Proseguendo nell'elencazione delle tematiche di maggior rilevanza, legate al tema al centro della presente analisi, non si può non fare riferimento al concetto di stabile organizzazione, come definito dall'art. 162 del Tuir. Questo, nello specifico, è descritto dalla norma come *«sede fissa di affari, per mezzo della quale l'impresa non residente esercita, in tutto o in parte, la sua attività nel territorio dello Stato»*. La definizione è d'interesse notevole, giacché delinea un ulteriore criterio di collegamento delle imprese estere con il territorio dello Stato, consentendo di svelare le stabili organizzazioni occulte al Fisco italiano, che mirano a sfuggire all'imposizione interna.

I due profili sin qui citati, residenza fiscale e stabile organizzazione, disciplinati dal testo unico delle imposte sui redditi, descrivono gli elementi oggettivi d'individuazione del fenomeno, essenziali per delineare il manifestarsi delle condotte che si vogliono contrastare.

Gli altri rami di diritto coinvolti, invece, si pongono su di un piano differente rispetto all'esterovestizione, definendone tanto i confini nozionistici quanto le conseguenze concrete derivanti dal suo accertamento, introducendo così l'argomento chiave della presente trattazione, ovvero quello della punibilità della condotta elusiva od omissiva di chi agisce.

Ci si riferisce ad uno degli aspetti maggiormente dibattuti in giurisprudenza, specialmente nell'arcinoto processo "Dolce & Gabbana", fondamentale crocevia di sviluppo in tema di responsabilità penale nell'esterovestizione³⁰. La questione, nello specifico, ruota attorno alla riconducibilità del comportamento artificioso, capillarmente riscontrato, all'elusione od all'evasione fiscale. Da questa primaria classificazione, infatti, derivano conseguenze importanti in termini di sanzioni, che saranno solamente amministrative, nel caso di sola elusione, od anche penali, qualora sia riscontrato un comportamento evasivo.

L'elusione in particolare, oggi uniformata al cosiddetto "abuso del diritto" ed inserita nel riformato art. 10 *bis* dello Statuto del Contribuente, riguarda quelle condotte volte ad aggirare maliziosamente le norme, violandone la sola *ratio*, ma non la lettera delle medesime. L'agire di chi evade, invece, implica il mancato rispetto delle leggi tributarie nella loro sostanza, al fine di ottenere un diretto nascondimento di ricchezza, palesemente indebito. Solo ove si riscontri l'intento evasivo, si precisa sin da ora, potrà sussistere sanzione penale. Ove così non fosse, ed il comportamento accertato fosse riconducibile a semplice elusione, data la tassatività delle norme incriminatrici penali, la condotta sarebbe punibile con la sola sanzione amministrativa. Ne deriva che il reato penale di omessa presentazione della dichiarazione, per intenderci, previsto dall' art. 5 del Dgls. 74/2000, potrebbe sussistere solo ove venisse rilevato l'intento specifico di evasione, da parte del soggetto esterovestito.

Se i concetti di residenza fiscale e di stabile organizzazione sono punti fermi della disciplina in tema di residenza estera, consentendo di determinare *sine dubio* quali

³⁰Cass. Pen., 30 ottobre 2015, n. 43809.

siano le attività da collocare nel nostro territorio, molto più incerta, al contrario, è la questione attinente alla rilevanza penale del fenomeno di esterovestizione, del quale si tratterà ampiamente in seguito. In questa sede si intende solamente evidenziare come la difficoltà legate alla classificazione del reato derivino dalla necessità di una valutazione soggettiva, da condurre capillarmente, col fine di cogliere l'intento effettivo di chi agisce, sotteso ad un comportamento apparentemente lecito.

Si è fatto cenno, in precedenza, a come gli altri rami del diritto coinvolti viaggiassero parallelamente al tema indagato, delineandone così i confini.

In tal senso è emblematico il concetto della libertà di stabilimento, di matrice comunitaria, del quale già si è detto nel paragrafo precedente, con riferimento alle pronunce giurisprudenziali più rilevanti in tema di esterovestizione. Consolidata è oramai la giurisprudenza europea sul punto, che ha reso tale diritto un beneficio invalicabile anche per il nostro ordinamento³¹.

In nessun caso, infatti, si potrà impedire ad un soggetto comunitario di stabilire la propria attività ove lo ritenga più opportuno, solamente perché intenda approfittare di un regime fiscale più benevolo.

Il nostro sistema legislativo, e lo confermano le nitide pronunce di Cassazione a riguardo³², riconosce questo principio essenziale, che fiancheggia l'esterovestizione

³¹Artt. dal n. 49 al n. 44 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, come modificato dall'articolo 2 del Trattato di Lisbona (ultima modifica) del 13 Dicembre 2007 e ratificato ex Legge 2 Agosto 2008, n. 130, su G.U. n. 185, 8 Agosto 2008- Suppl. ordinario n. 188.

³²Cass. Pen., 7 Febbraio 2013, n. 2869, in linea con Corte di Giustizia dell'Unione europea che emblematicamente, con la sentenza C-196/04 del 12 settembre 2006 ("CadburySchweppes"), in tema di libertà di stabilimento stabilì che: « *la circostanza che una società sia stata creata in uno stato membro per fruire di una legislazione più*

aiutandone la delimitazione dei profili; ove il contribuente si limiti a sfruttare, lecitamente, le possibilità fiscali offerte da altri Stati Europei, infatti, non sussisterà alcuna condotta da reprimere.

Il diritto di stabilimento tutela la legittima attività d'impresa comunitaria, da proteggere ed incentivare, contrariamente ai comportamenti di puro opportunismo fiscale, da reprimere e sanzionare. Questo rappresenta, in altri termini, l'altra faccia della medaglia, quella che ispira il mercato unico europeo e che spinge per la diffusione globale dell'imprenditoria³³.

Altra disciplina attinente alle dinamiche internazionali è quella delle Controlled Foreign Companies (Cfc rules), prevista dall'art. 167 Tuir e volta a colpire l'insediamento, con intento evasivo negli Stati a regime fiscale privilegiato, con imputazione del reddito conseguito al soggetto residente in Italia. I rischi di giungere a valutazioni distorte, con riguardo all'abuso del diritto di stabilimento è naturalmente da scongiurare anche in riferimento all'esterovestizione. La repressione tout court dei comportamenti di

vantaggiosa non costituisce di per sè stessa un abuso di tale libertà; tuttavia, una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello stato membro interessato(..)».

³³Si riporta a dimostrazione di come il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea incentivi la libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali nel territorio europeo, la definizione stessa di libertà di stabilimento, alla base della globalizzazione-Art. 49, ex art. 43 TCE: «*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 alle aperture di agenzie, succursali o filiali, da parte di cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di un altro stato membro. La libertà di stabilimento importa l'accesso alle attività di lavoro autonomo ed al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese ed in particolare di società, ai sensi dell'art. 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».*

dubbia interpretazione, infatti, può condurre a storture pericolose che portino a punire, ingiustamente, anche chi operi realmente in territori con condizioni economiche arretrate, per ragioni fiscali ed aziendali concrete.

Il presente lavoro, oltre a voler definire, analizzando i profili normativi della materia ed interrogandosi sull'incisività dei medesimi, vuole indagare, principalmente, le conseguenze che derivano dalla riqualificazione in Italia di un soggetto estero.

L'amministrazione finanziaria infatti, qualora provi la costruzione artificiosa, condannerà il contribuente, in primis, all'assoggettamento ad imposte in Italia. Questi, però, potrebbe aver già adempiuto alla propria obbligazione tributaria nel Paese estero ove formalmente risiede e potrebbe rischiare, perciò, di subire una doppia imposizione.

7. Le tutele per il contribuente

Le possibili tutele per il contribuente, atte a consentirgli di evitare detto spiacevole accadimento, sono principalmente tre e vengono brevemente presentate a seguire.

La prima, il credito d'imposta, attiene alla normativa interna e permette di scontare la somma versata all'estero dal debito d'imposta dovuto in Italia, seppur solo fino ad una certa soglia prestabilita ed ammesse l'identità di reddito colpito e periodo d'imposta di riferimento.

Il ricorso, invece, fulcro imprescindibile del contenzioso tributario, altro ramo del diritto connesso al nostro argomento di indagine, consente di impugnare l'eventuale atto impositivo emesso dall'Amministrazione Finanziaria, disconoscendone la correttezza e suffragando la propria tesi con elementi fattuali e normativi. Tale

possibilità, differente dalle cosiddette procedure amichevoli, descritte a seguire, permette una difesa anche solamente parziale, limitata, appunto, anche alla sola illegittimità della doppia imposizione.

L'ultima chance di tutela, appurata l'emanazione di un atto impositivo contrario alle eventuali Convenzioni esistenti tra i Paesi coinvolti, consente al contribuente di presentare reclamo (c.d. procedura amichevole) all'Autorità competente del proprio Stato. Il fine, chiaramente, sarà quello di ripristinare la situazione prevista dalle pronunce convenzionali, evitando l'assoggettamento a duplice tassazione.

Una volta di più si pone in luce la varietà delle questioni incise dal fenomeno analizzato, pur limitandosi, in questa parte introduttiva, semplicemente ad abbozzare le medesime, rinviandone l'indagine approfondita ai capitoli successivi.

Gli strumenti di difesa per il contribuente si pongono, però, su di un livello differente rispetto ai precedenti temi introdotti, trovandosi sul piano delle conseguenze e non su quello dei temi che aiutano a descrivere il fenomeno al centro della nostra analisi.

La garanzia dei diritti del contribuente, d'altro canto, è importante tanto quanto la definizione precisa della condotta da reprimere, giacché solamente questa duplice prospettiva di analisi potrà garantire equità all'intero sistema accertativo e sanzionatorio.

L'azione repressiva dell'Amministrazione Finanziaria, infine, sebbene il reato di esterovestizione sia regolato da una normativa in continua evoluzione, non potrà, in alcun caso, prescindere dal rispetto dei diritti costituzionali che permeano anche la normativa tributaria. Ci si riferisce, in particolare ai diritti di uguaglianza e difesa, a

quelli di giusto processo e di capacità contributiva, assiomi invalicabili che restano certezze comuni, sullo sfondo, mai derogabili dal legislatore.

CAPITOLO SECONDO

CRITERI OGGETTIVI DI INDIVIDUAZIONE

1. Introduzione

Nel primo capitolo primo è stato introdotto il tema generale della presente analisi, descrivendolo attraverso la più importante nozione capace di inquadrarlo, ovvero quella di esterovestizione di diritto, disciplinata dall'art 73, commi 5-bis e ter.

A tal proposito si è evidenziato come detta definizione si contraddistingua per la sua specificità, riferendosi a due fattispecie ben definite, che per tale ragione riescono solo parzialmente a individuare il fenomeno che si vuole colpire in tutte le sue possibili manifestazioni. La norma di specie permette infatti di ricondurre in Italia solo alcune delle possibili società esterovestite, ossia quelle che rientrano nella definizione fornita di sub-holding, con un cda od un organo gestionale residente in Italia.

Sebbene questo lavoro sia incentrato sui riflessi penali e tributari che si legano al fenomeno trattato, è necessario, ai fini di una profonda comprensione, presentare tutti i criteri utili a riqualificare in Italia dei soggetti esteri. Si tratta infatti di una premessa imprescindibile, volta a precisare in quali casi, secondo l'impianto normativo in vigore, sia possibile considerare un determinato soggetto come esterovestito, anche qualora non rientri nella definizione fornita dai commi 5 -bis e ter.

Questo secondo capitolo, ha l'obiettivo, in altri termini, di rappresentare tutte le norme capaci di contestare le fittizie localizzazioni all'estero, passaggio di enorme importanza per un miglior intendimento dello scopo generale. Infatti le conseguenze

sul piano sanzionatorio, come si vedrà approfonditamente in seguito, dipendono proprio dalla capacità di saper discernere i comportamenti alla base del reato, tratteggiandone adeguatamente i profili in termini di intenzionalità sottesa all'agire.

L'analisi delle conseguenze da esterovestizione muove, quindi, dalla trattazione di alcuni concetti fondamentali, quali la residenza fiscale, ex art. 73, comma 3 Tuir (cosiddetta esterovestizione di fatto), declinandolo nei suoi aspetti alternativi in termini di localizzazione e durata. Il concetto, oltre ad avere importanza cruciale nell'intero sistema tributario, definisce l'esterovestizione per contrasto, con onere probatorio a carico dell'Amministrazione Finanziaria. Se un soggetto possiede i requisiti per essere fiscalmente residente in Italia, pur essendo formalmente residente all'estero, non potrà che essere ricollocato fiscalmente nel nostro Paese, ammesso, però, che l'ente accertatore provi detta residenza.

Altro differente criterio di collegamento, rispetto a quelli di effettiva residenza fiscale ex art. 73, comma 3 e comma 5, è quello di stabile organizzazione (occulta) ex art. 162 Tuir, da applicarsi, come si vedrà in seguito, nei casi di sussistenza di un soggetto passivo (c.d. "sede fissa di affari" di soggetto estero) residente nel nostro Paese, ma celato al Fisco.

Il tema della stabile organizzazione consentirà anche di esaminare il fisiologico rapporto di direzione e coordinamento tra società controllanti e controllate, da tutelare, di regola, come conseguenza naturale dei collegamenti tra soggetti giuridici, salvo non sfoci nella creazione di realtà fittizie, collocate in paesi esteri per la sola convenienza impositiva.

Le nozioni che si descriveranno sono alternative tra loro e tratteggiano fattispecie differenti, tramite le quali l'Amministrazione Finanziaria è in grado di contestare i comportamenti volti a sottrarsi agli adempimenti tributari previsti dal paese di reale appartenenza di un soggetto passivo.

Proseguendo con la descrizione degli indici di radicamento territoriale si dirà, poi, dell'invalicabile tutela del diritto comunitario di libertà di stabilimento, che consente a qualsiasi imprenditore di sviluppare la propria attività ove lo ritenga più profittevole, purché non si avvalga di costruzioni di puro artificio, ovvero non rappresentative della realtà economica dell'attività svolta. Il comportamento perseguibile, si badi bene, non sarà mai, quindi, il diritto di collocare la propria attività in un qualsiasi Paese anche per il risparmio impositivo, bensì dall'abuso di detto diritto, qualora non si sia mossi da reali ragioni economiche.

Sempre restando sul piano internazionale, si tratterà della necessaria lettura congiunta dell'eventuale normativa convenzionale contro le doppie imposizioni, ove presente negli specifici Paesi di volta in volta coinvolti. Potrebbe accadere, infatti, che uno stesso soggetto sia considerato fiscalmente residente tanto in Italia, quanto all'estero, data la diversità delle rispettive normative. In questo specifico contesto si collocano le convenzioni contro le doppie imposizioni, di rango superiore e quindi prevalenti rispetto alla normativa interna, da considerare ad ogni modo per risolvere i dubbi connessi all'individuazione del Paese presso il quale collocare una società estera.

Venendo infine alle possibili interferenze di detti strumenti di ricollocamento con altre discipline di respiro internazionale, si accennerà, infine, della compatibilità tra

presunzione relativa di esteroinvestizione, di cui si è ampiamente discusso nel capitolo precedente e normativa sulle “*controlled foreign companies*”, volta anch’essa a contrastare scelte di convenienza fiscale, prive di valide ragioni economiche, ma differente sul piano del contenuto e delle conseguenze, rispetto al fenomeno di nostro interesse.

L’obiettivo è, in conclusione, quello di presentare i criteri utili ad individuare le localizzazioni artificiose contestabili, introduzione necessaria per avvicinarsi al cuore della trattazione, che mira ad approfondire le conseguenze sul piano sanzionatorio che derivano proprio da dette contestazioni. La disamina efficace di quest’ultime, d’altro canto, non può prescindere dall’analisi degli specifici motivi capaci di cagionarle, giacché legate a comportamenti differenti e, parallelamente, a sanzioni di differente profondità.

2. La residenza fiscale- Art. 73 comma 3 del TUIR

Ai sensi dell’art. 73, comma 3, del TUIR, «*si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d’imposta hanno la sede legale o la sede dell’amministrazione o l’oggetto principale nel territorio dello Stato*»³⁴. Secondo la circolare 28/E del 4 agosto 2006 dell’Agenzia delle Entrate è sufficiente che solo uno di questi requisiti ricorra affinché un soggetto possa ritenersi fiscalmente residente in

³⁴ Art. 73 co.3 T.u.i.r.

Italia³⁵. Ai fini normativi rilevano tre criteri di collegamento per ritenere un ente o una società residente nel territorio italiano:

- a) la sede legale, che deve essere indicata nello statuto originario o nell'atto costitutivo. Non essendoci nel TUIR una definizione di sede legale, la dottrina è unanime nel rimandare al concetto di "sede societaria" proprio del diritto civile e del diritto privato internazionale. Pertanto, ai sensi dell'art. 16 c.c.,³⁶ la sede legale deve essere intesa come la sede della società o dell'ente indicata nello statuto o nell'atto costitutivo e successivamente annotata nel registro delle imprese, secondo quanto sancisce l'art. 2196 c.c.³⁷ Non sempre, però, la sede

³⁵ Circolare 28/E del 4 agosto 2006, Agenzia delle Entrate punto 8: «...Come è noto, ai sensi dell'articolo 73, comma 3, del TUIR, la residenza fiscale delle società e degli enti viene individuata sulla base di tre criteri: la sede legale, la sede dell'amministrazione ed il luogo in cui è localizzato l'oggetto principale. Tali criteri sono alternativi ed è sufficiente che venga soddisfatto anche uno solo di essi perché il soggetto possa considerarsi residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato».

³⁶ Articolo 16 C.C: «L'atto costitutivo e lo statuto devono contenere la denominazione dell'ente, l'indicazione dello scopo, del patrimonio e della sede, nonché le norme sull'ordinamento e sulla amministrazione. Devono anche determinare, quando trattasi di associazioni, i diritti e gli obblighi degli associati e le condizioni della loro ammissione; e, quando trattasi di fondazioni, i criteri e le modalità di erogazione delle rendite.

L'atto costitutivo e lo statuto possono inoltre contenere le norme relative alla estinzione dell'ente e alla devoluzione del patrimonio, e, per le fondazioni, anche quelle relative alla loro trasformazione (28).

Le modificazioni dell'atto costitutivo e dello statuto devono essere approvate dall'autorità governativa nelle forme indicate nell'Articolo 12 (att. 4)».

³⁷ ART. 2196: "Entro trenta giorni dall'inizio dell'impresa l'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve chiedere l'iscrizione all'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione stabilisce la sede, indicando:

- 1) il cognome e il nome, il luogo e la data di nascita, la cittadinanza;
- 2) la ditta (2563 e seguenti);
- 3) l'oggetto dell'impresa;
- 4) la sede dell'impresa;
- 5) il cognome e il nome degli institori e procuratori.

All'atto della richiesta l'imprenditore deve depositare la sua firma autografa e quelle

legale societaria coincide con la sede effettiva, ovvero il luogo nel quale vengono realmente svolte le attività amministrative, di direzione e in cui vengono convocate le assemblee. Il codice civile affronta tale problema nell'art. 46 al secondo comma e stabilisce che, qualora la sede legale sia differente da quella effettiva, i soggetti terzi possano reputare come sede della società quest'ultima.³⁸

In termini di diritto privato internazionale, i criteri previsti dalla L. n.218 del 31 maggio 1995, diretta applicazione della *low of incorporation*, sono molto simili a quelli stabiliti dall'art. 73 comma 3 del TUIR. La disciplina contenuta dall'art. 2505 c.c. in precedenza, è stata sostituita dall'art. 25 di tale legge e al primo comma dispone: *“le società, le associazioni, le fondazioni e ogni altro ente, pubblico o privato, anche se privo di natura associativa, sono disciplinati dalla legge dello Stato nel cui territorio è stato perfezionato il procedimento di costituzione. Si applica, tuttavia, la legge italiana se la sede dell'amministrazione è situata in Italia, ovvero se si trova l'oggetto principale di tali enti”*.

dei suoi institori e procuratori.

L'imprenditore deve inoltre chiedere l'iscrizione delle modificazioni relative agli elementi suindicati e della cessazione dell'impresa, entro trenta giorni da quello in cui le modificazioni o la cessazione si verificano”.

³⁸ Art 46 c.c.: *“Quando la legge fa dipendere determinati effetti dalla residenza o dal domicilio, per le persone giuridiche si ha riguardo al luogo in cui è stabilita la loro sede [16, 191; 145 c.p.c.]*.

[II]. *Nei casi in cui la sede stabilita ai sensi dell'articolo 16 o la sede risultante dal registro è diversa da quella effettiva, i terzi possono considerare come sede della persona giuridica anche questa ultima”*.

I principi di diritto privato internazionale dispongono, dunque, che una persona giuridica possa non avere la sede legale in Italia ma essere comunque considerata residente qualora la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale siano rinvenibili nel territorio dello Stato Italiano.

b) La sede dell'amministrazione, che è il luogo dove è effettivamente svolta l'attività amministrativa e di direzione. La giurisprudenza delle Sezioni penali della Corte di Cassazione ha da sempre definito la sede amministrativa come il 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 ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti»*.³⁹

«Oltre alla normativa italiana anche il modello convenzionale dell'OCSE, all'art. 4, comma 3⁴⁰, individua un criterio di attribuzione della residenza in base alla sede della direzione effettiva, ovvero del luogo in cui si assumono le decisioni

³⁹ Cass. Pen., Sez. III, 30 ottobre 2015, n. 43809.

⁴⁰ Art.4, comma 3, modello Ocse: *“se una persona, diversa da quella fisica è residente in entrambi gli stati contraenti, essa sarà considerata residente dello stato contraente in cui si trova la sede della sua direzione effettiva”*.

più rilevanti, sia di management che commerciali, necessarie per la gestione dell'impresa (c.d. place of effective management)»⁴¹.

Il concetto di *place of effective management* che si trova nel modello convenzionale dell'OCSE è di enorme rilievo, in quanto una persona giuridica può disporre di numerose sedi nelle quali assumere le decisioni, ma il nucleo effettivo dell'amministrazione deve essere solo uno.

c) L'oggetto principale dell'attività, ossia l'attività effettivamente svolta dall'impresa in relazione al raggiungimento dei suoi scopi primari.⁴²

L'art. 73 del TUIR, in merito all'oggetto principale dell'attività, ai commi 4 e 5, sancisce che:

- comma 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»;*
- comma 5: *«in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti».*

⁴¹ VALENTE P., CARDONE D M., *Esterovestizione profili probatori e metodologie di difesa nelle verifiche*, 2015, IPSOA, Milano.

⁴² ARMELLA S., FERRANDO M., *Applicabilità dell'esterovestizione a strutture non di "puro artificio"?*, in *Corriere tributario*, 1/2016, pag.54.

Ai fini della localizzazione dell'oggetto principale, la dottrina è concorde nel fare riferimento al carattere sostanziale dell'attività stessa, all'attività effettivamente svolta e non solo a quanto indicato negli atti formali (atto costitutivo e statuto)⁴³.

«Quando si tratta di enti transnazionali è difficile localizzare l'oggetto principale, per questo si deve guardare ai rapporti economici che la persona giuridica ha con i terzi e distinguerli da quelli che rientrano nell'attività amministrativa, altrimenti, i 3 criteri previsti dall'art. 73 tenderebbero a sovrapporsi»⁴⁴. In dottrina «è stato affermato che qualora una parte dell'oggetto sia perseguita all'estero e una parte in Italia, si tratta di giudicare la prevalenza quantitativa dell'esplicazione dell'attività sociale, fermo restando che non è possibile indicare a priori quale elemento sia da ritenere come prevalente, se la quantità di affari o di produzione degli stabilimenti sociali, oppure l'importanza in termini di valore dei medesimi»⁴⁵.

3. L'onere della prova

L'art. 73 del TUIR, al comma 5-bis assume carattere unicamente procedurale, prevedendo l'inversione dell'onere della prova a carico delle persone giuridiche che possiedono partecipazioni di controllo in enti residenti nello Stato o che sono controllate da soggetti residenti in Italia, anche indirettamente (presunzione relativa).

⁴³ In questo senso la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.28/E del 4 agosto 2006 e la sentenza della Corte di Cassazione, sez. I, n. 10409 del 4 ottobre 1991.

⁴⁴ In tal senso CENTRO STUDI UNGDC, Circolare n. 7 del 7 maggio 2009, il sole24 ore, speciali dossier, 2009, pag. 17.

⁴⁵ BAGGIO R., *Il principio di territorialità e i limiti alla potestà tributaria*, 2009, Giuffrè, Milano, pag. 315.

In particolare, Il comma 5-bis, prevede che: «*Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengano partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile⁴⁶, 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, primo comma, 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».*

La sede dell'amministrazione, risulta quindi essere il criterio principale da utilizzare per attribuire la residenza fiscale e in questi due casi si presume sia nel territorio dello Stato.

La norma, con l'inversione dell'onere della prova, prevede che sia il contribuente sospettato di essere "esterovestito" a dimostrare di essere effettivamente produttivo nello Stato estero e di non avervi posto la sede solo per sfuggire alla tassazione prevista dallo Stato italiano.

⁴⁶ Art. 2359 c.c.: «*Sono considerate società controllate:*

1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria ;

2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria ;

3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa

.Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi».

A tal riguardo l'Agenzia delle Entrate nella circolare n.28/E del 2006, ha esplicitato le norme tributarie contenute nel D.L. n. 223 del 4 luglio 2006.

Al paragrafo 8.1, infatti, stabilisce che: «*Gli elementi di collegamento con il territorio dello Stato individuati dalla norma sono astrattamente idonei a sorreggere la presunzione di esistenza nel territorio dello Stato della sede dell'amministrazione delle società in esame*». Si tratta, infatti, di elementi già valorizzati nella esperienza interpretativa e applicativa, sia a livello internazionale che nazionale. Essi si ispirano sia a criteri di individuazione dell'*effective place of management and control* elaborati in sede OCSE, sia ad alcuni indirizzi giurisprudenziali. La norma prevede, in definitiva, l'inversione, a carico del contribuente, dell'onere della prova, dotando l'ordinamento di uno strumento che solleva l'amministrazione finanziaria dalla necessità di provare l'effettiva sede dell'amministrazione di entità che presentano elementi di collegamento con il territorio dello Stato molteplici e significativi. In tale ottica la norma persegue l'obiettivo di migliorare l'efficacia dell'azione di contrasto nei confronti di pratiche elusive, facilitando il compito del verificatore nell'accertamento degli elementi di fatto per la determinazione della residenza effettiva delle società. In particolare, essa intende porre un freno al fenomeno delle cosiddette esteroinvestizioni, consistenti nella localizzazione della residenza fiscale delle società in Stati esteri al prevalente scopo di sottrarsi agli obblighi fiscali previsti dall'ordinamento di appartenenza; a tal fine la norma valorizza gli aspetti certi, concreti e sostanziali della fattispecie, in luogo di quelli formali, in conformità al principio della *substance over form* utilizzato in campo internazionale.

Come sottolinea la Relazione illustrativa, «...le disposizioni in esame si applicano alle società e enti che presentano due rilevanti e continuativi elementi di collegamento con il territorio dello Stato in quanto: detengono partecipazioni di controllo, di diritto o di fatto ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, in società ed enti residenti; sono, a loro volta, controllati anche indirettamente ovvero amministrati da soggetti residenti...».

Se nel caso di applicazione della presunzione relativa di esteroinvestizione , ex art. 73, comma 5 bis, starà al contribuente dimostrare l'effettivo radicamento territoriale nel territorio estero, nei casi di utilizzo, invece del concetto di residenza fiscale di cui al paragrafo 2.a.1, l'onere della prova ricadrà invece sull'Amministrazione Finanziaria.

In altri termini, ove il soggetto giuridico indagato non rientri tra le due fattispecie tratteggiate dalla cosiddetta esteroinvestizione di diritto, bensì nella nozione di residenza fiscale medesima, sarà compito dell'Ente accertatore dimostrare, con prove documentali concrete, l'effettivo radicamento nel nostro Paese⁴⁷.

⁴⁷LOCONTE S., *Esterovestizione: l'onere della prova ricade sull'AF*, in *Il quotidiano Ipsoa*, 2016: «Nel contesto si colloca l'interessante sentenza della Commissione tributaria provinciale di Varese n. 125/03/2013 che ha preso posizione in relazione ai requisiti necessari per la localizzazione della sede di una società estera in Italia e su chi grava l'onere di dimostrare tale circostanza.

La fattispecie oggetto di contenzioso riguardava una società con sede legale nel Burkina Faso ma con tutti i soci, i membri del consiglio di amministrazione e il direttore generale aventi nazionalità italiana. L'Agenzia delle Entrate, che non ha contestato né la localizzazione in Burkina Faso della sede legale della società né, tanto meno, la realizzazione in quel paese dell'oggetto sociale, ha ritenuto di dover riprendere a tassazione in Italia i redditi prodotti dalla società burkinese in quanto ritenuta fiscalmente residente in Italia avendo di fatto nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione.

La CTP di Varese ha ritenuto, accogliendo i ricorsi promossi dai soci e dal legale rappresentante della società che, non trattandosi di ipotesi di cui al citato comma 5-bis

Pur non volendo approfondire in questa sede l'aspetto legato alla contestazione ed alle possibili difese del contribuente, preme solo evidenziare come i verificatori dovranno dimostrare la fittizia localizzazione all'estero provando, con riguardo alla sede dell'amministrazione, l'esistenza di un luogo indiscutibilmente dedicato all'attività di gestione societaria con sede in Italia, attraverso documentazione (disposizioni di bonifici, corrispondenza, documenti fiscali ecc.), capace di descriverne anche la continuità di utilizzo.

4. Stabile organizzazione occulta

Altro criterio che comporta l'assoggettamento ad imposizione di soggetti esteri o meglio legati a questi ultimi da rapporti di controllo, è quello di stabile organizzazione, il primo, tra quelli richiamati in questa sede a non essere introdotto dall'art. 73, come i due precedenti.

Il concetto di stabile organizzazione, infatti è descritto all'art. 176 del Tuir al comma 1, il quale stabilisce che: *«Fermo restando quando previsto dall'articolo 169, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, l'espressione <<stabile organizzazione>> designa una sede di fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato».*

dell'art. 73, l'onere della prova circa la dimostrazione dell'esterovestizione gravi sull'Amministrazione Finanziaria».

La norma, chiara nella sua formulazione, delinea una fattispecie di nostro interesse sia per le conseguenze, giacché implica la tassazione di detta sede fissa di affari, sia perché ove tenuta occulta, consente, similmente a quanto avviene con i criteri di esterovestizione di fatto e diritto, di svelare l'intento elusivo di un soggetto giuridico legato a realtà residenti all'estero.

La "stabile organizzazione", peraltro, collega il territorio dello Stato alla società non residente, quando quest'ultima pone in essere l'attività d'impresa in Italia, quivi integrando, quindi, il presupposto di imposta. Questa si differenzia sia dal concetto di residenza fiscale ex articolo 73 comma 3 del Tuir, sia da quello di esterovestizione del comma 5-*bis*. Se infatti in questi due casi la società si dichiara residente all'estero ma di fatto risiede nello Stato italiano, se parliamo di stabile organizzazione occulta, invece, è l'esistenza stessa della società contribuente ad essere celata all'Amministrazione Finanziaria.

Quando l'attività economica svolta dal soggetto non residente è nascosta al Fisco italiano, si parla di stabile organizzazione occulta. La dottrina è concorde che *«nello specifico quest'ultima si configuri come una sede fissa di affari in cui un'impresa estera effettua la sua attività (anche inconsapevolmente), mediante una organizzazione di persone e mezzi, ma senza dichiararne i relativi proventi, dalla stessa generati e ad essa direttamente imputabili»*⁴⁸.

Di norma, è consueto che il tema della stabile organizzazione occulta sia issato con riguardo ad una persona giuridica italiana "formalmente autonoma", ossia in

⁴⁸ CAGNONI D.- D'UGO A.- GERMANI A., *Riqualificazione in Italia della residenza di soggetti esteri: possibili strategie difensive*, in *Il fisco*, 22 febbraio 2016, pag.761

apparenza indipendente, anche se collegata a soggetti esteri da rapporti di controllo, ovvero con riguardo a rami d'azienda di questa⁴⁹.

Il paragrafo 7 dell'art. 5 del Modello OCSE indica cinque ipotesi di configurazione di "Stabile organizzazione occulta", che definiscono perciò, per il tema di nostro interesse, altrettante fattispecie al verificarsi delle quali potrebbe svelarsi al Fisco una società che produce reddito imponibile in Italia, sino a quel momento celata in virtù dei rapporti di collegamento con una società estera⁵⁰.

⁴⁹VALENTE P.- VINCIGUERRA R., *Stabile organizzazione occulta profili applicativi nelle verifiche*, 2013, IPSOA, Milano.

⁵⁰«Le cinque ipotesi di configurazione di "stabile organizzazione occulta, secondo il Modello Ocse, sono le seguenti:

- Una società italiana è legata da rapporti di controllo ad una società estera (c.d. holding): la società italiana può qualificarsi come "stabile organizzazione occulta" della holding estera, ai fini delle imposte sul reddito;

- Una società italiana è legata da rapporti di controllo ad una società estera (c.d. holding): la società italiana può qualificarsi, in ragione dell'attività svolta e delle modalità di svolgimento della stessa, come "agente dipendente" (ai sensi dell'art. 5 del modello OCSE) della holding estera; in tal caso è "stabile organizzazione occulta" in Italia della società estera (holding), ai fini delle imposte sul reddito, la "stabile organizzazione personale".

- Una società italiana è legata da rapporti di controllo ad una società estera: uno dei rami d'azienda della società italiana, in ragione dell'attività svolta e delle modalità di svolgimento della stessa (da parte del ramo d'azienda), può qualificarsi come "stabile organizzazione occulta" della holding estera al fine delle imposte sul reddito;

- Una società estera possiede in Italia un Ufficio di rappresentanza: quest'ultimo, in ragione dell'attività svolta e delle modalità di svolgimento della stessa, può qualificarsi come "stabile organizzazione occulta" della società estera, ai fini delle imposte sul reddito.

- Una società estera non ha una partecipazione in una società residente né un Ufficio di rappresentanza: nell'ipotesi di esercizio di attività d'impresa "in incognito" attraverso una organizzazione di uomini e mezzi, può configurarsi una "stabile organizzazione occulta" della società estera, ai fini delle imposte sul reddito». In tal senso VALENTE P., VINCIGUERRA R., *Stabile organizzazione occulta profili applicativi nelle verifiche*, cit. pag. 14.

L'applicazione delle differenti norme di riqualificazione territoriale implica altrettanto differenti conseguenze sul piano sanzionatorio, variabili sulla base del comportamento tenuto dal contribuente, in relazione agli obblighi fissati dall'ordinamento tributario. Se di dette conseguenze si dirà ampiamente in seguito, in quello che sarà il cuore della presente trattazione, si ritiene necessario evidenziare in conclusione due aspetti conclusivi, connessi al concetto di stabile organizzazione occulta ed utili a discernere i comportamenti da ricondurre ad esterovestizione.

Innanzitutto è imprescindibile valutare, caso per caso, quale sia la profondità del legame tra soggetto estero e controllata italiana, celata o palese che sia, guardando tanto all'attività effettivamente svolta da quest'ultima, quanto ai rapporti con le figure direttive della prima, in particolare con quelle amministrative⁵¹.

La seconda questione importante, invece, riguarda la tutela del fisiologico rapporto di direzione e coordinamento tra controllante estera e soggetto italiano, che non può

⁵¹ In particolare si veda Cass. Pen., 22 febbraio 2017, n. 4576: «*sussiste la stabile organizzazione se l'amministratore della società estera ha significativi rapporti personali con le società italiane, che hanno concesso in affitto lo stabile presso il quale la società estera opera, ricevendo, peraltro, beni strumentali (mezzi di trasporto) da quest'ultima. Caso rilevante, allineato a quanto sancito da Agenzia Entrate, Risoluzione 4/E del 17/01/2017, la quale, replicando ad un interpello in merito ad investimenti esteri ha precisato il concetto di stabile organizzazione nel campo della logistica. Concentrandoci sul tema della presente trattazione, un hub logistico situato all'estero, sarebbe definibile come stabile organizzazione di società italiana qualora l'attività ivi svolta fosse diversa da quella di solo "deposito, esposizione e consegna merce", bensì anche commerciale e nei confronti di altri soggetti, palesata, peraltro, dai legami personali tra l'amministratore della cellula estera e le società italiane, proprietarie degli immobili utilizzati per l'attività*».

naturalmente essere letto, *tout court*, come sintomatico dell'esistenza di una stabile organizzazione occulta⁵².

In altri termini si intende evidenziare come non debba essere perso di vista l'obiettivo principale che si pone la normativa di contrasto all'esteroinvestizione, ovvero quello di distinguere i comportamenti leciti, giacché reali, da quelli illeciti, giacché artefatti; a tal proposito si precisa, a completamento del criterio di stabile organizzazione, come sia fisiologica l'attività di indirizzo tra la controllante estera e la controllata italiana.

L'amministrazione finanziaria, si auspica, contesterà la stabile organizzazione occulta solo qualora il soggetto italiano sia celato al Fisco e lavori non su attività preparatorie e sussidiarie rispetto a quelle svolte dalla controllante estera, bensì al fine di sottrarsi all'imposizione del nostro Paese. Ne deriva che non si potranno automaticamente perseguire tutte le controllate italiane di soggetti residenti all'estero, solo in virtù del rapporto di direzione esistente tra detti soggetti, soprattutto ove detti vantaggi fiscali non potrebbero sussistere, per le controllate estere, nemmeno potenzialmente. Ancora una volta, quindi, si evidenzia la necessità di un'analisi capillare e profonda, che

⁵² Cass. Pen., 30 ottobre 2015, n. 43809 per la prima volta si è pronunciata su liceità della direzione e coordinamento, come introdotta dall'art. 2497 c.c.. L'articolo de quo, sancisce come: «*Le società o gli enti che, esercitando attività di direzione e coordinamento di società, agiscono nell'interesse imprenditoriale proprio o altrui in violazione dei principi di corretta gestione societaria e imprenditoriale delle società medesime, sono direttamente (1)responsabili nei confronti dei soci di queste per il pregiudizio arrecato alla redditività ed al valore della partecipazione sociale, nonché nei confronti dei creditori sociali per la lesione cagionata all'integrità del patrimonio della società (2). Non vi è responsabilità quando il danno risulta mancante alla luce del risultato complessivo dell'attività di direzione e coordinamento ovvero integralmente eliminato anche a seguito di operazioni a ciò diretto*».

consideri le componenti economiche, strategiche e fiscali sottese alle scelte imprenditoriali degli enti coinvolti.

5. Tutela libertà di stabilimento

Passando ai rapporti che l'esterovestizione e le questioni connesse alla residenza hanno con le norme di rango internazionale, occorre, innanzitutto esaminare il diritto europeo di libertà di stabilimento, vero e proprio "dogma invalicabile", in nessun caso sacrificabile, over rettamente esercitato.

La disamina dei criteri oggettivi di radicamento, grazie ai quali è possibile ricondurre una determinata società estera nel nostro Paese, infatti, passa anche attraverso la determinazione dei comportamenti consentiti, non contestabili in quanto diritti internazionali da tutelare.

La questione è, infatti, centrale giacché il risparmio d'imposta, determinato anche dalle scelte di posizionamento territoriale, è espressione di diritto legittimo, da tutelare, sino a quando non sfoci nell'abuso del diritto medesimo, ove privo di ragioni economiche. Detto abuso, quindi, inizia ove finisce la lecita espressione del diritto di stabilimento e questa interessenza descrive sola tutta l'importanza di questo concetto.

Secondo il principio comunitario della libertà di stabilimento l'imprenditore può esercitare la propria attività economica nel paese che più ritiene confacente alle proprie esigenze; egli ha, ovverosia, il diritto, riconosciuto dalla normativa

internazionale, di sfruttare tutte le opportunità di mercato che gli si presentano, compresa quella di trarre benefici fiscali da una legislazione che li preveda.

«Si tratta, come accennato, di diritto di rango comunitario, sancito dall'art. 54 del TFUE⁵³, secondo il quale le persone giuridiche che operano legalmente in uno Stato membro possono creare e gestire un'attività permanente su base stabile e continuativa, alle medesime condizioni che la legislazione dello Stato membro di stabilimento definisce per i propri cittadini»⁵⁴. Ciascun soggetto economico operante nel sistema comunitario ha, quindi, il diritto di trarre vantaggi fiscali derivanti dalla propria localizzazione, scegliendo liberamente dove stabilire la propria attività. A tal proposito la stessa Corte afferma che: «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»⁵⁵.

Il fenomeno dell'esterovestizione, secondo la Corte, si concretizza proprio nell'abuso del diritto di stabilimento indetto dai principi nazionali ed internazionali.

Appurata la portata di detto diritto, libertà invalicabile per tutti i cittadini comunitari, è necessario valutare la compatibilità della presunzione relativa introdotta dall'art. 73, al comma 5 *bis*, rispetto al medesimo, al fine di vagliarne l'effettiva compatibilità.

⁵³ Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), da ultimo modificato dall'articolo 2 del trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007 e ratificato dalla legge 2 agosto 2008, n. 130, su G.U. n. 185 dell'8.8.2008 Suppl. ordinario n. 188

⁵⁴ in tal senso vedi www.eur-lex.europa.eu- sito parlamento europeo.

⁵⁵ Cass. Pen., 30 ottobre 2015, n. 43809.

Una norma come quella dell'esterovestizione di diritto, infatti, può diventare ostacolo concreto, ad esempio, per tutte quelle holding dematerializzate, che si occupano prevalentemente di gestione di partecipazioni e che si contraddistinguono per uno scarso collegamento con il territorio nel quale operano. Queste, infatti, rientrerebbero automaticamente nella fattispecie di cui alla lettera a dell'articolo testè citato, finendo per essere considerate esterovestite, sebbene effettivamente operanti all'estero.

Onde evitare applicazioni indiscriminate della norma presuntiva, le cui conseguenze sarebbero dannose per la rettitudine dell'intero sistema sanzionatorio, occorre verificare se questo criterio di radicamento diretto contrasti con l'ordinamento comunitario, in quanto in contrasto con un principio immanente come quello di libera determinazione della sede d'impresa; se così fosse, naturalmente, la norma stessa non potrebbe che essere disapplicata, in virtù del principio di preferenza⁵⁶.

L'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 28/e del 2006 si è pronunciata su questo possibile contrasto tra la norma di diritto interno (esterovestizione di diritto) e quella di rango comunitario (libertà di stabilimento), sancendone la piena legalità, in quanto coerente agli orientamenti sul punto della Corte di Giustizia Europea.

Quest'ultima, infatti, nella celebre sentenza "*Cadbury Schweppes*"⁵⁷ ha sancito come sia possibile, per ciascuno stato membro, introdurre norme che limitino la libertà di

⁵⁶ «La Costituzione ed il diritto adottato dalle istituzioni dell'Unione nell'esercizio delle competenze a questa attribuite hanno prevalenza sul diritto degli Stati membri»(Convenzione di Bruxelles, art. 10- Diritto dell'Unione Europea, comma 1).

⁵⁷Corte di Giustizia Europea, sentenza del 12 settembre 2006, causa C-196/04, nella quale, appunto, si desume, per contrasto, come un determinato Stato possa limitare il diritto alla libertà di stabilimento solo ove si intenda contenere un comportamento di localizzazione fittizia, al di là delle mere ragioni fiscali.

stabilimento, solo se volte a contenere le collocazioni di puro artificio e, comunque, nel pieno rispetto del principio di proporzionalità od utilità marginale dell'intervento. Lungi dal voler analizzare la coerenza della presa di posizione dell'Amministrazione Finanziaria, ma restando, altresì, ancorati all'analisi dei criteri oggettivi che consentono di svelare le cosiddette esteroinvestizioni, preme in questa sede ribadire come vi sia un principio di rango superiore, ovvero quello di libertà di stabilimento, che resta riferimento inattaccabile, derogabile solo in presenza di condizioni precise, la cui sussistenza va verificata caso per caso.

La questione del limite tra legittimo risparmio d'imposta, derivante dalla localizzazione della propria impresa nel contesto europeo ed abuso di detto diritto, è cruciale per la nostra analisi; su questo sfumato equilibrio, infatti, si regge tutto il sistema sanzionatorio di nostro interesse, che scatta solo ove si realizzi un fenomeno, come appunto l'abuso medesimo, che risulta indeterminato per sua stessa natura.

6. Normativa convenzionale (doppie imposizioni)

Restando nell'alveo dei rapporti tra questioni attinenti la residenza fiscale e normative internazionali, occorre considerare la possibilità che un medesimo soggetto giuridico risulti residente contemporaneamente in due differenti stati, in applicazione dei criteri di localizzazione territoriale vigenti in ciascuno di essi. La conseguenza, naturalmente, sarebbe l'assoggettamento ad imposizione in entrambi i paesi, con duplice pagamento di tributi sul medesimo presupposto d'imposta.

In generale, le gli accordi bilaterali contro le doppie imposizioni, naturalmente ove stipulate tra gli Stati coinvolti, mirano proprio ad evitare detto accadimento, ispirandosi a quanto sancito dal Modello Ocse di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni. L'articolo 4, paragrafo 3, del Modello medesimo, a tal proposito, introduce il concetto di "place of effective management", elemento cardine al quale fare riferimento, per risolvere i casi di duplice residenza⁵⁸.

L'Italia ha però reso meno efficace detta nozione, capace di dirimere le controversie in tema di doppia residenza, a seguito delle osservazioni all'art. 4 del Modello Ocse stesso, nelle quali ha aggiunto come occorra considerare non soltanto la sede di direzione effettiva, bensì anche il luogo di concreto svolgimento dell'attività ("*place where the main and substantial activity of the entity is carried on*"). Questo riferimento aggiuntivo, infatti, rischia di ridurre la portata della nozione di residenza effettiva, essendo necessario osservare un elemento ulteriore, oltre a quello del luogo di determinazione delle decisioni strategiche (ovvero "*place of effective management*").

Ai fini della completezza di trattazione, si precisa come, d'altro canto, in assenza di norme convenzionali tra gli Stati interessati, il soggetto che risulti residente in due di questi, ad esempio perché con sede dell'amministrazione in Italia, ma oggetto sociale in altro Stato Estero, subirà una duplice tassazione, sebbene con (parziale) riduzione

⁵⁸ In particolare «quando una persona diversa da una persona fisica è residente in entrambi gli Stati, essa è considerata residente dello Stato in cui si trova la sede della sua direzione effettiva» BARGAGLI M., *Direzione effettiva: sufficiente per eliminare la doppia imposizione?*, in www.EuroconferenceNews.eu, 11 luglio 2017.

del carico fiscale in Italia in virtù dell'applicazione del credito d'imposta, ex art. 165 Tuir⁵⁹.

Quanto ai contrasti tra presunzione di residenza ex art. 73, comma 5 *bis* e regime di doppie convenzioni internazionali, l'Agenzia Entrate si è pronunciata sancendo come non vi siano interferenze, limitandosi la normativa convenzionale ad indicare quali elementi e circostanze debbano essere, prioritariamente, valutati in ipotesi di doppia residenza. L'effettiva sede dell'amministrazione di cui al modello Ocse, insiste l'Agenzia, è il più utilizzato di detti elementi dirimenti nella prassi internazionale. *«La liceità della norma presuntiva, secondo l'Amministrazione Finanziaria, starebbe proprio nel suo carattere, che ammette la prova contraria e che, ancora una volta, sottende la necessità di una valutazione caso per caso, volta ad una valutazione di merito sull'esistenza dell'effettiva esteroinvestizione»*⁶⁰.

⁵⁹Credito d'imposta per redditi prodotti all'Estero, art. 165 Testo Unico delle Imposte sui Redditi: *«Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione»*.

⁶⁰Circolare Agenzia delle Entrate 28/E del 04/08/2006, paragrafo 8.4, decreto – legge, primi chiarimenti: *«La reale presenza della sede della amministrazione nell'uno o nell'altro ordinamento implica, poi, accertamenti di merito e diventa una mera questione di prova da valutare sulla base dei principi interpretativi, affermatasi a livello internazionale e rinvenibili nello stesso Commentario al Modello OCSE di Convenzione. Gli elementi su cui si fonda la presunzione – relativa - introdotta dalla norma in esame si richiamano a quei principi, senza escludere che possano essere di volta in volta valutati altri aspetti, dati e circostanze»*.

In conclusione, la normativa convenzionale, prevalente, ove ratificata, su quella di diritto interno, consente di risolvere i casi di dubbia interpretazione, per quelle posizioni ibride, residenti fiscalmente in due differenti Paesi secondo la normativa interna di ciascuno di essi. Anche nel contesto internazionale, però, si richiede di guardare all'effettività delle situazioni ed alla compatibilità delle norme di rango differente, ogni qual volta si debbano dirimere i casi di doppia residenza, stabilendo ove il soggetto debba concretamente versare le imposte.

7. Esterovestizione e cfc

Sempre in merito alle possibili interferenze con altre normative del nostro ordinamento tributario, naturalmente accomunate dal medesimo fine di contrastare le fattispecie evasive od elusive, è il caso di precisare come, qualora una società italiana controllasse una società estera situata in un paese a fiscalità privilegiata, a sua volta controllante di soggetto giuridico residente, si realizzerebbe una fattispecie alla quale poter applicare, potenzialmente, tanto la norma sulle CFC⁶¹, quanto quella sull'esterovestizione di diritto, ex art. 73, comma 5 *bis*.

⁶¹Art. 167- Disposizioni in materia d'impresе estere controllate, Testo Unico del 22/12/1986, n. 917: «*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 diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, 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*

In realtà, però, non si creerebbe nessun contrasto applicativo, giacché, al massimo, le norme potrebbero trovare un'applicazione alla più consecutiva o, più correttamente, alternativa.

La nozione di esterovestizione di diritto, infatti, introduce presunzione relativa, applicabile, appunto, salvo prova contraria, che ha, come effetto primo, l'assoggettamento del soggetto ad imposizione in Italia, in quanto quivi residente.

Secondo la dottrina: *«la normativa sulla Cfc, invece, intende punire il cosiddetto “tax deferral”, ovvero la tendenza, attraverso la delocalizzazione delle attività in Paesi a fiscalità privilegiata, a rinviare la tassazione in Italia dei redditi creati in detti Paesi»*.⁶²

La conseguenza dell'applicazione di detta norma, sta nell'attribuzione al soggetto controllante (residente) degli utili prodotti in questi paesi, ipotesi non percorribile nel caso di applicazione della norma sull'esterovestizione, che ricolloca un soggetto estero, tassandolo direttamente nel nostro Paese. In altri termini non è possibile pensare di imputare i redditi delle controllate estere ad un soggetto esso stesso esterovestito, giacché esso stesso verrà assoggettato a tassazione in Italia.

Solamente ove il contribuente estero, al quale venga contestata la localizzazione fittizia dimostri, attraverso concrete prove documentali, come la propria società sia

residenti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni situate in Stati o territori diversi da quelli di cui al citato decreto».

⁶² VALENTE P., VINCIGUERRA R., *Stabile organizzazione occulta profili applicativi nelle verifiche*, 2013, cit., pag.

invece autonoma ed indipendente, ovvero non esterovestita, sarà allora possibile applicare la normativa sulle CFC, ammesso ne sussistano i presupposti.

Solo in questo caso, fornita la prova contraria alla presunzione relativa ex art. 73 comma 5 *bis*, sarà possibile applicare la misura prevista per le “CFC”, dato che il reddito della controllata “*black list*” potrebbe comunque essere nella disponibilità della controllante ed integrare il presupposto di “*tax deferral*”, a prescindere dall’effettività della residenza nel Paese di localizzazione.

In conclusione, anche nei confronti di quest’ultima disciplina di diritto internazionale, la presunzione relativa di esterovestizione, ex art. 73, comma 5, strumento fondamentale per la ricollocazione territoriale dei soggetti esterovestiti, si pone su di un piano di piena compatibilità, punendo un comportamento preciso, distinto da quello contrastato dalla normativa sulle CFC.

8. Conclusioni

Con la finalità di completare la parte introduttiva del lavoro, in questo secondo capitolo, i concetti che sono stati trattati, unitamente alla presunzione relativa presentata nel precedente, delineano il fenomeno di esterovestizione o che si legano al medesimo per vicinanza o per contrasto. L’approfondimento ha consentito di ampliare le prospettive di esame, evidenziando quanto il tema indagato oscilli tra varie discipline di respiro internazionale, influenzandole ed essendone influenzato. Si è potuto, raffigurando le varie norme che potrebbero riqualificare un soggetto estero in Italia, avvicinarci allo studio delle conseguenze che ne derivano, oggetto dei capitoli

successivi e centrale per l'intera trattazione. Lo spettro delle possibili ripercussioni che derivano dalla ricollocazione in Italia di una società, come si vedrà nel capitolo quarto, si contraddistingue per varietà ed ampiezza, andando dall'omissione degli obblighi dichiarativi ed arrivando fino ai possibili riflessi penali in capo alla società medesima ed ai suoi amministratori. Quello che però si è voluto precisare è come tutte queste possibili conseguenze siano legate ed influenzate, inevitabilmente, dallo specifico criterio al quale si fa di volta in volta riferimento per procedere a detto.

In conclusione, è possibile, sin d'ora, enunciare alcune considerazioni comuni ai criteri oggettivi di individuazione sin qui presentati:

- l'accertamento dell'esterovestizione richiede un'indagine capillare, da svolgersi caso per caso, anche qualora si sia applicata la presunzione relativa di cui al comma 5 bis dell'art. 73 Tuir. Di questo avviso, come si è precisato trattando di stabile organizzazione, d'altro canto, è anche l'Amministrazione Finanziaria e non potrebbe essere altrimenti, viste tanto le conseguenze ne derivano, quanto gli interessi coinvolti qualora venga riscontrato il comportamento che si persegue;
- proprio con riferimento a questi interessi da tutelare, infatti, è necessario vengano in ogni caso rispettati i diritti fondamentali del cittadino comunitario, che ha diritto di fare impresa ove lo ritenga più opportuno, scegliendo anche sulla base dei regimi fiscali vigenti in ciascun Paese. Rappresentazioni sane di questa libertà di stabilimento sono tanto le stabili organizzazioni (in Italia) di società estere, quanto l'attività direzionale svolta dalla controllante nei

confronti delle controllate, espressioni che, nella loro declinazione fisiologica, non possono che essere incentivate, giacché emblematiche dello sviluppo di un mercato globale.

- il reato di esterovestizione, d'altro canto, si contraddistingue proprio per la sua posizione ambigua, oscillante tra diritti inattaccabili di rango europeo e normative affini perché anch'esse volte alla repressione dei comportamenti elusivi. Le regole su CFC, così come le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, intendono però, rispettivamente, punire una fattispecie differente e risolvere le controversie di duplice residenza, ponendosi come alternative, che non cozzano, perciò, con un'applicazione razionale dei criteri di esterovestizione di fatto e di diritto;
- La riqualificazione territoriale di un soggetto estero, quindi, richiede una disamina approfondita delle specifiche condotte poste in essere nel caso concreto, proprio per la pluralità di interessi nazionali, e soprattutto internazionali, che finiscono per esserne coinvolte. La trattazione delle conseguenze sul piano sanzionatorio, in conclusione, non potrà che tenerne da conto, essendone a sua volta profondamente influenzata.

CAPITOLO TERZO

IL CASO DOLCE E GABBANA

1. Introduzione

Una volta approfondito, nei primi due capitoli del presente lavoro, il concetto di esterovestizione, descrivendone caratteristiche e requisiti che ne implicano l'esistenza, s'intende ora, attraverso la presentazione del noto caso che ha visto coinvolti gli stilisti Domenico Dolce e Stefano Gabbana, arrivare al punto centrale della nostra trattazione.

Lo si farà, appunto, ripercorrendo una vicenda giudiziaria «*che ha segnato la storia recente del diritto penale tributario*»⁶³ e «*sollevato vasto clamore nella pubblica opinione*»⁶⁴ non soltanto per la notorietà dei due stilisti.

Il caso è, infatti, di enorme rilevanza tanto per durata, ben sette anni sul fronte penale, con duplice passaggio in Cassazione, peraltro con pronunce di segno opposto, quanto per dimensioni, con richiesta complessiva nel contenzioso tributario, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, vicina ai 500 milioni di euro, tra maggiori imposte, sanzioni ed interessi.

Ma l'impatto maggiormente di rilievo per la storia del diritto penale tributario, sta proprio negli innumerevoli profili coinvolti nella Sentenza di Cassazione del 30 Ottobre 2015, n. 43809, che ha sancito l'assoluzione dall'accusa di evasione fiscale per Dolce e

⁶³ NEGRI G., *Dolce e Gabbana assolti in Cassazione: non c'è stata evasione fiscale*, in *Il Sole 24 ore*, 25 ottobre 2014.

⁶⁴ CARACCIOLI I., *La Cassazione sul caso "Dolce e Gabbana"*, in *Rivista di diritto tributario*, 13 Gennaio 2016.

Gabbana. La vicenda si è mossa su di un duplice e parallelo contenzioso di rango tributario, riguardante il prezzo di cessione dei marchi e la presunta esterovestizione di società costituita in Lussemburgo in una più ampia ristrutturazione organizzativa e penale, con l'accusa di omessa dichiarazione e di evasione fiscale, conclusasi, come anticipato, con l'assoluzione.

L'attenzione, nel raccontare gli sviluppi temporali e concettuali del caso, sarà focalizzata sulle tematiche di diritto penale tributario, in particolare con riguardo alla rilevanza penale dell'elusione fiscale, al principio del "*ne bis in idem*" in rapporto alle norme esclusivamente tributarie ed alla corretta differenziazione tra i concetti di evasione ed elusione fiscale.

In altri termini, pur non volendo trascurare gli argomenti più squisitamente tributari, di cui ampiamente si è trattato nei capitoli precedenti, proprio in quanto all'origine delle questioni penali di cui ci occuperemo e quindi per forza di cose correlati al tema della presente analisi, si intende in questa sede arrivare al fulcro della trattazione, cercando di approfondire le tre tematiche appena richiamata. Lo si farà introducendo innanzitutto introducendo i protagonisti del clamoroso caso⁶⁵ e l'approccio descrittivo, che alternerà la cronistoria processuale e la descrizione degli elementi chiave apportati da accusa e difesa⁶⁶.

Si darà ampio spazio al raffigurare come si è originata la vicenda, a partire dal primo verbale di constatazione ricevuto dai soci e dalla riorganizzazione del gruppo⁶⁷,

⁶⁵ Si rinvia al paragrafo 3.2.a.

⁶⁶ Si rinvia al paragrafo 3.

⁶⁷ Si rinvia al paragrafo 4.

evidenziando il sorgere del contenzioso tributario giacché, come già si è puntualizzato in precedenza, strettamente correlato allo sviluppo di quello penale, sul quale si porrà l'attenzione⁶⁸.

Proprio su quest'ultimo filone legale ci si concentrerà, infatti, una volta rappresentata la genesi della vicenda, arrivando alla prima pronuncia di Cassazione⁶⁹, la quale sancì il principio di responsabilità penale per "elusione tributaria", principio poi disatteso dallo stesso giudice di legittimità, con la nota sentenza di assoluzione del 2015⁷⁰. Coerentemente ad un approccio narrativo e didascalico al contempo, si interromperà il riepilogo dei passaggi storici a favore dell'approfondimento di tre concetti chiave per la comprensione dei temi chiave di rango penale e tributario, ovvero quelli di elusione, evasione ed abuso del diritto⁷¹.

A questo punto si passeranno in rassegna i due gradi di giudizio del processo penale, precisando i motivi di maggior interesse apportati da accusa e difesa⁷², per giungere infine al paragrafo conclusivo, ovvero quello riguardante la sentenza di cassazione penale del 24 Ottobre 2014, arrivata ad assolvere i due stilisti, in quanto il fatto non sussiste⁷³.

Proprio grazie all'approfondimento degli aspetti più importanti del dispositivo, sarà possibile introdurre quello che sarà il capitolo successivo, nel quale discuterà della

⁶⁸ Si rinvia al paragrafo 5.

⁶⁹ Cass. Pen., 22 novembre 2011, n.7739.

⁷⁰ Si rinvia al paragrafo 6.

⁷¹ Paragrafo 7.

⁷² Paragrafi 8 e 9.

⁷³ Si rinvia al paragrafo 10.

rilevanza penale dell'elusione fiscale, nonché della residualità di detto comportamento rispetto all'evasione, precisandone infine le sanzioni che possono legarvisi.

2. Il caso Dolce e Gabbana: i protagonisti della vicenda giudiziaria

Il gruppo Dolce & Gabbana nasce nel 1985 a Legnano su decisione degli stilisti Domenico Dolce e Stefano Gabbana. I due si sentirono per la prima volta telefonicamente, quando Dolce contattò l'atelier per il quale Gabbana lavorava, in cerca di lavoro; Gabbana insegnò molto a Dolce soprattutto per quanto attineva il processo di design per un'azienda di moda e come abbozzarne di nuovi⁷⁴. Poiché i due stilisti legati lavorativamente, fatturavano sempre separatamente, un dottore commercialista consigliò loro di fatturare congiuntamente con il nome Dolce e Gabbana in modo da semplificare le cose e rendere l'attività più efficiente dal punto di vista dei costi.⁷⁵

«I fondatori, Domenico Dolce e Stefano Gabbana, sono da sempre la fonte creativa e stilistica di tutte le attività del brand, nonché i primi registi delle strategie di sviluppo, improntate ad una crescita equilibrata su scala globale ed alla focalizzazione sul core business; la struttura del gruppo Dolce&Gabbana include gli asset fondamentali per il continuo sviluppo: la proprietà del marchio, che fa totalmente capo all'Azienda, così come la gestione ed il controllo delle tre divisioni operative, vale a dire Produzione,

⁷⁴ In tal senso POLAN B., TRENDRE R., *The Great Fashion Designers*, in Berg, 2009, pag. 206.

⁷⁵ In tal senso SEABROCK J., *Hands and Eyes: when Dolce met Gabbana*, in *The New Yorker*, 14 marzo 2005.

Distribuzione e Licenze. Il controllo diretto dell'intera catena del valore, dalla creazione alla vendita, consente di trasmettere con la massima efficacia in tutte le espressioni del marchio il suo stile fortemente distintivo e il suo solido DNA che si fonda sulla tradizione sartoriale e artigianale e sulla cultura mediterranea dell'Italia. Il continuo ampliamento e consolidamento del Gruppo a livello globale sono garantiti da una gestione coordinata delle politiche distributive, che combina la visione strategica del quartier generale milanese con il presidio capillare del territorio, tramite le filiali di New York, Tokyo, Hong Kong e San Paolo»⁷⁶.

La vicenda giudiziaria di cui parleremo perché emblematica per quanto attiene ad esterovestizione e reato di omessa dichiarazione ruota proprio attorno ai marchi, i quali fino al 2004 erano di proprietà dei due stilisti e poi, a seguito della costituzione di due nuove società in Lussemburgo, ceduti mediante compravendita ad una di queste due società, la Gado S.a.r.l.

3. La vicenda giudiziaria

Nel descrivere la vicenda giudiziaria, durata ben sette anni, contraddistinta da tre giudizi ed un duplice passaggio in Cassazione, si darà priorità alle tematiche coinvolte, soffermandosi a raffigurarle con precisione, di modo da facilitare la comprensione dei ragionamenti che si faranno in seguito, in merito alle tematiche medesime. Quest'ottica di approfondimento concettuale avverrà a discapito del racconto particolareggiato dei vari passaggi giurisprudenziali, guardando altresì ai motivi di

⁷⁶ In tal senso vedi www.dolcegabbana.it.

accusa e difesa che hanno contraddistinto i vari gradi di giudizio, di portata rivoluzionaria in tema di esterovestizione. In particolare si introdurranno i concetti di elusione, abuso del diritto e evasione, nonché dei rispettivi principali reati a queste legate, ovvero omessa ed infedele dichiarazione, via via che verranno toccati all'interno del racconto riguardante il processo giudiziario stesso.

4. Il verbale di constatazione e la riorganizzazione del gruppo

La verifica fiscale ha origine da un primo processo verbale di constatazione datato Settembre 2007 del Nucleo di polizia Tributaria di Milano, fatta pervenire alla nota azienda della moda, riguardante la cessione dei marchi "Dolce & Gabbana" e "D&G", avvenuta a prezzo inadeguato a favore di Gado Srl, società neo costituita in Lussemburgo, tacciata di esterovestizione.

Questo primo passo mosso dall'accusa ci consente di descrivere la riorganizzazione aziendale del gruppo, effettuata nel 2004, che ha sollevato l'interesse degli enti accertatori.

Nello specifico i due soci, in precedenza fisicamente titolari dei marchi, a partire dal suddetto anno li cedettero mediante compravendita alla società "Gado Sarl", per un valore di 360 milioni di Euro.

Detta società «a sua volta con contratto di licenza del 31/07/2004 e dietro corrispettivo del pagamento delle relative royalties, aveva concesso alla "Dolce & Gabbana srl" (di proprietà dei due stilisti, ciascuno con una quota del 50%) società controllata dalla

“Dolce & Gabbana Luxemburg Sarl” (da poco costituita in Lussemburgo come la Gado) il diritto di sfruttamento dei marchi con facoltà di concedere sub- licenza ad altri soggetti»⁷⁷.

In pratica era stata assegnata a Gado Sarl la gestione e la tutela dei marchi, fino a quel momento in capo ai due soci, in cambio della corresponsione di *royalties* dai licenziatari, in altre parole le società appartenenti al gruppo⁷⁸. Il primo processo verbale di costatazione, intestato come detto al gruppo, fu seguito da un secondo, intestato ai due soci, nel 2009.

5. L’origine del contenzioso tributario

Nel Giugno 2010 l’Agenzia Entrate notifica a Domenico Dolce e Stefano Gabbana due avvisi di accertamento riguardanti l’anno 2004, nei quali si richiedono maggiori imposte per 416,9 milioni di euro ciascuno per “altri redditi” (di cui 193,3 milioni per maggior Irpef ed addizionali e 193,4 milioni per sanzioni amministrative), con riguardo ad una duplice contestazione.

Come si è descritto in precedenza la compravendita dei marchi era avvenuta per 360 milioni di euro da corrisondersi in sette anni. *«Nel frattempo Dolce & Gabbana S.R.L. avrebbe pagato alla società lussemburghese, titolare dei marchi, royalties variabili dal 3 all’8 % dei ricavi, ma con un minimo garantito che avrebbe consentito a Gado d’incassare 900 milioni di euro in dodici anni. Inoltre detta operazione, naturalmente*

⁷⁷ Cass. Pen., 30 ottobre 2015, n. 43809.

⁷⁸ FAIETA A., *Dolce e Gabbana assolti dalla Cassazione “Non c’è stata evasione fiscale degli stilisti”*, in *L’Espresso*, 24 ottobre 2014.

sempre secondo l'Agencia delle Entrate, avrebbe consentito un notevole risparmio fiscale al Gruppo, giacché le royalties sarebbero state tassate solamente al 4% in virtù di specifico accordo internazionale con le autorità lussemburghese, anziché al 43% qualora tassati in capo ai due stilisti. Per dette ragioni l'Agencia delle Entrate contestava il valore di cessione del marchio, rideterminato, inizialmente, a 1,19 miliardi e poi rivisto nel novembre 2011 dalla CTP di Milano a 730 milioni di euro»⁷⁹.

A questo primo motivo d'accusa, che ha portato le richieste di maggior irpef nei confronti dei soci, di cui si è scritto in precedenza, si aggiunge a quello connesso all'esterovestizione della stessa Gado, secondo l'Agencia artificiosamente creata senza valide ragioni economiche sottostanti ed in effetti residente in Italia. La riqualificazione nel nostro Paese della società lussemburghese avrebbe dovuto portare, secondo l'Amministrazione Finanziaria, ad un maggior imponibile Ires pari a 133 milioni per le annualità d'imposta 2004 e 2005.

Pur non volendo approfondire la duplice questione tributaria, a noi utile solo in quanto causa del parallelo sviluppo penale, attinente i reati di infedele ed omessa dichiarazione di nostro interesse, ci si limita a precisare come gli stilisti soccomberono, su questo fronte, tanto di fronte alla Commissione Tributaria Provinciale che di fronte a quella Regionale, ricorrendo poi anche in Cassazione. L'assoluzione dall'accusa di evasione fiscale, intervenuta con la celebre sentenza penale n. 43809 del 2015, della

⁷⁹ MINCUZZI A., *Dolce e Gabbana, il doppio contenzioso tributario sfiora i 500 milioni*, in *Il sole 24 ore*, 30 aprile 2014.

quale si tratterà diffusamente in seguito⁸⁰, potrebbe però incidere sull'esito del doppio caso fiscale, ribaltandone parimenti la pronuncia.

6. Il contenzioso penale e la prima pronuncia di Cassazione

Volendo distinguere il doppio percorso giudiziario, con l'intento di approfondire la questione penale, si ripercorrono i punti essenziali della vicenda legata all'accusa di esterovestizione:

Il 15 ottobre 2010 le indagini svolte dalla procura di Milano su Domenico Dolce, Stefano Gabbana e gli amministratori del gruppo (Alfonso Dolce, Giuseppe Emanuele Cristiano Minoni, Luciano Patelli e Cristiana Ruella) si concludono. Ad essi vengono imputati i reati di truffa aggravata ai danni dello Stato e di dichiarazione infedele dei redditi. La procura ipotizza che la creazione della società lussemburghese proprietaria dei marchi, la Gado S.a.r.l., sia avvenuta con il solo scopo di evadere le imposte e di godere di una tassazione più agevolata; si ritiene infatti che la Gado sia di fatto amministrata e gestita in Italia e che in Lussemburgo vi abbia solo la sede fisica.

Il mese successivo è richiesto dal PM milanese Dott.ssa Laura Pedio il rinvio a giudizio.

«Nell'aprile 2011 gli imputati, accusati di truffa aggravata ai danni dello Stato e di dichiarazione infedele, vengono assolti dal Gup di Milano, Simone Luerti, "perché il fatto non sussiste"»⁸¹. Il gup sostiene, infatti, che non vi sia intendo evasivo nella

⁸⁰ Si rinvia al capitolo quarto.

⁸¹ BRONZO E., *Dolce e Gabbana, l'assoluzione dopo sette anni di liti*, in *Il Sole 24 ore*, 21 ottobre 2014.

fondazione di Gado e che l'obiettivo di *“contenere il più possibile l'onere fiscale conseguente alla riorganizzazione, motivi apertamente la scelta del Lussemburgo, quale Paese di residenza della società holding con i seguenti fattori:*

- *vocazione internazionale del Paese che favorisce l'attrazione d'investitori internazionali più di quanto non faccia l'Italia;*

- *esistenza di una normativa volta ad attrarre investimenti esteri, cui si accompagna un atteggiamento collaborativo dell'amministrazione statale;*

- *il regime fiscale tra i più interessanti d'Europa...⁸².*

Il gup inoltre sostiene che il fatto possa come configurarsi come elusione e non evasione fiscale e che la rilevabilità penale tributaria dell'elusione sia tutta da verificare.

Il pm impugna detta sentenza in Cassazione a maggio.

A seguito dell'impugnazione della sentenza del gup di Milano, la Cassazione con sentenza n. 7739/12, nel novembre 2011, annulla il proscioglimento di Stefano Dolce, Domenico e Gabbana e dei cinque amministratori coinvolti ritenendo che, l'atto elusivo possa assumere rilevanza penale.

L'importanza della prima pronuncia di Cassazione penale sulla vicenda⁸³, sta proprio nell'essere totalmente in contrapposizione sia con le statuizioni di pari rango che

⁸² Tribunale di Milano Ufficio del Giudice per le indagini preliminari, 1 aprile 2011.

⁸³ Cass. Pen., 28 febbraio 2012, n. 7739.

l'hanno preceduta, ovvero la Sentenza "Halifax"⁸⁴ (C-255/02 2006) e "Centros" (C-212/97)⁸⁵, che con quella di assoluzione definitiva, datata 24 ottobre 2015.

Detta sentenza sancì, per la prima volta ed in riferimento al caso dei due stilisti, come la condotta elusiva potesse configurare un'ipotesi di reato, ove naturalmente fossero raggiunte le soglie di punibilità minima e si fosse riscontrato l'elemento psicologico, costituito dal fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Prima di meglio delineare alcuni aspetti di enorme impatto di questa sentenza, è doveroso precisare tre aspetti chiave per il prosieguo della trattazione, ovvero i concetti di elusione d'imposta, abuso del diritto ed evasione d'imposta, rinviando l'analisi dei reati che vi si legano al capitolo successivo.

7. Elusione fiscale, abuso del diritto ed evasione

Secondo la Cassazione civile, in materia tributaria, *«il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, sebbene non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio di imposta, in assenza di ragioni economiche*

⁸⁴Corte di Giustizia dell'UE, 21 febbraio 2006, proc. C-255/02: *«...la contestazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco bensì semplicemente ad un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni...».*

⁸⁵Corte di Giustizia dell'UE, 9 marzo 1999, proc. C-212/97: è contro la libertà di stabilimento il fatto che uno Stato possa impedire la registrazione di una società straniera.

apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici»⁸⁶.

La volontà di riesaminare e migliorare le disposizioni antielusive nell'intento di semplificare l'impianto normativo e di opporsi alle «nuove strutture di pianificazione fiscale aggressiva in grado di incidere negativamente sul gettito fiscale nazionale e sul funzionamento del mercato interno», ha portato il legislatore nazionale ad allinearsi ai principi comunitari e ad introdurre nell'ordinamento fiscale una «clausola antiabuso di carattere generale all'art. 10-bis della L. 212/2000⁸⁷ (Disposizioni in materia di statuto

⁸⁶ Cass. Civ., sez. tributaria, 11 maggio 2012, n. 7393.

⁸⁷ Art. 10-bis della L. 212/2000: "1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

2. Ai fini del comma 1 si considerano:

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;

b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

5. Il contribuente può proporre interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto.

6. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.

dei diritti del contribuente) con efficacia a decorrere dal giorno 1 ottobre 2015»⁸⁸. Tale clausola antiabuso ha abrogato la norma antielusiva contenuta nell'art. 37-bis del DPR n. 600/1973⁸⁹. In base al citato art. 10-bis l'abuso del diritto si configura nel momento

7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

8. Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.

9. L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3.

10. In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e, successive modificazioni, e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

11. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

12. In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.

13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie."

⁸⁸ In tal senso FIUMANO' R., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: tratti essenziali dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale*, in www.diritto.it, 2017.

⁸⁹ Art. 37-bis del DPR n.600/1973: "1. 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.

2. 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.

3. 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:

a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;

b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;

c) cessioni di crediti;

d) cessioni di eccedenze d'imposta;

e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società;

f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi;

f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea;

f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

4. L'avviso di accertamento e' emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.

5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle

in cui vengono poste in essere delle “operazioni prive di sostanza economica” che non vanno a violare le norme ma che hanno come solo obiettivo l’ottenimento di benefici fiscali immeritati a favore di chi le ha volutamente e a tale scopo poste in essere.

La norma, al comma due, stabilisce infatti che sono: *“operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali”* e definisce i vantaggi fiscali indebiti come: *“i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario”*.

La differenza tra elusione ed evasione fiscale sta proprio nel fatto di non violare una norma ma nell’aggirarla, abusando del diritto per ottenere il medesimo effetto, ovvero un vantaggio fiscale immeritato.

In particolare, secondo il dizionario di economia e finanza: *«l’elusione fiscale consiste nella capacità di sottrarsi, in modo lecito ma spregiudicato, al pagamento di imposte,*

sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

7. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall’amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l’accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all’amministrazione, che provvede nei limiti dell’imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d’imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall’ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l’operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell’articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988 n. 400, sono disciplinate le modalità per l’applicazione del presente comma”.

tasse e contributi. In particolare, per elusione fiscale. si intende l'uso sleale di istituti giuridici, designati per finalità diverse, allo scopo di ridurre il proprio carico fiscale con mezzi che non sono perseguibili penalmente o civilmente: perciò è anche chiamata evasione legale. Con l'elusione fiscale il contribuente si sottrae all'obbligo del pagamento dell'imposta in modo legittimo, muta le sue scelte economiche, anche in maniera puramente formale, per ridurre l'onere tributario»⁹⁰.

L'evasione, invece, sempre secondo il dizionario di economia e finanza, consiste in un «comportamento illegittimo con cui il contribuente mira a contrastare il prelievo tributario. Al pari dell'elusione fiscale, determina la riduzione del carico fiscale, ma se ne differenzia sul piano delle modalità di attuazione. Nel caso dell'evasione, infatti, la riduzione del prelievo si ottiene mediante una diretta e immeditata violazione di norme tributarie, attraverso la rappresentazione esterna di una situazione di fatto non corrispondente alla realtà o una non corretta qualificazione giuridica della situazione medesima (per es., occultando proventi imponibili, o deducendo costi inesistenti). L'evasione è contrastata dal legislatore con la previsione di specifiche fattispecie sanzionatorie, tributarie, amministrative e penali, nonché attraverso la predisposizione di una efficace disciplina dei controlli amministrativi»⁹¹.

Tornando al caso "Dolce e Gabbana", il giudice per le indagini preliminari Dr. Simone Luerti aveva, tra le varie motivazioni, assolto gli imputati coinvolti nel processo anche perché riteneva che la creazione di Gado e la cessione dei marchi potesse configurarsi come un'operazione di elusione fiscale e non di evasione, ritenendo che la rilevabilità

⁹⁰ In tal senso www.treccani.it- dizionario di economia e finanza, 2012, voce elusione fiscale.

⁹¹ Vd. www.treccani.it- dizionario di economia e finanza, 2012, voce evasione fiscale.

penale dell'elusione fosse dubbia.

La Cassazione nel novembre 2011, dopo l'impugnazione di detta pronuncia da parte del pm, con la sentenza n. 7739/12 annulla il proscioglimento degli stilisti e degli altri soggetti coinvolti ritenendo, al contrario, che l'elusione possa configurare un reato penale. Esclusa la configurabilità del delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640 comma 2 del codice penale⁹²), la Suprema Corte dichiara l'esigenza di accertare se le condotte poste in essere siano riconducibili ad una delle fattispecie di delitto previste dal d.lgs. n. 74 del 2000⁹³.

La Cassazione ritiene che mediante condotte elusive possano ipotizzarsi i reati di dichiarazione infedele, art. ex art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000⁹⁴ e di omessa dichiarazione, art. ex art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000⁹⁵.

⁹² Art. 640 cod. Pen: «*Chiunque, con artifici o raggiri, inducendo taluno in errore, procura a sé o ad altri un ingiusto profitto con altrui danno, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa da euro 51 a euro 1.032 [c.p. 29]. La pena è della reclusione da uno a cinque anni e della multa da euro 309 a euro 1.549 [c.p. 29, 63]:* 1. se il fatto è commesso a danno dello Stato o di un altro ente pubblico o col pretesto di far esonerare taluno dal servizio militare; 2. se il fatto è commesso ingenerando nella persona offesa il timore di un pericolo immaginario o l'erroneo convincimento di dovere eseguire un ordine dell'autorità [c.p. 649, 661; c.p.m.p. 162]; 2-bis. se il fatto è commesso in presenza della circostanza di cui all'articolo 61, numero 5).

Il delitto è punibile a querela della persona offesa, salvo che ricorra taluna delle circostanze previste dal capoverso precedente o un'altra circostanza aggravante».

⁹³ CORRADO L. R., *La rilevanza penale delle condotte elusive*, 2012, Giuffrè, Milano, pag. 367.

⁹⁴ Art. 4. D.lgs. n. 74/2000: «1. *Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centocinquantamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli*

La Corte ha ritenuto non configurabile il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato e ha richiamato a tal proposito altri precedenti, tra i quali il famoso precedente delle sezioni unite, il n. 1235 del 28 ottobre 2010 che individua un rapporto di specialità tra le fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale⁹⁶.

Nella sentenza viene, infatti, ribadito che il sistema penale tributario italiano è connotato da un criterio di specialità; quando sussiste la medesima fattispecie che soddisfa sia il reato generale di truffa sia in sostanza quello specifico di frode fiscale prevale la norma speciale sulla norma generale. La Corte però aggiunge che *«il sistema penale tributario è un sistema chiuso ed autosufficiente, all'interno del quale si esauriscono tutti i profili degli interventi repressivi dettando le sanzioni penali*

elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni.

1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)».

⁹⁵ Art. 5. D.lgs. n. 74/2000: *« 1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila. 1-bis. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.*

2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto».

⁹⁶Nel caso delle sezioni unite gli articoli coinvolti erano l'art. 2 e l'art.8 del D. Lgs. 74 del 2000.

necessarie a reprimere le condotte lesive o potenzialmente lesive dell'interesse erariale alla corretta percezione delle entrate fiscali »⁹⁷.

Perciò il sistema penale tributario è un sistema chiuso quando la fattispecie di reato ipotizzata è volta ad evitare un'evasione fiscale, ma se la finalità del comportamento contestato è ulteriore, le fattispecie possono addirittura concorrere.

Inoltre, come anticipato in precedenza, la Corte di Cassazione, si è chiesta se una condotta elusiva potesse essere rilevante penalmente e ripercorre una serie di norme, prima l'art. 10 della Legge 29 dicembre 1990, n.408⁹⁸ per poi arrivare all'art.37 bis del DPR 600/73⁹⁹. L'art. 37-bis, fondamentalmente, stabilisce che un'operazione elusiva debba essere caratterizzata da tre requisiti fondamentali:

⁹⁷ Cass. Pen., 13 novembre 2012, n. 7739.

⁹⁸ Art. 10 L. 408/1990: *«E' consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere ai fini fiscali la parte di costo delle partecipazioni sociali sostenute e comunque i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta. 2. Le imposte corrispondenti agli imponibili accertati dagli uffici in applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 ed i relativi interessi sono iscritti a ruolo a titolo provvisorio ai sensi e nella misura prevista dal secondo comma dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo le decisioni della commissione tributaria di primo grado ovvero decorso un anno dalla presentazione del ricorso se alla scadenza di tale termine la commissione non ha ancora emesso la propria decisione. 3. Le disposizioni del presente articolo non si applicano alle operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale deliberate da tutti i soggetti interessati entro il 30 ottobre 1990».*

⁹⁹ Art. 37 bis del DPR 600/73: *«1. Sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare, anche mediante abuso del diritto e pur se non venga violata alcuna specifica disposizione di legge, obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere, riduzioni di imposte, rimborsi o risparmi, altrimenti indebiti. Costituisce abuso del diritto l'utilizzo distorto o artificioso di una o più disposizioni di legge, precipuamente finalizzato ad ottenere vantaggi fiscali illegittimi o, comunque, contrari alle finalità perseguite dalla normativa tributaria.*

1. l'operazione posta in essere deve essere priva di valide ragioni economiche;

1-bis. E' fatta salva la facoltà per il contribuente di scegliere le forme giuridiche negoziali o i modelli organizzativi che comportino l'applicazione del regime di imposizione più favorevole.

2. 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 o aggirate anche mediante abuso del diritto, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione. E', in ogni caso, preclusa l'applicazione di qualsivoglia sanzione, anche penale.

3. Fermo restando quanto disposto nei precedenti commi, sono fatti salvi gli effetti delle operazioni richiamate all'art. 7-bis, comma 1, del D.L. 9 settembre 1992, n. 372, convertito dalla Legge 5 novembre 1992, n. 429, poste in essere prima dell'entrata in vigore di tale norma, e delle operazioni diverse da quelle indicate nel testo del terzo comma del presente articolo. 4. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.

5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle circostanze di fatto per le quali si ritiene applicabile il disposto del comma 1, tenuto conto delle giustificazioni fornite dal contribuente; le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'art. 68 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

7. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all'amministrazione, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti

elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinate le modalità per l'applicazione del presente comma».

2. deve essere volta a conseguire un indebito risparmio d'imposta;
3. deve farlo mediante l'aggiramento di norme o divieti.

La Corte di Cassazione riprende la sentenza Halifax¹⁰⁰, la quale ha esteso il divieto dell'abuso del diritto a tutte le operazioni, e non solo alle fattispecie previste dall'art. 37 bis del DPR 600/73 (fusioni, scissioni, conferimenti, trasformazioni societarie ecc.).

La medesima sentenza, però, stabilisce che *«la contestazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco...»*. La Corte di Giustizia, quindi, allarga le fattispecie di divieto all'abuso del diritto ma il comportamento elusivo può, secondo la Corte, dar luogo solo a sanzioni perché manca una fattispecie chiara, univoca e sanzionatoria in tal senso.

La Cassazione, dopo il proscioglimento degli imputati da parte del Gup di Milano, si pone anche il problema opposto ovvero: se il decreto legislativo 74 del 2000, all'art.16¹⁰¹, prevede espressamente un esimente dal reato qualora ci si sia adeguati a pareri espressi in sede di interpello preventivo¹⁰² vuol dire quantomeno che l'elusione può dar luogo a reato? I giudici della Cassazione ragionano al contrario e sostengono che se l'art. 16 del d.lgs. 74 del 2000 prevede che l'essersi conformati al parere del

¹⁰⁰ Sent. Della Corte, 21 febbraio 2006, proc. C-255/02, cit.

¹⁰¹ Art. 16 D.lgs. 74 del 2000: *«Non da' luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'articolo 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si e' uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si e' formato il silenzio-assenso»*.

¹⁰² Il contribuente può richiedere un parere preventivo al Ministero delle Finanze o del Comitato Consuntivo su una condotta che potrebbe essere sospetta di elusione; se questi dichiarano che non vi ricorre e la medesima condotta viene, in un successivo momento, contestata, non si configurerà mai reato.

Ministero delle Finanze riguardo a possibili condotte elusive esime dal reato, allora è possibile che l'elusione dia luogo ad un reato penale altrimenti il dispositivo dell'art. 16 non avrebbe ragione d'esistere. La Cassazione ritiene quindi, in tale sentenza, che l'elusione non sia estranea completamente alla sanzionabilità penale, ma il reato deve nascere da un'evasione che a sua volta nasce dalla violazione di una norma che sia sufficientemente determinata e tassativa (Principio di tassatività). Di fatto, sembra escludere la rilevanza penale *tout court* dell'abuso del diritto ma reputa, invece, che questo possa sfociare in un reato penale qualora venga ricondotto a norme specifiche quale per esempio l'art. 37 bis del DPR 600/73¹⁰³.

8. Il primo grado di giudizio

A seguito dell'annullamento del proscioglimento degli stilisti e degli amministratori di Gado, con la sentenza della Cassazione Penale n. 7739 del 2012, il giudice Antonella Brambilla con sentenza datata 19 giugno 2013 ha condannato in primo grado i due stilisti del noto marchio di moda italiano e il loro commercialista Luciano Patelli ad un anno e otto mesi di reclusione (a fronte dei due anni e sei mesi richiesti dai pm), con la sospensione condizionale della pena, per la presunta evasione fiscale di duecento milioni di euro. Ha, invece, inflitto la pena di un anno e quattro mesi ai manager Alfonso Dolce, Giuseppe Minoni e Cristina Ruella e assolto Antoine Noella.

¹⁰³ Cass. Pen, 13 novembre 2012, n. 7739: «...non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge, tenuto conto che il sistema tributario assume carattere precettivo delle specifiche disposizioni antielusive...».

Nella pronuncia, il giudice dopo aver analizzato i fatti, ha ritenuto colpevoli gli imputati del reato di omessa dichiarazione, ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, ma "non sussiste", invece, il reato di dichiarazione infedele ex art. 4.

Il tribunale di primo grado ha scorto nell'operazione di cessione dei marchi alla società lussemburghese neo costituita Gado S.a.r.l., l'intento evasivo, ritenendo la società esterovestita.

«La condotta di esterovestizione – aveva scritto il giudice nelle motivazioni della sentenza – si è tradotta nella costituzione di una società solo apparentemente allocata in Lussemburgo e non dotata di alcuna struttura amministrativa gestionale, contabile e idonea a legittimare il dubbio circa la disciplina impositiva applicabile»:

Secondo il tribunale «la stessa costituzione di Gado» non poteva ritenersi che «finalizzata a trasferire in Lussemburgo il reddito derivante dalle royalties»¹⁰⁴.

Dolce e Gabbana, facendo riferimento alla provvisionale di cinquecentomila euro da corrispondere all'Agenzia delle Entrate, avevano, inoltre, colpevolizzato il Fisco di richiedere il versamento di imposte superiori alle entrate; al tal riguardo il giudice ha scritto: *«il danno può ritenersi in verità limitato al danno morale 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»¹⁰⁵.*

¹⁰⁴ MINCUZZI A., *Dolce e Gabbana: Il procuratore di Milano chiede l'assoluzione dall'accusa di evasione fiscale*, in *Il Sole 24 ore*, 25 marzo 2014.

¹⁰⁵ Tribunale di Milano, Sez. II pen., 19 giugno 2013.

Indignati dalla sentenza e da un'affermazione dell'assessore al Commercio di Milano (*"niente spazi comunali a chi è stato condannato per evasione fiscale"*), nel luglio 2013, gli stilisti hanno deciso di chiudere i negozi del capoluogo lombardo per tre giorni in segno di protesta.

9. Il secondo grado di giudizio penale, appello

Anche in secondo grado di giudizio penale, la condanna per il reato di omessa dichiarazione a carico dei due stilisti è stata confermata; la pena, però è stata ridotta ad un anno e sei mesi di reclusione a fronte dell'anno e otto mesi stabilito nella sentenza di primo grado. *«I giudici della Corte di Appello hanno dunque ritenuto fondata l'accusa della procura di Milano, nonostante anche il procuratore generale Gaetano Santamaria avesse chiesto l'assoluzione "perché il fatto non sussiste"; il pg di Milano aveva fatto a pezzi la ricostruzione della procura e della Guardia di Finanza fatta propria dal tribunale di primo grado sostenendo che "l'ottimizzazione del regime fiscale è lecita" e che le giustificazioni portate dai testimoni nel dibattimento di primo grado sono state ottime, complete e non fantasiose»¹⁰⁶.*

A seguito dell'emanazione della sentenza gli avvocati dei due stilisti decidono di ricorrere in Cassazione.

¹⁰⁶ MINCUZZI A., *Dolce e Gabbana condannati per evasione fiscale a 1 anno e 6 mesi*, in *Il Sole 24 ore*, 30 aprile 2014.

10. L'assoluzione con la sentenza n. 43809 del 2015

Con la sentenza numero 43809 la Cassazione penale assolve definitivamente gli stilisti Dolce e Gabbana. La Corte, dopo aver ripreso il tema della stabile organizzazione, già ampiamente discusso nelle sentenze precedenti, sostiene che l'abuso del diritto possa sussistere solo nel momento in cui siamo dinanzi a *“strutture giuridiche prive di sostanza economica”* ossia *“costruzioni di puro artificio volte ad abusare indebitamente a fini fiscali del diritto di libertà di stabilimento”*¹⁰⁷. *«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 vantaggiosa legislazione fiscale (ma anche contributiva, previdenziale), lo è se è ottenuto tramite situazioni non aderenti alla realtà, di puro artificio che rendono conseguentemente indebito il vantaggio fiscale»*¹⁰⁸. La Suprema Corte afferma che la creazione delle due società lussemburghesi e la cessione dei marchi da parte degli stilisti fossero caratterizzate da *“valide ragioni sottostanti di riorganizzazione aziendale”* e che non si potesse intravedere nessun artificio volto a ottenere indebiti risparmi d'imposta. Di conseguenza, mancando l'attività artificiosa, per la Cassazione, l'abuso del diritto e l'elusione non possono verificarsi.

«Per quanto attiene al reato di omessa dichiarazione ex art. 5 D.lgs n. 74 del 2000¹⁰⁹, la sentenza sancisce che il reato deve essere connotato da dolo specifico per il quale

¹⁰⁷ Cass. Pen., 30 ottobre 2015, n.43809.

¹⁰⁸ Sempre Cass. Pen., 30 ottobre 2015, n.43809.

¹⁰⁹ Art. 5 D.lgs. n. 74 del 2000: *“1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad*

occorre dimostrare la volontà di mettere in pratica l'operazione nella consapevolezza di violare divieti di natura fiscale al precipuo fine di evadere le imposte, sottolineando che tale attività d'indagine deve eseguirsi secondo le regole del procedimento penale e non, invece, tramite le presunzioni tipiche del processo tributario»¹¹⁰.

11. I temi legati alla vicenda: le motivazioni della sentenza e le conseguenze sottese all'assoluzione

L'importanza della sentenza n. 43809 del 2015 sta proprio nelle motivazioni con le quali si è spiegata l'assoluzione dei due stilisti, basata sull'assunto per il quale, non essendovi esterovestizione di Gado, non potesse configurarsi alcun reato di omessa dichiarazione.

Ci preme in questa sede evidenziare i quattro concetti fondamentali che derivano dal dispositivo della sentenza medesima, ritenuti riferimenti imprescindibili per tutti i casi futuri attinenti operazioni di riorganizzazione societaria e, più in generale, possibili fattispecie di abuso del diritto.

I punti evidenziati a seguire, infatti, indissolubilmente legati tra loro, aprono altrettante questioni di riflessione ed approfondimento, sulle quali ci si concentrerà nel capitolo successivo, con l'idea di delineare, in maniera quanto più nitida possibile, i

euro cinquantamila.

1-bis. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto."

¹¹⁰FERRAIOLI L., *La Cassazione chiude la vicenda Dolce & Gabbana*, in www.Euroconference.it, 15 febbraio 2016.

caratteri del rapporto tra abuso del diritto (nell'esterovestizione) e reato di omessa dichiarazione:

1) L'esterovestizione può sottendere il reato di omessa dichiarazione, ma va provata. Solo ove si dimostri, infatti, che una data società sia artificiosamente creata e, di fatto residente in Italia, potrebbe scattare il reato di cui all'art. 5 del Dlgs. 74/2000, dato che la società medesima verrebbe ricollocata in Italia.

La sola sussistenza di elementi fisiologici tipici dei rapporti, quali l'eterodirezione tra controllante e controllate o la libertà del diritto di stabilimento, infatti, non sono sufficienti a dimostrare che vi sia esterovestizione, con conseguente perseguibilità per il reato di cui sopra.

2) L'esterovestizione, ove intesa come abuso del diritto, non comporta responsabilità penale (per omessa dichiarazione).

Le motivazioni della sentenza ci consentono di evidenziare il punto centrale dell'intera materia, sancendo come, anche ove la società estera non esistesse e si trattasse di un caso concreto di abuso del diritto di stabilimento e sussistesse, perciò l'esterovestizione della società, ciò non comporterebbe in automatico la responsabilità penale per chi agisce ex art. 5 del Dlgs. 74/2000.

Questo perché il reato di omessa dichiarazione è di tipo omissivo proprio, a dolo specifico ed è perciò necessario, al fine della sua configurabilità, che sia presente anche l'elemento soggettivo, ovvero l'intento di evadere l'imposta e non solo di porre in essere un'operazione elusiva. In altri termini ove si intenda l'esterovestizione come forma di abuso del diritto, sussistendo il solo dolo generico, non potrebbe mai configurarsi un illecito penale, come quello di omessa dichiarazione;

3) Abuso del diritto non equivale ad evasione.

Il dispositivo della famosa sentenza del 2015, nel sancire l'assoluzione dei due stilisti, ha dettagliatamente evidenziato come non vi fossero gli elementi tipici dell'esterovestizione, avendo il gruppo posto in essere un'operazione del tutto lecita, con finalità prettamente strategiche ed operative. Ove anche si fosse configurato, però, abuso del diritto di stabilimento, sostengono i giudici di Cassazione, ciò non sarebbe stato sufficiente a configurare il reato di omessa dichiarazione, essendo necessaria, a tal fine, l'esistenza del dolo specifico di evasione, presupposto imprescindibile dell'illecito penale. Per tale ragione diventa fondamentale individuare il discriminante tra abuso del diritto ed elusione fiscale, rispetto ad evasione, proprio per la diversità delle conseguenze sanzionatorie che ne derivano. Occorre chiedersi, in altri termini, quali siano i confini dell'abuso del diritto e cercare di tracciarli in maniera quanto più trasparente possibile, confinandoli a casi ben definiti di applicazione, per i quali saranno previste sole sanzioni amministrative;

4) La diversa funzione del sistema sanzionatorio tra illeciti amministrativi e penali:

Altra questione di indiscutibile rilevanza, evidenziata dalla sentenza n. 43809 del 2015 attiene alla diversa natura delle sanzioni penali e tributarie, ispirate da logiche di fondo ben diverse, che non si possono ignorare nell'analizzare i comportamenti posti in essere dal contribuente, al fine di classificarli rettamente.

La violazione penalmente perseguibile, si diceva, è la sola in grado di ingenerare i reati previsti dal D.lgs n. 74/2000, tra i quali è ricompreso quello di omessa dichiarazione di nostro interesse, e richiede la presenza di un intento specifico di evasione, da sanzionare al fine di rieducare i trasgressori, riabilitando l'autore dell'illecito.

Differente è invece lo scopo delle sanzioni amministrative, legate alle violazioni tributarie, che mirano al recupero del gettito fiscale, da riscuotere per conto dell'Amministrazione Finanziaria.

Al di là dei profili di legittimità attinenti l'impossibilità di essere giudicati due volte per la stessa azione (*"ne bis in idem"*), si aggiunge un altro elemento fondamentale nella descrizione del rapporto tra esterovestizione e reato di omessa dichiarazione. Nell'individuare i rapporti penalmente perseguibili, infatti, occorre tenere conto anche delle conseguenze che derivano dalla classificazione di un certo comportamento come illecito penale o tributario, giacché la finalità dei rispettivi sistemi sanzionatori è profondamente differente.

CAPITOLO QUARTO

RILEVANZA PENALE DELL'ESTEROVESTIZIONE

1. Il reato di omessa dichiarazione

Il caso Dolce e Gabbana, di cui si è ampiamente trattato nel capitolo precedente, muove da un'accusa di esterovestizione, con conseguente imputazione penale dei due noti stilisti per il reato di omessa dichiarazione ai sensi dell'art. 5 D.Lgs. 74/00.

Si riteneva in particolare che Gado Sarl, domiciliata in Lussemburgo e cessionaria dei marchi del gruppo, fosse in realtà società fittizia, che avrebbe dovuto essere ricollocata in Italia e qui adempiere agli obblighi tributari previsti, tra i quali, appunto, quello di regolare presentazione del dichiarativo.

Per tale ragione si ritiene necessario, in questa sede, approfondire le peculiarità del reato di cui all'art. 5 del D.lgs 74/2000, ragionandone su presupposti e legami con le condotte di creazione artificiosa di società estere, naturalmente alla luce di quanto emerso sul tema nella celebre sentenza di assoluzione n. 43809 del 30/10/2015.

L'art. 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000 stabilisce che: «1. *E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.*

1-bis. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto».

Quello descritto dall'art.5 del D.Lgs. 74/2000 è un reato omissivo proprio, giacché contraddistinto da precisa identificazione del reo, ovvero il soggetto che ha l'obbligo di presentare la dichiarazione fiscale, attinente redditi o iva, e connotato da dolo specifico, cioè il fine di evadere, di aggirare le imposte, non presentando volontariamente la dichiarazione annuale.

«Il delitto di omessa dichiarazione, ne deriva, ha sicuramente natura “particolarmente lesiva degli interessi erariali”, essendo infatti commesso, nella maggior parte dei casi, dal c.d. “evasore totale”, totalmente sconosciuto, dunque all'Amministrazione finanziaria»¹¹¹.

L'art.5 è stato oggetto di modifiche nel 2015, attraverso il D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, di riforma dei reati tributari, tramite il quale sono stati apportati rilevanti cambiamenti in riferimento a contenuto della pena e a soglia di punibilità. Le modifiche, riguardano, nello specifico:

¹¹¹ In tal senso GENNAI S., TRAVERSI A., *I delitti tributari*, Giuffrè Editore, Milano, pag. 94.

- l'innalzamento della soglia di punibilità da 30.000 euro di imposta evasa a 50.000;
- l'inasprimento della pena: la precedente reclusione da un anno a tre anni è stata anch'essa innalzata, infatti da un anno e sei mesi a quattro anni¹¹².

Si deduce dall'inasprimento della pena quanto il reato abbia assunto rilevanza, a seguito della suddetta riforma del 2015, sebbene sia ancora considerato meno grave rispetto ad altri reati come, ad esempio, quello di presentazione dichiarazioni fraudolente attraverso l'utilizzo di documenti falsi (art. 2¹¹³ e art. 3¹¹⁴ del D. Lgs. n. 74 del 2000).

¹¹² In tal senso AMBROSI L., MECCA S., *Omessa presentazione- la punibilità è meno estesa ma le sanzioni sono più severe*, in *I focus del Sole 24 ore*, 14 ottobre 2015.

¹¹³ Art.2- Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: «1. *E'punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti,indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi*».

¹¹⁴ Art.3- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici: “1. *Fuori dai casi previsti dall'articolo2,e'punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:*

a)l' imposta evasa e' superiore ,con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi,e'superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, e' superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, e' superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

Il legislatore, a tal proposito, ha scelto di punire più pesantemente chi pone in essere un comportamento fraudolento, rispetto a chi tiene un comportamento omissivo, ritenendo che sia più agile scoprire un'omissione rispetto a un comportamento fraudolento. Il presupposto, in altri termini, è che l'intento fraudolento sia connotato da maggior gravità, rispetto a quello omissivo.

Precisato detto aspetto gerarchico attinente i reati attinenti le dichiarazioni, si rivolge l'attenzione al comma 2 del presente articolo, contenente una precisazione importante, valevole ai soli fini penali e non tributari: la dichiarazione si considera presentata anche se ciò avviene tardivamente, purché entro novanta giorni dalla scadenza del termine previsto e addirittura anche se non sottoscritta o presentata su modello è difforme¹¹⁵ da quello prescritto¹¹⁶.

Più interessante è il riferimento ai novanta giorni, la dichiarazione presentata entro tale termine, non è considerata omessa ai fini penali, prevedendo quindi una sorta di possibilità di ravvedimento tempestivo da parte del contribuente, che può metterlo al riparo dalla perseguibilità penale.

Il tema però, come si è detto in precedenza, è di nostro interesse nella sua accezione piena ed assoluta, contestato in presenza del fenomeno di esterovestizione; la società

2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali».

¹¹⁵ Al giorno d'oggi il riferimento ai modelli difformi e alla sottoscrizione ha perso di importanza perché le dichiarazioni si inviano quasi esclusivamente per via telematica.

¹¹⁶ Art. 5, co. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000.

in realtà inesistente, artificiosamente localizzata all'estero, al solo fine di beneficiare di una migliore imposizione fiscale, dovrà essere riqualificata in Italia, quivi presentando dichiarazione dei redditi al fine del pagamento delle imposte richieste.

Si richiama ora, al fine di meglio spiegare il collegamento tra esterovestizione e reato di omessa dichiarazione, quanto dispone l'art.73, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986 in merito alla residenza: *«si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato»*. Sede legale, sede dell'amministrazione e oggetto principale devono sussistere alternativamente e devono rapportarsi con il requisito temporale: tali collegamenti con il territorio dello Stato devono, infatti, riguardare la maggior parte del periodo d'imposta¹¹⁷.

L'aspetto fondamentale, per svelare le società fittiziamente create, sta nel verificare da dove la società sia effettivamente amministrata e gestita; cioè dove vengano assunte le decisioni strategiche, gestionali e operative. Elementi sintomatici di detti impulsi decisionali, potrebbero essere, ad esempio, i luoghi dove si riuniscono il consiglio di amministrazione, le assemblee societarie, oppure dove si svolgono le trattative commerciali.

Occorre ragionare, quindi, sulla possibilità che le condotte dei soggetti esterovestiti ingenerino il presupposto soggettivo proprio del reato di omessa dichiarazione che, come precisato, è elemento soggettivo specifico, contraddistinto dalla tipicità necessaria dell'illecito penale.

¹¹⁷ GAMBOGI G., *La riforma dei reati tributari*, 2016, Giuffrè Editore, Milano, pag. 120.

E' importante ricordare che società esterovestita non è uguale a società finta; la società esterovestita è nella maggior parte dei casi un'azienda vera e propria, strutturata, con impianti, dipendenti, ma dal momento che viene diretta dall'Italia è considerata fiscalmente residente nel nostro Paese.

Ribaditi gli elementi essenziali della cosiddetta esterovestizione, è possibile, ora, riflettere sulla corretta qualificazione di detto fenomeno, tra elusione, abuso del diritto ed evasione. Questa classificazione, sulla quale si è pronunciata in maniera rivoluzionaria la Cassazione con l'assoluzione penale di Dolce e Gabbana, è fondamentale, in particolare, per la perseguibilità penale dei comportamenti elusivi, di fatto equiparati a quelli di abuso del diritto con il nuovo articolo 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente.

2. La rilevanza penale dell'elusione fiscale

Trattato del reato di omessa dichiarazione, prima conseguenza dell'esterovestizione e motivo d'accusa nel caso Dolce & Gabbana, si passa a descrivere l'importanza della sentenza di assoluzione rispetto alla depenalizzazione dell'elusione fiscale.

Infatti, l'impianto accusatorio dell'Amministrazione finanziaria, nel noto caso dei due stilisti, si basava sull'aver riscontrato, con specifico riferimento alla Gado S.a.r.l., un disegno elusivo volto a creare realtà artificiosa, da ricondurre in Italia ed assoggettare agli obblighi tributari ivi previsti tra i quali, appunto, quello di presentare la dichiarazione dei redditi.

Il presupposto per l'applicazione dell'art.5, ex D. Lgs. n. 74/2000, in altri termini, stava nell'elusione, così come intesa dagli articoli 37 comma 3 e 37 bis ex D.p.r. 600/1973 e non nell'intento evasivo, della cui specificità si è detto in precedenza. Di fatto il dispositivo di Cassazione, oltre ad evidenziare come la società lussemburghese fosse realmente esistente e non si potesse perciò parlare di abuso del diritto di stabilimento, affermò come, anche ove si fosse dimostrata la condotta elusiva, questa non sarebbe stata sufficiente ad ingenerare il presupposto tipico della legislazione penale.

La sentenza in commento ha enorme importanza poiché spartiacque rispetto alla rilevanza penale dell'abuso di diritto, di fatto parificato all'elusione nel nuovo articolo 10 bis, di cui al D.lgs 128/2015, sancendo come le condotte abusive od elusive, appunto, sarebbero penalmente irrilevanti, giacché *«dirette a realizzare un vantaggio economico, ma nel rispetto formale della normativa di cui al D.lgs 74/2000»* (irrilevanza penale dell'elusione fiscale).

Si ritiene perciò imprescindibile, proprio alla luce dello strettissimo legame con la materia, descrivere in che modo il caso Dolce e Gabbana anticipi il nuovo concetto di abuso del diritto, chiarendone al contempo i fondamenti dello sviluppo antecedente e successivo alla riforma del diritto tributario, sempre dando priorità ai profili penali della materia.

3. L'abuso del diritto ante riforma

La significatività della sentenza di Cassazione, che ha sancito l'assoluzione, sul fronte penale dei due stilisti italiani, sta nel fatto di aver ribaltato completamente gli

orientamenti sino a quel momento esistenti in tema di elusione fiscale, anticipando, sul punto, il contenuto che sarebbe poi stato riportato nel nuovo articolo 10 bis.

Si ritiene fondamentale, per tale ragione, descrivere anzitutto quale fosse il contesto normativo all'interno del quale si sono mossi i giudici di legittimità, la cui pronuncia anticipò, seppur per pochi mesi il decreto legislativo 15/2015 di riforma dei reati tributari contenente, per l'appunto, la nuova nozione di abuso del diritto, di cui all'articolo testè citato nello Statuto del contribuente¹¹⁸.

Venendo alle posizioni di dottrina e giurisprudenza ante riforma, si precisa come queste si fondassero sulla norma generale- oggi abrogata- contenuta nell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973, nonché sul D.Lgs. n. 74/2000 e sui principi costituzionali.

«In particolare, vi era, da un lato la posizione di parte della dottrina, la quale sosteneva come le condotte elusive non costituissero fattispecie penalmente rilevanti, essendo il diritto tributario ed il diritto penale assistiti da garanzie costituzionali, ovvero la riserva di legge¹¹⁹ ed il principio di stretta legalità¹²⁰, limiti invalicabili, in quanto disposizioni

¹¹⁸ Legge 212/2000.

¹¹⁹ Art. 25 Cost.: «Nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge. Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso. Nessuno può essere sottoposto a misure di sicurezza se non nei casi previsti dalla legge».

¹²⁰ Sancito dall'art. 1 del Cod. Pen.: «Nessuno può essere punito per un fatto che non sia espressamente previsto come reato dalla legge, né con pene che non siano da essa stabilite», ed è esteso dall'art. 199 c.p. : «Nessuno può essere sottoposto a misure di sicurezza che non siano espressamente stabilite dalla legge e fuori dei casi dalla legge stessa previsti». Viene quindi elevato a principio penale di rango costituzionale dall'Art. 25 della Carta Fondamentale».

poste a tutela di diritti assoluti del contribuente»¹²¹. Alla luce di detto assunto, questo orientamento riteneva come non vi potesse essere un collegamento tra condotte elusive e fattispecie penali di cui agli artt. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) del D.Lgs. 74/2000, giacché caratterizzate da dolo specifico di evasione nell'utilizzo di mezzi fraudolenti. Meno evidente è però, ad una prima analisi, la tipicità dell'elemento soggettivo nei reati di dichiarazione infedele ex art. 4 e di omessa di dichiarazione ex art. 5.

Con particolare riguardo al reato di dichiarazione infedele, ex art. 4 del D.lgs 2000, è stato rilevato come nelle condotte elusive manchi il dolo specifico di evasione proprio dell'articolo medesimo, perché incompatibile con il *«fine di aggirare obblighi divieti previsti dall'ordinamento tributario e di conseguire riduzioni o rimborsi altrimenti non conseguibili»*, che contraddistingue la definizione di elusione secondo l'art.37 bis¹²².

«Ai fini della condanna penale, infatti, è necessario, da punto di vista oggettivo, dimostrare la sussistenza di taluni presupposti: la natura dell'operazione, l'assenza di valide ragioni economiche, l'aggiramento di obblighi e/o divieti previsti dall'ordinamento tributario, il conseguimento di riduzione di imposte altrimenti indebiti»¹²³. Inoltre, secondo tale impostazione dottrinale, l'irrilevanza penale

¹²¹ PANSANARDI I., VILLANI M., *Il nuovo abuso del diritto tributario*, in www.altalex.it, 28 luglio 2016.

¹²² Sempre PANSANARDI I., VILLANI M., *Il nuovo abuso del diritto tributario*, cit. pag.4.

¹²³ VASSALLO M., *Abuso del Diritto, omessa dichiarazione, dolo di elusione, dolo di evasione*, in www.altalex.it, 18 dicembre 2015.

dell'elusione deriva, in prima battuta, dall'inconciliabilità con l'art. 25 della Carta Costituzionale, che sancisce il principio di tassatività nelle norme penali.

Parte della giurisprudenza, invece, compresa la Cassazione Penale nella sentenza n. 7739 del 13 novembre 2012, con la prima pronuncia del giudice di legittimità sul caso Dolce e Gabbana, ragionava a ritroso sulla disposizione contenuta nell'art. 16 del D.Lgs. 74 del 2000, per sostenere la perseguibilità penale dell'elusione fiscale. Detto articolo, nello specifico, afferma «*Non dà luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'articolo 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413¹²⁴, si è uniformato ai pareri del Ministero delle*

¹²⁴ Art. 21, L. n. 313 del 30 dicembre 1991- interpello dell' Amministrazione Finanziaria da parte dei contribuenti: «1. E' istituito, alle dirette dipendenze del Ministro delle finanze, il comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, cui e' demandato il compito di emettere pareri su richiesta dei contribuenti. 2. La richiesta di parere deve riguardare l'applicazione, ai casi concreti rappresentati dal contribuente, delle disposizioni contenute negli articoli 37, comma terzo, e 37 -bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. La richiesta di parere puo' altresì riguardare, ai fini dell'applicazione dell'articolo 74, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, la qualificazione di deter- minate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicita' e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza.3. Il parere reso dal comitato ha efficacia esclusivamente ai fini e nell'ambito del rapporto tributario. Nella eventuale fase contenziosa l'onere della prova viene posto a carico della parte che non si e' uniformata al parere del comitato. 4. Il comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, nominato con decreto del Ministro delle finanze, e' composto dai seguenti membri: a) i direttori generali della direzione generale delle imposte dirette e della direzione generale delle tasse e imposte indirette sugli affari e il direttore dell'ufficio centrale per gli studi di diritto tributario comparato e per le relazioni internazionali; b) il comandante generale della Guardia di finanza; c) il direttore del servizio centrale degli ispettori tributari; d) il direttore dell'ufficio del coordinamento legislativo; e) due componenti del Consiglio superiore delle finanze, non appartenenti all'Amministrazione finanziaria, designati dal Consiglio stesso; f) tre esperti in materia tributaria designati dal Ministro delle finanze.

finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato, il silenzio-assenso». I sostenitori della rilevanza penale dell'elusione a tal proposito, sostenevano che, se l'art. 16 testé citato prevede che l'essersi conformati al parere del Ministero delle Finanze, riguardo a possibili condotte elusive, costituisca causa esimente dal reato, allora è possibile, di conseguenza, che l'elusione possa dare luogo ad un reato penale, altrimenti il dispositivo dell'articolo medesimo non avrebbe ragione d'esistere.

Coloro che contestano, invece, la rilevanza penale dell'elusione, orientamento del quale stiamo trattando, mettono però in discussione tale ragionamento avvalendosi di

5. I membri del comitato possono farsi rappresentare da funzionari, di grado non inferiore a primo dirigente, e da ufficiali superiori; possono altresì farsi assistere da personale delle qualifiche e grado indicati che partecipano, in tal caso, alle sedute senza diritto di voto. Il comitato si avvale degli stessi poteri istruttori attribuiti agli uffici finanziari.6. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanare di concerto con il Ministro del tesoro, ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabiliti l'organizzazione interna, il funzionamento e le dotazioni finanziarie del comitato.7. Il presidente del comitato e' nominato dal Ministro delle finanze, con proprio decreto, tra i membri del comitato stesso.8. Le indennita' da corrispondere ai membri del comitato non appartenenti all'Amministrazione finanziaria verranno stabilite ogni triennio con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro. 9. Il contribuente, anche prima della conclusione di un contratto, di una convenzione o di un atto che possa dar luogo all'applicazione delle disposizioni richiamate nel comma 2, puo' richiedere il preventivo parere alla competente direzione generale del Ministero delle finanze fornendole tutti gli elementi conoscitivi utili ai fini della corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata. ((La mancata comunicazione del parere da parte dell'Agenzia delle entrate entro 120 giorni e dopo ulteriori 60 giorni dalla diffida ad adempiere da parte del contribuente equivale a silenzio assenso.))10. ((COMMA SOPPRESSO DAL D.L. 29 NOVEMBRE 2008, N. 185, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA L. 28 GENNAIO 2009, N. 2)). 11. Con decreto del Ministro delle finanze sono stabiliti i termini e le modalita' da osservare per l'invio delle richieste di parere alla competente direzione generale e per la comunicazione dei pareri stessi al contribuente. 12. All'onere derivante dal comma 8, stimato in lire 150 milioni annui, si provvede mediante utilizzo di quota parte delle maggiori entrate recate dalla presente legge».

quanto disposto dalla Relazione ministeriale al D. Lgs. 10 marzo n. 74/2000, nella quale si espone che: *«la disposizione di cui all'art. 16 è unicamente a favore per il contribuente, e non può essere letta, per così dire, "a rovescio", ossia come diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie lato sensu elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo»*.

Tuttavia la parte di dottrina sostenitrice della rilevanza penale dell'elusione, ritiene che anche attraverso questa condotta si possa ledere il bene giuridico tutelato e ove il contribuente ponga in essere un comportamento volto ad aggirare specifiche norme, con l'intento di ottenere un risparmio d'imposta, si possa configurare il dolo specifico previsto dagli art. 4 e 5 del D.lgs 74/2000.

Secondo questa prospettiva d'analisi, in accordo con la dottrina, *«l'elusione, al pari dell'evasione, comporterebbe una violazione dell'obbligo gravante sui cittadini italiani, ex art. 53 della Costituzione¹²⁵, di contribuire solidaristicamente alla spesa pubblica, producendo, in definitiva, una discrepanza tra la dichiarazione e la misura della ricchezza che si sarebbe dovuto sottoporre alla pretesa impositiva, l'elusione dovrebbe essere ritenuta soltanto, per orientamento dottrinale, "un modo per produrre un'evasione fiscale penalmente rilevante"»¹²⁶*.

Gli stessi giudici di legittimità, nella prima pronuncia sul caso Dolce & Gabbana¹²⁷ affermano che il parere preventivo previsto dall'art. 16 del D.lgs. 74/2000, riconosca

¹²⁵ Art. 53 Cost.: *«Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività»*.

¹²⁶ FIORE E., *Elusione fiscale e abuso del dritto. Il principio di offensività del reato*, in *Fisco Oggi*, 15 giugno 2012.

¹²⁷ Cass. Pen., Sez. II., 22 novembre 2011, n. 7739.

esplicitamente che le condotte elusive siano penalmente rilevanti, sebbene precisi in quali casi ciò possa accadere, giacché: *«...non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge, tenuto conto che il sistema tributario assume carattere precettivo delle specifiche disposizioni antielusive»*.

Di questo avviso anche la Cassazione Penale che nella sentenza n. 15186 del 2014, è penalmente rilevante la condotta che: *«...integra comportamenti elusivi posti in essere dal contribuente per trarre indebiti vantaggi dall'utilizzo in modo distorto di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio fiscale in mancanza di ragioni economicamente apprezzabili che possano giustificare l'operazione, a condizione che sia individuata la norma antielusiva, specificamente prevista dalla legge, violata»¹²⁸*.

Il comportamento elusivo che va ad intaccare *“specifiche disposizioni espressamente previste dalla normativa”* potrebbe dar luogo, in altri termini, a delitto perseguibile penalmente, ove siano superate, naturalmente, le soglie di punibilità previste dalla norma.

Continuando però ad alternare la descrizione dei motivi alla base dei due contrapposti orientamenti, sempre in tema di rilevanza penale dell'abuso del diritto e riproducendo, per certi versi, lo svolgimento tipico delle vicende processuali, con una sorta di dibattito tra posizioni di segno opposto, si riportano in conclusione, altri due argomenti contrari alla classificazione penale della condotta in commento.

¹²⁸ Cass. Pen., 3 aprile 2014, n.15186.

«Innanzitutto è innegabile come il sistema sanzionatorio tributario qualifichi l'illecito nei termini di una condotta colpevole, ovvero dolosa, realizzata non in aggiramento, ma in espressa violazione, di una disposizione di legge»¹²⁹.

Secondo la dottrina «appare, quindi, evidente come la possibilità stessa di legittimare l'applicazione di una qualsiasi sanzione nei confronti delle condotte elusive presupponga la preliminare dimostrazione della loro idoneità ad integrare una formale violazione di specifici obblighi contributivi gravanti in capo al contribuente»¹³⁰.

Descritte le opposte prospettive dei principali orientamenti giurisprudenziali esistenti ante riforma, ovvero nel medesimo momento storico in cui fu emanata la nota sentenza n. 43809/2015 che, non si dimentichi, si pronunciò sull'accusa di esterovestizione di società, condotta elusiva che avrebbe ingenerato il reato di omessa dichiarazione si tratterà ora, per l'appunto, della portata rivoluzionaria della sentenza medesima e dei suoi punti di contatto con il nuovo abuso del diritto ex D.lgs 185/2015.

4.1 profili penali più rilevanti della sentenza Dolce e Gabbana

La vicenda Dolce & Gabbana, riferimento del presente lavoro di tesi che tratta dei profili di responsabilità riguardanti l'esterovestizione societaria, si caratterizza per la moltitudine degli aspetti di interesse, riconducibili al duplice e parallelo sviluppo che ha contraddistinto la vicenda, di rango tributario e penale. Su quest'ultimo, come più

¹²⁹ MICELI A., *Il sistema sanzionatorio tributario*, in FANTOZZI *Diritto Tributario*, Torino, 2012, pag. 897 ss.

¹³⁰ GIANNELLI A., *Sanzioni ed elusione fiscale: considerazioni a margine del recente orientamento della corte di cassazione*, in RTDT, 1/2014, cit. pag. 129.

volte si è precisato in precedenza, si focalizza il presente capitolo, riprendendo ancora una volta alcuni stralci della sentenza di assoluzione degli stilisti Dolce e Gabbana (Cass. Pen. n. 43809/2015), proprio al fine di rilevarne gli aspetti penali più significativi in tema di esterovestizione, abuso del diritto ed elusione.

Collocandosi nella prospettiva di analisi assunta dagli organi giudicanti, di modo da riepilogare le questioni focali attinenti l'impianto accusatorio, si delinea come «*la Suprema Corte, analizza la sentenza del tribunale di Milano del 19 giugno, confermata poi dalla Corte di Appello di Milano, in cui si era affermata la responsabilità penale degli imputati per il reato di omessa dichiarazione ex articolo 5 D. Lgs. 74/2000 in relazione alla mancata presentazione della società Gado Sarl, mentre si assolvono gli imputati dall'accusa del reato di dichiarazione infedele che sarebbe consistita, secondo l'accusa, nell'aver sottratto base imponibile attraverso la sottovalutazione delle plusvalenze derivate dalla cessione dei marchi alla società lussemburghese*»¹³¹.

Se quindi l'assoluzione per i due stilisti, con riguardo al reato di dichiarazione infedele, era già arrivata in precedenza, la Cassazione ha dovuto pronunciarsi sull'accusa di omessa dichiarazione, ribaltando, con la propria storica pronuncia, l'orientamento assunto nei due gradi precedenti di giudizio.

Secondo il giudice di ultima istanza, infatti, non vi sarebbe stata in assoluto esterovestizione per Gado Sarl, giacché l'operazione di creazione della controllata lussemburghese, sebbene sospetta, avesse comunque "*valide ragioni economiche sottostanti*", da identificarsi tanto nelle mire di espansione in un nuovo mercato,

¹³¹ In tal senso FERRAJOLI L., *Reato di omessa dichiarazione e determinazione della residenza fiscale*, in *Accertamento e Contenzioso*, 16/2016, pag. 46.

quanto in una profonda riorganizzazione societaria, nell'ottica di «...*adeguare la struttura societaria alle esigenze strategico operative, tenuto conto della crescita registrata negli anni dai marchi, nonché l'interesse a ridurre le difficoltà gestionali connesse a una proprietà sei marchi divisa nella misura del 50% tra i due stilisti e, soprattutto, l'intenzione di presentare il gruppo a una piazza più appetibile per i finanziatori in vista della imminente quotazione in borsa*»¹³².

Per i giudici di legittimità, perciò, la condotta attuata dagli stilisti non avrebbe avuto natura artificiosa, ritenendo che la società neo costituita, cessionaria dei marchi D&G, fosse effettivamente operativa e che non si potesse configurare quindi, abuso del diritto di stabilimento. La sentenza in oggetto, inoltre, con riguardo al reato di omessa dichiarazione di cui all' art. 5 D.Lgs. n. 74/2000 stabilisce come esso «... *integri una condotta caratterizzata da dolo specifico, per il quale occorre dimostrare la volontà di mettere in pratica l'operazione nella consapevolezza di violare divieti di natura fiscale, al precipuo fine di evadere le imposte, sottolineando che tale attività d'indagine deve eseguirsi secondo le regole del procedimento penale e non, invece, tramite le presunzioni tipiche del processo tributario...*»¹³³. Si tratta di un punto di fondamentale rilevanza, in quanto stabilisce, in maniera inequivocabile, come i reati penali si caratterizzino per una tipicità di condotta che li distingue proprio dalle sanzioni amministrative per violazioni tributarie. Affinché possa configurarsi il reato di omessa dichiarazione, quindi, occorre vi sia riscontro dell'elemento soggettivo di chi agisce, ovvero del fine precipuo di evadere le imposte, non presentando dichiarazione, che

¹³² Cass. Pen., 30 ottobre 2015, n.43809.

¹³³ Cass. Pen., 30 ottobre 2015, n.43809.

mancherebbe ove una data condotta, come quella di una società esterovestita, fosse qualificata come elusiva.

Sebbene l'attenzione sia legata principalmente agli aspetti penali, non si può evitare di porre in luce quanto stabilito dalla sentenza in commento con riguardo ai concetti di residenza societaria (art. 73 del Tuir) e di libertà di stabilimento¹³⁴. Su quest'ultimo, in particolare, la presa di posizione della Corte di Giustizia Europea, che più volte ne riconosce il rilievo comunitario *«la libertà di stabilimento, che l'articolo 43¹³⁵, CE attribuisce ai cittadini della Comunità e che implica per essi l'accesso alle attività non subordinate e 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'articolo 48¹³⁶, CE, per le società costituite a norma*

¹³⁴ La Corte di giustizia Europea, in merito alla libertà di stabilimento statuisce, infatti, che *“a un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni, la sesta direttiva non impone di scegliere quella che implica una maggiore imposta”*.

¹³⁵ Art. Art. 43 CE: *«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 non salariate e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese e in particolare di società ai sensi dell'Art. 48, 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».

¹³⁶ Art. 48 CE: *«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».

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»¹³⁷.

Gli stilisti e gli amministratori del gruppo Dolce e Gabbana, secondo Cassazione, avrebbero semplicemente sfruttato un principio comunitario legittimo e giacché le ragioni economiche sottostanti le operazioni poste in essere a tal fine fossero valide ed appurate, non sarebbe stato possibile, in alcun modo, contestare una scelta consentita, volta al risparmio fiscale.

Quanto invece alla residenza societaria, presupposto imprescindibile per la qualificazione nel nostro Paese di una società estera, la Cassazione si è poi soffermata sui criteri alternativi previsti dall'art. 73, comma 3 del Tuir¹³⁸ e poi sul concetto di "direzione effettiva" statuendo che, qualora ci si limitasse a identificare la sede della società estera controllata esclusivamente in base al luogo dal quale partono gli impulsi

¹³⁷ Sempre Cass. Pen., 30 ottobre 2015, n.43809.

¹³⁸ Art. 73, c.3 del Tuir: «*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. Si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato gli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia e, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi».*

decisionali, si giungerebbe a *“conclusioni aberranti”*¹³⁹. Nella sentenza n. 43809 viene, infatti, avvalorata la tesi secondo cui la sede effettiva della società corrisponda al *«... 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 e ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti...»*¹⁴⁰.

Se la sede effettiva come indice di radicamento territoriale, richieda prove concrete e di spessore con riguardo allo svolgimento di attività in una certa sede, secondo la Cassazione non sarebbe possibile, di conseguenza condannare la persona giuridica che attraverso operazioni reali di riorganizzazione aziendale o di esplorazione di nuovi mercati, finisse per ottenere vantaggi fiscali, del tutto leciti in quanto espressione del diritto di stabilimento. L’approfondimento degli strumenti di riqualificazione territoriale è, si ribadisce, strettamente connesso al profilo penale del reato di omessa dichiarazione, sul quale si sta ragionando. Se infatti il caso Dolce e Gabbana si è concluso con una sentenza di assoluzione dei due stilisti, non essendo sussistente il fatto (di omessa dichiarazione), d’altro canto occorre in tutti i casi di possibili costruzioni artificiose di società estere, verificare se si riscontrino i principi di residenza

¹³⁹ Si veda FERRAJOLI L., *Reato di omessa dichiarazione e determinazione della residenza fiscale*, cit. pag. 48.

¹⁴⁰ Cass. Pen., 30 ottobre 2015, n.43809.

fiscale ex art. 73 Tuir, che consentano di ricollocare la società medesima nel nostro Paese. Solamente a quel punto, infatti, sarà possibile ragionare sui profili di punibilità della condotta posta in essere, previa connotazione della stessa come elusiva, sola possibilità che appare essere prevista dall'orientamento dei giudici nel caso Dolce e Gabbana oppure evasiva, ammesso questa possa configurarsi nei casi di esteroinvestizione¹⁴¹.

Tornando, dunque, ai criteri per la determinazione della residenza fiscale degli enti, questi sono stati così rivisti, da parte del giudice di legittimità: «1) *la sede dell'amministrazione dei soggetti diversi dalle persone fisiche rilevante ai fini dell'individuazione del domicilio fiscale ai sensi del D.P.R. 600/1973, articolo 59, comma 1, 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*

¹⁴¹ Si reintroducono, a fini comprensivi, i criteri di residenza fiscali stabili dall'Art. 73 c. 3, Tuir: «*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. Si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato gli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia e, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi».*

degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente e nel quale, dunque hanno concreto svolgimento le attività amministrative e direzione dell'ente e ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti; 2) In caso di società con sede legale estera controllata, ai sensi dell'articolo 2359, cod. civ., comma 1, 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; 3) in tal caso, è necessario accertare anche che, la società controllata estera non sia una costruzione di puro artificio, ma corrisponda a un'entità reale che svolge effettivamente la propria attività in conformità al proprio atto costitutivo o allo statuto; per accertare la natura artificiosa o meno della società estera si può fare utile riferimento ai criteri indicati dal D.P.R. 917/1986, articolo 162, per definire la stabile organizzazione o a quelli elaborati dalla giurisprudenza comunitaria per identificare la società c.d. "casella postale" o "schermo"; 4) 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»¹⁴².

Proprio alla luce della revisione dei criteri di radicamento territoriale ex. art 73 Tuir, reinterpretati con maggior attenzione ad effettività e sostanza delle attività svolte da ciascun ente oggetto di analisi, la società lussemburghese non avrebbe potuto essere tacciata di esterovestizione, giacché realmente esistente e non costruita per puro

¹⁴² Cass. Pen., 30 ottobre 2015, n.43809.

artificio, bensì per l'esercizio effettivo dello sfruttamento dei marchi, per il quale era stata creata.

Superato e tracciato il problema della residenza fiscale delle persone giuridiche, non sussistendo, appunto, lo stesso con riguardo al caso Dolce & Gabbana, la Cassazione si è poi occupata dei profili penali nell'elusione fiscale¹⁴³.

La portata antesignana della sentenza *de quo* sta anche nell'aver sovrapposto, di fatto, i concetti di elusione fiscale e abuso del diritto, coincidenza che verrà recepita solamente con il nuovo abuso del diritto, di cui al nuovo 10 *bis*.

A tal proposito detto concetto viene, appunto, già ridefinito dalla Cassazione penale, la quale ritiene che ricorra ogniqualvolta vengano realizzate operazioni non aventi sostanza economica, con il solo scopo di fuggiare «*costruzioni di puro artificio volte ad abusare indebitamente a fini fiscali del diritto di libertà di stabilimento*»¹⁴⁴.

Si richiama sul medesimo punto alcuna posizione della dottrina, secondo la quale «*il vantaggio fiscale, ottenuto dall'imprenditore che decide di sfruttare le opportunità di mercato e da sistemi di tassazione più favorevoli di altri Paesi, non può considerarsi elemento sufficiente a caratterizzarlo come indebito, diversamente, potrà dirsi tale*

¹⁴³ Il comportamento elusivo tende ad aggirare le norme tributarie al fine di ottenere un vantaggio fiscale, «*si insinua nelle incrinature che l'ordinamento giuridico presenta, occupando quella zona d'ombra che separa le aree dell'evasione e della lecita pianificazione fiscale*» in tal senso CHINELLATO G., *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007, pag. 164.

¹⁴⁴ Cass. Pen., 30 ottobre 2015, n.43809.

risparmio d'imposta conseguito per il tramite di operazioni non reali che sono state realizzate con mezzi di puro artificio per esclusivi intenti di risparmio fiscale»¹⁴⁵.

Si ribadisce come la sentenza n. 43809 del 30 ottobre 2015, al centro della nostra analisi, fosse antecedente all'immissione del nuovo art. 10-bis L. 212/2000, di cui si tratterà nel paragrafo successivo, di fatto rappresentazione normativa di quanto delineato dalla sentenza medesima¹⁴⁶. La Corte Suprema per dichiarare l'irrelevanza penale dell'elusione fiscale ricorre all'analisi degli artt. 37 comma 3 e art. 37- bis¹⁴⁷ del

¹⁴⁵ Si veda FERRAJOLI L., *Reato di omessa dichiarazione e determinazione della residenza fiscale*, cit. pag. 49.

¹⁴⁶ Cass. Pen., 30 ottobre 2015, n. 43809 e D.Lgs. n. 128 del 5 agosto 2015.

¹⁴⁷ Art. 37- bis D.P.R- 600/1973 ante riforma da parte del D.Lgs. 128/2015: "1. 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.

2. 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.

3. 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:

a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;

b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;

c) cessioni di crediti;

d) cessioni di eccedenze d'imposta;

e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società;

f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

D.P.R. 600/1973, sostenendo che queste norme «non esauriscono il disvalore

f-bis) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi;

f-ter) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea;

f-quater) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale.

4. L'avviso di accertamento e' emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.

5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

7. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento e' divenuto definitivo o e' stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all'amministrazione, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988 n. 400, sono disciplinate le modalità per l'applicazione del presente comma”.

dell'illecito tributario penalmente sanzionato, ma non estendono a esse nemmeno la tipicità delle singole fattispecie incriminatrici che devono invece rimanere saldamente ancorate alle condotte tassativamente e specificamente previste per ciascun reato»¹⁴⁸.

La Corte sentenza come si debba sempre, al fine di caratterizzare penalmente una data condotta, compresa, naturalmente, quella della cosiddetta esterovestizione, rilevarne l'elemento psicologico. Emerge quindi, ancora una volta, altro aspetto di enorme spessore, attinente il discriminante tra illecito penale e fiscale: "in questo senso la sentenza rileva la diversità tra legislatore penale e fiscale, con il primo che individua un dolo di evasione nella volontà di non osservare l'obbligo tributario attraverso condotte specifiche che possono anche non coincidere o non coincidere pienamente con quelle che il legislatore tributario considera non opponibili all'amministrazione finanziaria"¹⁴⁹. La Corte individua il punto chiave nel discernere la condizione personale di imputazione soggettiva, tra dolo specifico di evasione e dolo generico di elusione fornendone delle esclusive definizioni: «in materia di reati tributari, il "dolo di elusione", rappresenta "la generica volontà consapevole di avvalersi degli strumenti negoziali previsti dagli articoli 37¹⁵⁰ comma 3 e 37-bis, D.P.R.

¹⁴⁸ Cass. Pen., 30 ottobre 2015, n.43809.

¹⁴⁹ NEGRI G., *L'elusione da sola non è mai reato tributario*, in *Quotidiano del Fisco*, 31 ottobre 2015.

¹⁵⁰ Art. 37 D.P.R. 600/1973 -Controllo delle dichiarazioni: "Gli uffici delle imposte procedono, sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle finanze tenendo anche conto delle loro capacità operative, al controllo delle dichiarazioni e alla individuazione dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione sulla scorta dei dati e delle notizie acquisiti ai sensi dei precedenti articoli e attraverso le dichiarazioni previste negli articoli 6 e 7, di quelli raccolti e comunicati dall'anagrafe tributaria e delle informazioni di cui siano comunque in possesso.

I criteri selettivi per l'attività di accertamento di cui al periodo precedente, compresa quella a mezzo di studi di settore, sono rivolti prioritariamente nei confronti dei

600/1973, per ottenere vantaggi fiscali non dovuti”, distinguendosi così con il “dolo specifico di evasione” che, in quanto integrato dalla deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo, esprime un disvalore ulteriore idoneo a selezionare gli illeciti penalmente rilevanti da quelli che tali non sono»¹⁵¹.

Ciò appurato e tornando alla presunta esterovestizione nel caso Dolce e Gabbana, l'esclusivo perseguimento di un risparmio d'imposta non sarebbe dunque sufficiente a dimostrare il dolo specifico di evasione, a maggior ragione se ottenuto all'interno di un'operazione con *valide ragioni economiche sottostanti*, per giunta reso lecito dal principio comunitario della libertà di stabilimento. La Cassazione, sempre sul punto, rafforza la sua posizione, statuendo come il dolo specifico di evasione sia: *«la volontà di evasione dell'imposta mediante le specifiche condotte tipizzate dal legislatore penale*

soggetti diversi dalle imprese manifatturiere che svolgono la loro attività in conto terzi per altre imprese in misura non inferiore al 90 per cento.

In base ai risultati dei controlli e delle ricerche effettuati gli uffici delle imposte provvedono, osservando le disposizioni dei successivi articoli, agli accertamenti in rettifica delle dichiarazioni presentate e gli accertamenti di ufficio nei confronti dei soggetti che hanno omesso la dichiarazione.

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.

Le persone interposte, che provino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati, a norma del comma terzo, ad altro contribuente, possono chiederne il rimborso. L'amministrazione procede al rimborso dopo che l'accertamento, nei confronti del soggetto interponente, è divenuto definitivo ed in misura non superiore all'imposta effettivamente percepita a seguito di tale accertamento”.

¹⁵¹ Cass. Pen., 30 ottobre 2015, n.43809.

tributario, non puramente e semplicemente attraverso quelle che il Legislatore fiscale ritiene non opponibili nei confronti dell'Amministrazione finanziaria»¹⁵².

Il solo “*dolo di elusione*”, quindi, non potrebbe mai configurare le fattispecie dei reati di dichiarazione infedele *ex art. 4* e di omessa dichiarazione *ex art. 5* del D.Lgs. n. 74/2000, in quanto non vi sarebbe il presupposto soggettivo necessario all'imputabilità per i reati medesimi, ovvero l'intento tipico di evadere le imposte.

In conclusione, riepilogati gli elementi di maggior peso attinenti il profilo penale della materia e dopo aver ripercorso alcuni tratti essenziali della sentenza di assoluzione, come passaggio fondamentale, si è evidenziato che nell'analisi dei possibili comportamenti di esterovestizione, si deve rilevare la stessa, dimostrando la presenza di costruzione artificiosa, sulla base degli strumenti forniti dal diritto tributario.

Solo successivamente, riscontrata la creazione di ente estero fittizio, si potrà ragionare sulla punibilità del comportamento elusivo che, proprio in virtù di quanto affermato dalla nota sentenza, per le sue caratteristiche intrinseche non potrà essere penalmente perseguibile per i reati previsti dal D.lgs 74/2000 in genere e per quello di omessa dichiarazione in particolare.

Nel prossimo paragrafo, proprio con riguardo a tale aspetto, si evidenzierà come la depenalizzazione di elusione e abuso del diritto, delineata nella sentenza di assoluzione, sia poi stata accolta nel nuovo art. 10 bis, introdotto con la riforma dei reati tributari, di cui al D.lgs 158/2015.

¹⁵² Cass. Pen., 30 ottobre 2015, n.43809.

5. La codifica dei principi della sentenza D&G nel nuovo abuso del diritto

La sentenza n. 43809/2015, epilogo sul fronte penale del caso riferimento per la nostra analisi, è antecedente alle “*disposizioni sulla certezza del diritto e sui rapporti tra Fisco e contribuente*” introdotte dal D. Lgs. n.128 del 5 agosto 2015, che hanno colmato lacune preesistenti nel nostro sistema giuridico in termini di abuso del diritto ed elusione, ridefinendo e accorpando i due concetti.

Il decreto di cui sopra è intervenuto corposamente con riguardo alle disposizioni di contrasto all’elusione, recependo gran parte degli orientamenti sul tema già definiti nella pronuncia di Cassazione che ha assolto i due stilisti nel 2015, sancendo l’irrelevanza penale dell’elusione fiscale.

Nello specifico l’intervento normativo di riforma dei reati tributari, per quanto attiene ad abuso del diritto ed elusione ha:

- Introdotto, con efficacia dal 1 gennaio 2016, il nuovo art. 10- bis alla Legge n.212 del 37 luglio 2000¹⁵³;
- abrogato l’art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73;
- realizzato una revisione delle vigenti norme antielusive, con l’obiettivo di unificarle al principio generale del divieto dell’abuso del diritto;
- ripreso i principi e i criteri direttivi contenuti nella raccomandazione della Commissione europea¹⁵⁴ sulla pianificazione fiscale aggressiva¹⁵⁵.

¹⁵³ Ovvero lo Statuto del contribuente.

¹⁵⁴ Raccomandazione n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012.

L'art. 10- bis, in particolare, ha ridefinito i fondamenti dell'abuso del diritto, coerentemente a quanto affermato dai giudici di legittimità in tema di esterovestizione, rilevando come: *«configurino abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzino essenzialmente vantaggi fiscali indebiti»*. Le operazioni prive di sostanza economica, secondo l'articolo medesimo, sono da ritenersi *«i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali»*, allo scopo di ottenere benefici tributari indebiti ovvero *«benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario»*¹⁵⁶.

Caratteristiche principali dell'abuso del diritto equiparato all'elusione fiscale nella norma del 2015 sono, dunque, la mancanza di sostanza economica sostante alle operazioni poste in essere e la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito, in quanto ottenuto con un intento contrastante con le finalità prima delle norme fiscali.

Evidente è perciò la linea di demarcazione quanto all'elemento soggettivo, rispetto ai reati penali come quello di omessa dichiarazione, per i quali l'intento sotteso all'agire si caratterizza per la tipicità, volta ad evadere le imposte dovute.

Il comma 13 dell'articolo 10 *bis* afferma chiaramente, a tal proposito che: *«Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie»*.

¹⁵⁵ PALMITESSA E. A., *Tra elusione fiscale e libertà di stabilimento nei casi di esterovestizione Commento a Cassazione, sentenza n.43809/15*, in www.businessjus.it, pag. 16.

¹⁵⁶ In tal senso FERRAJOLI L., *Abuso del diritto e inapplicabilità delle sanzioni penali*, in *Euroconference news*, 29 settembre 2015.

Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie». Si tratta di un'importantissima novità, già introdotta dalla sentenza di Cassazione Penale n. 43809/15, la quale assolveva gli stilisti Dolce e Gabbana dall'ipotesi di reato ex art.5 del D.lgs. n. 74/2000 differenziando il *“dolo specifico di evasione”* dal semplice *“dolo di elusione”*, in netto contrasto con le posizioni giurisprudenziali antecedenti, di cui si è trattato al paragrafo 4.3, per le quali anche elusione ed abuso del diritto configuravano ipotesi di reato. La stessa Corte di Cassazione, peraltro, e sempre in riferimento al caso Dolce e Gabbana, nella sentenza del 22 novembre 2011 n. 7739, era di questo stesso convincimento poi smentito in seguito, sostenendo come l'elusione potesse configurare reato penale tributario, ove prevista dalla legge: *«...non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge, tenuto conto che il sistema tributario assume carattere precettivo delle specifiche disposizioni antielusive»*¹⁵⁷. I giudici di legittimità ragionando *“a ritroso”* sul possibile interpello preventivo riguardante condotte ipoteticamente elusive, sancito dall'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973¹⁵⁸ avevano infatti, sulla base di detto orientamento, annullato

¹⁵⁷ Cass. Pen., Sez. II, 22 novembre 2011, n.7739.

¹⁵⁸ Art.1 D.Lgs. n. 118/2015 :*“...Nella legge 27 luglio 2000, n. 212, e successive modificazioni, dopo l'articolo 10 e' inserito il seguente: «Art. 10-bis (Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale). - 1. Configurano abuso del diritto una o piu' operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni. 2. Ai fini del comma 1 si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione*

delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato; b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. 3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente. 4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale. 5. Il contribuente può proporre interpello secondo la procedura e con gli effetti dell'articolo 11 della presente legge per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto. L'istanza è presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima. 6. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto. 7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni. 8. Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6. 9. L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3. 10. In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. 11. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure. 12. In sede di accertamento l'abuso

la prima assoluzione degli stilisti del Gup di Milano secondo cui “il fatto non sussisteva”¹⁵⁹. Prima dell’entrata in vigore del D.lgs. 128/2015 e della sentenza di Cassazione Penale n. 43809, parte della dottrina nazionale riteneva che nel nostro ordinamento vi fosse un fondamento anti elusivo- abusivo che impediva l’ottenimento di vantaggi fiscali¹⁶⁰, e, per tale ragione la Cassazione condannava, nella sentenza n. 7739 del 2012, l’abuso del diritto affermandone la rilevanza penale, purché derivasse

del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie. 13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie.» 2. L'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, è abrogato. Le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono riferite all'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto compatibili. 3. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente presenta istanza di interpello ai sensi del regolamento del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259. Resta fermo il potere del Ministro dell'economia e delle finanze di apportare modificazioni a tale regolamento. 4. I commi da 5 a 11 dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000 non si applicano agli accertamenti e ai controlli aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, che restano disciplinati dalle disposizioni degli articoli 8 e 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374, e successive modificazioni, nonché dalla normativa doganale dell'Unione europea. 5. Le disposizioni dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo».

¹⁵⁹ Trib. Milano, 1 aprile 2011, G.i.p. Luerti.

¹⁶⁰ Tra coloro che ritengono che l’abuso del diritto possa configurare ipotesi di delitto di cui agli art. 4 e 5 del D.Lgs 74/2000 : FORTUNA A, *Abuso del diritto: orientamenti giurisprudenziali e applicazione analogica dell’art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973*, in *Il Fisco*, 2009, pag. 3752; DI SIENA M., *Brevi considerazioni sulla criminalizzazione dell’elusione fiscale*, in *Il Fisco*, 2003, pag. 3108.

da violazione di una norma specifica tributaria. Problema Superato con l'introduzione del nuovo decreto.

La presenza di una pronuncia di segno opposto sul medesimo tema ed addirittura sul medesimo caso, da parte del giudice di più alto grado ed a distanza di un periodo di tempo relativamente breve, spiega la portata della pronuncia che è servita a spiegare le caratteristiche del rapporto tra reato di omessa dichiarazione ed esterovestizione. Riscontrata l'esistenza della costituzione fittizia, ove si ritenga il comportamento elusivo, giacché, per contrasto, non caratterizzato dal dolo specifico evasivo, la società esterovestita non potrà che essere punita attraverso l'applicazione delle sanzioni tributarie amministrative, senza essere perseguibile penalmente.

Ne consegue come sia fondamentale, al fine di costituire un sistema tributario rispettoso dei precetti costituzionali garantiti ai contribuenti¹⁶¹, riuscire a demarcare, con indagini da parte dell'Amministrazione Finanziaria che non potranno che effettuarsi per ciascun singolo caso, le fattispecie elusive o di abuso del diritto, da quelle evasive.

¹⁶¹ Tra i quali: Art. 53 Cost.- Principio della capacità contributiva; Art. 3 Cost.- principio di uguaglianza; Art. 23. Cost.- Principio di riserva di legge.

CONCLUSIONI

L'indagine riguardante i profili di punibilità delle condotte di esterovestizione, con particolare attenzione alla configurabilità del reato di omessa dichiarazione, è stata condotta procedendo per gradi, fornendo innanzitutto le nozioni necessarie alla comprensione del fenomeno oggetto dell'analisi.

Inizialmente, per tale ragione, ci si è dedicati all'approfondimento delle sole norme che direttamente disciplinano la cosiddetta esterovestizione di diritto, ex art. 73 commi 5 *bis* e *ter*, evidenziandone l'applicazione circostanziata, indubbiamente incapace di ricomprendere tutti i sempre più frequenti casi di strutture integrate sul territorio internazionale, contraddistinte tra reciproci rapporti di controllo e coordinamento.

Tuttavia gli strumenti utilizzabili dall'Amministrazione Finanziaria, al fine di svelare le fittizie creazioni di società estere, riconducendo le medesime a tassazione in Italia, sono numerose e sono state presentate nel capitolo dedicato ai criteri oggettivi di radicamento territoriale, fondamentale per completare la descrizione nozionistica del fenomeno di esterovestizione.

Nello specifico il criterio di residenza territoriale, nelle sue tre declinazioni caratteristiche, consente, in negativo, di individuare le società fiscalmente residenti in Italia, da riqualificare perciò nel nostro territorio. Appare chiaro come, nello svelare i casi di società artificialmente create, ovvero prive di sostanza economica, la dimostrazione della sussistenza dei requisiti di residenza fiscale ex art. 73 Tuir, per la società estera oggetto di indagine, comporta la sua automatica ricollocazione nel nostro Paese, con conseguente assoggettamento ad imposizione quivi prevista.

L'altro concetto di focale importanza, tra quelli di riferimento per l'analisi condotta, è quello di libertà di stabilimento, inattuabile beneficio di rango comunitario che consente, a ciascun cittadino europeo, di svolgere la propria attività d'impresa ove lo ritenga più opportuno, alla luce delle opportunità fiscali e strategiche, offerte da ciascun Paese.

Già da questi essenziali concetti teorici si è colto come il fenomeno di esteroinvestizione si collochi al confine tra norme e benefici inderogabili, distinti tra loro in maniera labile, complicandone, di conseguenza, l'approfondimento e la definizione, costringendo, tuttavia, a ricercare gli assiomi essenziali ai quali fare riferimento per trattare con cognizione la materia.

Per tale ragione si è scelto di fare riferimento al caso maggiormente significativo in materia, ovvero quello dei due stilisti Dolce & Gabbana, di enorme rilievo più per il contenuto delle pronunce giurisprudenziali che lo hanno riguardato, che per il valore di lite e per la notorietà dei soggetti coinvolti, peraltro entrambe davvero ragguardevoli.

La vicenda si è sviluppata su di un doppio piano parallelo, penale e tributario e su di un arco temporale molto sviluppato, in riferimento ai quali, per ragioni di chiarezza espositiva, si sono fatte scelte precise, a vantaggio del risvolto penale della faccenda, al centro della presente analisi. Ci si è interrogati, nello specifico, sulla configurabilità dei reati di omessa e, seppur solo marginalmente, di infedele dichiarazione, riepilogando i passaggi necessari ad arrivare ad una conclusione efficace sul punto, alla stregua di quanto avvenuto nel noto caso preso a modello.

Prima di arrivare però alla classificazione dell'illecito legato alla condotta di esteroinvestizione, però, occorre comprendere in quali casi concreti la stessa sussista,

evitando di punire, indebitamente, le condotte lecite delle organizzazioni societarie che operino attraverso una società controllata estera, ispirate da ragioni economiche concrete e strategiche.

Non va dimenticato come la vicenda giurisprudenziale che ha coinvolto i due stilisti, infatti, si sia conclusa, sul fronte penale, con una piena assoluzione in quanto il fatto, ovvero la creazione artificiosa di società estera, non si è ritenuto essere sussistente. Questo perché la costituzione di Gado sarl, controllata lussemburghese alla quale erano stati ceduti i marchi del gruppo, era avvenuta in un'ottica di ristrutturazione aziendale di largo respiro, la quale, sebbene mossa da ragioni di risparmio fiscale, era accompagnata da molte altre aspirazioni più che lecite, tra le quali quelle di sfruttamento dei marchi medesimi su di un mercato internazionale.

La determinazione dei casi di esterovestizione, da contrastare in quanto creazioni simulate per mezzo delle quali aggirare od evadere il sistema impositivo, implica perciò indagine analitica e profonda da parte dell'Amministrazione Finanziaria, da condurre caso per caso, al fine di comprendere se le ragioni sottese alla collocazione estera di una società, siano o meno lecita espressione dell'inattaccabile diritto comunitario di stabilimento. Non si potrà, a maggior ragione, in dette indagini, applicare in maniera inappropriata il criterio della direzione effettiva, semplicemente mirando ad individuare da dove provengano gli impulsi decisionali rappresentativi della sede amministrativa di una società, guardando, invece, alla rispondenza tra l'attività per cui un dato ente estero sia stato creato e quella effettivamente svolta in detta sede¹⁶².

¹⁶² «In tema di esterovestizione, nell'ambito del noto processo Dolce & Gabbana, la Corte di cassazione ha affermato che in caso di società con sede legale estera

Il principio di diritto maggiormente rilevante, però, che trova spazio nella nota sentenza n. 43809 del 2015, riguarda, come si è ampiamente precisato nel capitolo dedicato ai risvolti penali del caso, riguarda la depenalizzazione dell'elusione fiscale.

I giudici di legittimità infatti, hanno evidenziato, in linea a quanto emerso poi nella nuova nozione di abuso del diritto del 2015, come la condotta elusiva debba essere distinta da quella evasiva, giacché fondata su di un presupposto soggettivo nettamente differente.

Il fine di chi mira a sottrarsi totalmente al pagamento delle imposte, infatti, naturalmente anche attraverso le condotte di esterovestizione, è elemento imprescindibile per l'applicazione dei reati di cui agli artt. 4 e 5 del D.lgs 74/2000, rispettivamente di omessa ed infedele dichiarazione. Non è possibile in altri termini, secondo Cassazione, considerare il dolo specifico di evasione come una generica mancanza di ragione extrafiscale sottesa ad una data operazione, al fine di ridurre indebitamente il carico impositivo, o di ottenere un rimborso d'imposta ¹⁶³.

controllata ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c., 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.

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» tratto da *Il dolo di evasione non si identifica col dolo di elusione*, www.iltributario.it, 03 Novembre 2015.

¹⁶³ «Se si ragionasse in maniera diversa, avverte la Corte, si correrebbe il rischio di identificare il dolo specifico di evasione con la pura e semplice constatazione dell'assenza di una valida ragione economica dell'operazione elusiva e del risultato ottenuto (l'indebita riduzione o rimborso d'imposta). Un'operazione che la Cassazione bolla come «errata» e che avrebbe la conseguenza di trasformare il dolo specifico di evasione nella generica volontà di dichiarare al Fisco un'imposta inferiore a quella

Oltre ad affermare la necessaria verifica, da condurre per ogni caso di sospetta esterovestizione, in ordine alla concreta operatività del soggetto estero, il caso Dolce e Gabbana fissa un principio di indubbio rilievo, poi ribadito nell'art. 10 bis al comma 13¹⁶⁴, secondo il quale *“le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie”*.

Ne deriva, di conseguenza, che la configurabilità di un illecito penale richieda sempre la presenza dell'elemento soggettivo tipico, ovvero quello di evadere le imposte, assente nelle condotte elusive, volte invece ad ottenere un risparmio d'imposta indebito, punibili con le sole sanzioni amministrative¹⁶⁵.

La depenalizzazione dell'elusione fiscale e dell'abuso di diritto in senso stretto, caratterizzante la pronuncia di Cassazione sul caso Dolce e Gabbana, non comporta però, l'impossibilità che, ove si riscontri il fine d'evasione che li contraddistingue, una condotta di esterovestizione sia penalmente perseguibile. In estrema sintesi, restando strettamente legati alla vicenda narrata, la presenza di valide ragioni extrafiscali sottese all'operazione ha spiegato il mancato riscontro dell'esterovestizione, ma anche ove fosse stata rinvenuta, se ricondotta a fattispecie elusiva, proprio per la mancanza

dovuta oppure di non dichiararla affatto, «nella consapevolezza della natura elusiva dell'operazione utilizzata per indicare elementi passivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi»». Si veda NEGRI G., *L'elusione da sola non è mai reato tributario*, in *Il Quotidiano del Fisco*, 31 ottobre 2015.

¹⁶⁴ Art. 10- bis D.Lgs. n.128 del 5 agosto 2015.

¹⁶⁵ *«Mentre prima delle modifiche le condotte definite come elusive erano perseguibili penalmente e quelle abusive costituivano solamente un illecito amministrativo, a decorrere dall'ottobre 2015(158/2015, nuovo 10 bis ex L. 212/2000) tutte le condotte abusive, con ciò comprendendosi sia quelle elusive sia quelle abusive in senso stretto, sono state depenalizzate e rilevano solo ai fini tributari»*. Si veda SANTORO A., *No al penale per abuso del diritto, ma le simulazioni sono ancora reati*, in *www.IlFiscoOggi.it*, 21 Ottobre 2016.

della volontà di sottrarsi completamente al pagamento delle imposte, non avrebbe potuto essere punita penalmente.

Ne deriva che l'elemento chiave, al fine di una congrua qualificazione delle condotte di esterovestizione, stia nella corretta determinazione degli impulsi volitivi sottesi all'agire, assoggettabili a sanzioni amministrative o tributarie, rispettivamente alla presenza delle finalità di non assoggettarsi oppure ridurre indebitamente il carico impositivo¹⁶⁶.

Appurata l'autonomia dell'illecito penale rispetto a quello tributario, diventa fondamentale, al fine di garantire l'equilibrio del sistema tra diritti costituzionali e comunitari da un lato, e contestazione dei comportamenti illeciti dall'altro, individuare le condotte abusive, anche tra quelle di esterovestizione, in quanto residuali rispetto a quelle evasive, tipizzate nelle norme di rango penale¹⁶⁷.

¹⁶⁶ Cass. Pen., 16 novembre 2016, n. 48293: «*se l'operazione è stata effettivamente posta in essere, i flussi finanziari sono stati effettivi e vi è stato un reale trasferimento di proprietà, la condotta deve essere qualificata come meramente elusiva, e, quindi, non può essere penalmente rilevante, la condotta assume rilevanza penale se, invece, sono compiute "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria"*».

¹⁶⁷In tal senso DEOTTO D., *Le scelte dei giudici uffici -Contribuenti in ostaggio del «vecchio» abuso*, in *Il Sole 24 ore*, 28 giugno 2017: «*Ne è scaturito un testo "frastagliato" e "particolarista", che risulta di difficile attuazione, tant'è che gli unici elementi in positivo che ne sono derivati sono quelli che identificano cosa «non è» l'abuso del diritto. In sostanza, dalla legge si trae la conclusione che l'abuso del diritto può essere individuato solo per esclusione.*

Da qui la formula indiretta che l'abuso del diritto – in quanto indeterminato "per natura" - inizia dove finisce il legittimo risparmio d'imposta e si realizza quando il vantaggio indebito conseguito non è imputabile all'evasione».

Proprio questo sembra essere, tuttavia, l'aspetto più complicato nelle attività di indagine su società potenzialmente esterovestite nello specifico e sulle faccende elusive in genere, non esistendo una definizione limpida di abuso, che, al contrario, sembra per sua stessa natura indefinito, in contrasto al principio di certezza del diritto che ispira il nostro ordinamento.

L'abuso sembra infatti sorgere ove termini il legittimo risparmio d'imposta, ma solo fino al punto in cui non sia riconducibile alle condotte contraddistinte da dolo specifico, tipizzate nelle fattispecie evasive, assoggettabili a sanzioni penali.

Appurato come l'individuazione del fenomeno di esterovestizione richieda analisi capillare, profonda e razionale e come la stessa possa essere penalmente perseguibile solo ove contraddistinta dall'intento soggettivo di evasione, sarebbe auspicabile fossero fissati criteri obiettivi per individuare le condotte elusive, ai quali dovrebbe ispirarsi l'Amministrazione Finanziaria nell'attività di controllo, al fine di ridurre i rischi di frequenti sanzioni non eque, in un mercato nel quale i modelli di business si contraddistinguono oramai, sempre più frequentemente, per la presenza di consociate estere.

BIBLIOGRAFIA

AMBROSI L., MECCA S., *Omessa presentazione- la punibilità è meno estesa ma le sanzioni sono più severe*, in *I focus del Sole 24 ore*, 2015.

ANTONINI M., *Dottrina note critiche sulla presunzione in tema di residenza fiscale di società ed enti introdotta dal DL 4 luglio 2006, n. 223 (nota a art. 36, commi 13 e 14 del DL 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 11, 2006.

ARMELLA S., FERRANDO M., *Applicabilità dell'esterovestizione a strutture non di "puro artificio"?*, in *Corriere tributario*, 1/2016.

BAGGIO R., *Il principio di territorialità e i limiti alla potestà tributaria*, Giuffrè, Milano, 2009.

BARGAGLI M., *Direzione effettiva: sufficiente per eliminare la doppia imposizione?*, in *Euroconference*, 2017.

BRONZO E., *Dolce e Gabbana, l'assoluzione dopo sette anni di liti*, in *Il Sole 24 ore*, 2014.

CAGNONI D.- D'UGO A.- GERMANI A., *Riqualificazione in Italia della residenza di soggetti esteri: possibili strategie difensive*, in *Il fisco*, 2016.

CENTRO STUDI UNGDC, *Circolare n. 7 del 7 maggio 2009*, in *il sole24 ore, speciali dossier*, 2009.

CARACCIOLI I., *La Cassazione sul caso "Dolce e Gabbana"*, in *Rivista di diritto tributario*, 2016.

CHINELLATO G., *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007.

CORRADO L. R., *La rilevanza penale delle condotte elusive*, Giuffrè, Milano, 2012.

DEOTTO D., *Non si può censurare il risparmio di imposta*, in *Il sole 24 ore*, 2017.

DI SIENA M., *Brevi considerazioni sulla criminalizzazione dell'elusione fiscale*, in *Il Fisco*, 2003.

FAIETA A., *Dolce e Gabbana assolti dalla Cassazione "Non c'è stata evasione fiscale degli stilisti"*, in *L'Espresso*, 2014.

FERRAIOLI L., *La Cassazione chiude la vicenda Dolce & Gabbana*, in *Euroconference news*, 2016.

FERRAJOLI L., *Reato di omessa dichiarazione e determinazione della residenza fiscale*, in *Accertamento e Contenzioso*, n. 16, 2016.

FERRAJOLI L., *Abuso del diritto e inapplicabilità delle sanzioni penali*, in *Euroconference news*, 29 settembre 2015.

FORTUNA A., *Abuso del diritto: orientamenti giurisprudenziali e applicazione analogica dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973*, in *Il Fisco*, 2009.

FIORE E., *Elusione fiscale e abuso del diritto. Il principio di offensività del reato*, in *Fisco Oggi*, 15 giugno 2012.

GAMBOGI G., *La riforma dei reati tributari*, Giuffrè Editore, Milano, 2016.

GENNAI S., TRAVERSI A., *I delitti tributari*, Giuffrè Editore, Milano, 2011.

GIANNELLI A., *Sanzioni ed elusione fiscale: considerazioni a margine del recente orientamento della corte di cassazione*, in *RTDT*, 1/2014.

IMPERATO L., *La sentenza "Dolce e Gabbana" (ri)afferma il primato del diritto penale sul diritto tributario*, in *il Fisco*, 2/2016.

MICELI A., *Il sistema sanzionatorio tributario*, in FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Torino, 2012.

MINCUZZI A., *Dolce e Gabbana, il doppio contenzioso tributario sfiora i 500 milioni*, in *Il sole 24 ore*, 2014.

MINCUZZI A., *Dolce e Gabbana: Il procuratore di Milano chiede l'assoluzione dall'accusa di evasione fiscale*, in *Il Sole 24 ore*, 2014.

MINCUZZI A., *Dolce e Gabbana condannati per evasione fiscale a 1 anno e 6 mesi*, in *Il Sole 24 ore*, 2014.

NEGRI G., *Dolce e Gabbana assolti in Cassazione: non c'è stata evasione fiscale*, in *Il Sole 24 ore*, 25 ottobre 2014.

NEGRI G., *L'elusione da sola non è mai reato tributario*, in *Quotidiano del Fisco*, 2015.

PALMITESSA E. A., *Tra elusione fiscale e libertà di stabilimento nei casi di esteroinvestizione Commento a Cassazione, sentenza n.43809/15*, in *BusinessJus*, 2016.

PANSANARDI I., VILLANI M., *Il nuovo abuso del diritto tributario*, in *www.Altalex.it*, 2016.

POLAN B., TRENDRE R., *The Great Fashion Designers*, in *Berg*, 2009.

ROMANO A., *Prova contraria alle presunzioni del Fisco: esterovestizione in dubbio secondo Assonime*, in *Il commercialista Telematico*, 2007.

SACCHETTO C., *Esterovestizione societaria. Disciplina tributaria e profili tecnico-operativi*, Torino, C. Giappichelli Editore, 2013.

STEVANATO D., *La presunzione di residenza delle società esterovestite: prime riflessioni critiche*, in *Corr. trib.*, 2006.

SEABROCK J., *Hands and Eyes: when Dolce met Gabbana*, in *The New Yorker*, 2005.

VALENTE P.- VINCIGUERRA R., *Stabile organizzazione occulta profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA, Milano, 2013.

VALENTE P., CARDONE D M., *Esterovestizione profili probatori e metodologie di difesa nelle verifiche*, IPSOA, Milano, 2015.

VASSALLO M., *Abuso del Diritto, omessa dichiarazione, dolo di elusione, dolo di evasione*, in www.Altalex.it, 18 dicembre 2015.

VIOTTO A., *Considerazioni di ordine sistematico sulla presunzione di residenza in Italia delle società holding estere*, in *Rivista diritto tributario.*, I, 2007.

VIOTTO A., *Considerazioni di ordine sistematico sulla presunzione di residenza in Italia delle società holding estere*, in *Rivista diritto tributario*, 2007.

GIURISPRUDENZA

Corte di Cassazione, sez. I, n. 10409 del 4 ottobre 1991.

Corte di giustizia europea, 9 marzo 1999, proc. C-212/97

Corte di Giustizia Europea, 12 settembre 2006, causa C-196/04.

Corte di giustizia europea, 21 febbraio 2006, proc. C-255/02.

Trib. Milano, 1 aprile 2011, G.i.p. Luerti

Cass. Pen., Sez. II., 28 febbraio 2012, n. 7739.

Cass. Civ., sez. tributaria, 11 maggio 2012, n. 7393.

Cass. Civ. Sez. Trib., 7 Febbraio 2013, n. 2869.

CTR Lombardia, 18 aprile 2013, n. 59.

Tribunale di Milano Sez. II pen., 19 giugno 2013.

CTP di Verona, 21 luglio 2014, n. 327/4/14.

Cass. Pen. 8 ottobre 2014, n. 41947.

Trib. Milano, G.i.p., 1 aprile 2014.

Cass. Pen., 3 aprile 2014, n.15186.

Cass. Pen., Sez. III, 30 ottobre 2015, n. 43809.

Cass. Pen., 16 novembre 2016, n. 48293.

Cass. Pen., 22 febbraio 2017, n. 4576.