Corte di Cassazione, Sezione 3 penale

Sentenza 30 ottobre 2015, n. 43809

Integrale

Reati tributari - Dolo di elusione - Identificazione con il dolo di evasione - Esclusione - Vantaggio fiscale - Indebito - Sussiste solo se ottenuto attraverso situazioni non aderenti alla realtà ma di puro artificio

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. TERESI Alfredo - Presidente

Dott. FRANCO Amedeo - Consigliere

Dott. RAMACCI Luca - Consigliere

Dott. ANDREAZZA Gastone - Consigliere

Dott. ACETO Aldo - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

1. (OMISSIS), nato a (OMISSIS);

2. (OMISSIS), nato a (OMISSIS);

3. (OMISSIS), nato a (OMISSIS);

4. (OMISSIS), nato a (OMISSIS);

5. (OMISSIS), nato a (OMISSIS);

6. (OMISSIS), nata a (OMISSIS);

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

visti gli atti, il provvedimento impugnato e i ricorsi;

udita la relazione svolta dal consigliere Aldo Aceto;

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

udito per la parte civile l'avv. (OMISSIS), che ha concluso per l'inammissibilita' dei ricorsi;

uditi per gli imputati l'avv. (OMISSIS), per (OMISSIS), gli avv.ti (OMISSIS) e (OMISSIS), per (OMISSIS), l'avv. (OMISSIS), per (OMISSIS), l'avv. (OMISSIS), per (OMISSIS) e (OMISSIS), gli avv.ti (OMISSIS) e (OMISSIS), per (OMISSIS), che hanno concluso chiedendo l'accoglimento dei rispettivi ricorsi;

lette le memorie depositate dalla parte civile e dal difensore di (OMISSIS) e (OMISSIS).

RITENUTO IN FATTO

1. Si contesta agli odierni ricorrenti, nelle rispettive qualita' piu' avanti indicate, di aver, in concorso tra loro ed in esecuzione di un unico disegno criminoso, omesso di dichiarare, ai fini dell'imposizione diretta e indiretta, gli elementi positivi di reddito conseguiti attraverso lo sfruttamento dei marchi " (OMISSIS)" e " (OMISSIS)", dalla "(OMISSIS) S.a.r.l.", societa' con sede nel Principato di Lussemburgo ma che l'imputazione contesta essere stata gestita di fatto in (OMISSIS).

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

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

2. Il Tribunale di Milano, con sentenza del 19/06/2013, aveva ritenuto la natura fraudolenta dell'intera operazione, perche' volta a sottrarre all'imposizione erariale i consistenti flussi dei redditi derivanti dallo sfruttamento dei marchi " (OMISSIS)" e " (OMISSIS)", ed aveva dichiarato gli odierni ricorrenti colpevoli del reato di cui all'articolo 110 e 81 cpv. c.p., articolo 61 c.p., n. 7, Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 5, commesso dal (OMISSIS) al (OMISSIS), condannandoli alla pena ritenuta di giustizia a alle statuizioni accessorie, oltre al risarcimento del danno in favore della costituita Agenzia delle Entrate, con assegnazione, in favore di quest'ultima, di una provvisionale pari ad euro 500.000,00.

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

2.1.1. (OMISSIS) nella sua qualita' di amministratore della "(OMISSIS) S.a.r.l.";

2.1.2. (OMISSIS) nella sua qualita' di amministratore pro tempore della "(OMISSIS) S.a.r.l." e membro del C.d.A. della " (OMISSIS) S.r.l.";

2.1.3. (OMISSIS) nella sua qualita' di direttore dell'area "amministrazione e finanza" della " (OMISSIS) S.r.l.";

2.1.4. (OMISSIS) quale consulente commercialista/fiscalista del gruppo (OMISSIS);

2.1.5. (OMISSIS) e (OMISSIS) quali effettivi titolari dei marchi, amministratori di fatto delle societa' coinvolte e beneficiari dell'operazione.

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

4. Secondo i giudici di merito, la "(OMISSIS) S.a.r.l." era una societa' priva di una propria struttura operativa e di una reale autonomia decisionale. Questi, in sintesi, gli elementi dai quali hanno tratto tale convincimento:

4.1. la contabilita' era tenuta dalla (OMISSIS), societa' di domiciliazione lussemburghese che forniva ai propri clienti servizi primari di natura tecnico/ pratica e/o logistica e della amministrazione e contabilita';

4.2. la "(OMISSIS) S.a.r.l." non disponeva di un'autonoma organizzazione preposta alla tenuta della contabilita' ed alla amministrazione;

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

4.4. solo successivamente, dal marzo 2005 al dicembre 2006, vi era stata distaccata, su proposta della (OMISSIS), la Dott.ssa (OMISSIS), responsabile dell'ufficio marchi della societa' " (OMISSIS) S.r.l." (da cui aveva continuato a percepire lo stipendio), gia' addetta poi sostituita da (OMISSIS), assunta alle dipendenze di "(OMISSIS) S.a.r.l.";

4.5. tutta l'attivita' di "(OMISSIS) S.a.r.l." era gestita direttamente dall'Italia; l'attivita' in (OMISSIS) era circoscritta solo ad alcune incombenze formali e burocratiche legate al trasferimento dei marchi;

4.6. la (OMISSIS) si occupava anche di effettuare pagamenti su indicazioni della (OMISSIS) e del (OMISSIS), non essendo stata autorizzata a compiere pagamenti per conto di "(OMISSIS) S.a.r.l.", le cui fatture passive venivano saldate attraverso la (OMISSIS);

4.7. la (OMISSIS) si occupava dell'attivita' relativa alla tutela dei marchi, anticontraffazione, prevenzione abusi, registrazione, ecc, e, in generale, di tutte le attivita' gia' svolte prima dalla (OMISSIS) e di cui gia' si occupava l'ufficio legale della " (OMISSIS) S.r.l.", ma per quanto riguardava gli aspetti decisionali di un certo rilievo si rapportava alla (OMISSIS) che contattava telefonicamente o via mail;

4.8. le numerose comunicazioni via mail intercorse tra la (OMISSIS), il (OMISSIS), la (OMISSIS), la (OMISSIS), il (OMISSIS) e la stessa (OMISSIS) avvaloravano la tesi che quest'ultima costituisse solo un recapito formale e che la gestione effettiva della "(OMISSIS) S.a.r.l." fosse effettuata dall'Italia con il coinvolgimento diretto dei due "directors" (OMISSIS) e (OMISSIS), che avevano, per esempio, gestito personalmente a (OMISSIS) le fasi della trattativa e della conclusione del contratto con la (OMISSIS), con l'ausilio del consulente fiscalista, Dott. (OMISSIS), e senza alcun intervento della (OMISSIS) e della (OMISSIS), benche' il contratto fosse stato formalmente concluso dalla "(OMISSIS) S.a.r.l.";

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

4.10. la "(OMISSIS) S.a.r.l." era stata costituita il 4 marzo 2004, aveva acquistato i marchi dai precedenti titolari il 29 marzo 2004 ed aveva subito dopo concesso alla " (OMISSIS) S.r.l." il diritto al loro sfruttamento, cosi' palesando che la liberta' di scegliere le modalita' di gestione del marchio non le apparteneva;

4.11. successivamente alla verifica fiscale, la "(OMISSIS) S.a.r.l." aveva pagato l'imposta evasa, regolarizzato la propria posizione e trasferito la propria residenza in Italia.

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

L'elemento anomalo, che appannava la trasparenza e la regolarita' della intera operazione, era costituito dalla collocazione in (OMISSIS) della sede della (neocostituita) societa' titolare dei marchi: "i precedenti interessi dimostrati da banche, investitori e acquirenti non presupponevano in alcun modo la cessione o il conferimento ad una societa' lussemburghese. Rimane molto sfuggente - annotano i Giudici di merito - la reale esigenza (anche solo concorrente rispetto al risparmio fiscale) sottesa alla scelta del (OMISSIS) come sede effettiva della societa' titolare dei marchi. Ma tali considerazioni si potrebbero anche superare, almeno sotto il profilo della rilevanza penale, se la (OMISSIS) S.a.r.l. fosse stata effettivamente residente ed operante in (OMISSIS): ma cosi' non e'. In base agli elementi assunti, infatti, la esterovestizione di (OMISSIS) risulta circostanza pacificamente provata, trattandosi di societa' allocata in (OMISSIS) al solo fine di consentire la sottrazione di un ingente porzione di reddito imponibile - appunto le royalties prodotte in Italia dalle licenziatane e sub-licenziatarie - trasferendole in (OMISSIS) dove le stesse venivano tassate applicando l'aliquota del 4%. Tale condotta - chiosano i Giudici di merito - assume rilevanza penale (...) quale violazione diretta del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, in relazione al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 73, comma 3, perche', nel caso concreto, ha determinato una evidente sottrazione della base imponibile alla tassazione italiana e ha realizzato una condotta parificabile a quella di evasione e non un mero abuso di uno strumento contrattuale lecito per pervenire ad una ottimizzazione fiscale".

Individuata, in applicazione dell'articolo 4 del Modello OCSE, la sede della societa' nel luogo nel quale vengono assunte le decisioni chiave ("key management") o comunque in quello nel quale viene esercitata l'attivita' principale per la realizzazione degli scopi primari dell'impresa, i Giudici di merito hanno senz'altro individuato nella sede italiana di " (OMISSIS) S.r.l." il luogo di effettiva gestione di "(OMISSIS) S.a.r.l.", quello dal quale partivano tutti gli impulsi direttivi veicolati attraverso le mail dirette alla sede lussemburghese. La domiciliazione di quest'ultima presso una societa' di servizi (la " (OMISSIS)"), che teneva la contabilita' e provvedeva anche ai pagamenti delle fatture, costituiva circostanza ulteriore, utile a definire la natura fraudolenta dell'intera operazione: "Non viene in considerazione, ovviamente, la legittima gestione e scelta di strategie da parte degli amministratori, ma il luogo dove veniva discussa e decisa questa strategia e dove vengono conclusi questi contratti, tanto che la (OMISSIS) risulta aver inviato al directors persino le bozze dei contratti da sottoscrivere per conto di (OMISSIS) e (OMISSIS) contemporaneamente (...) anche a ritenere circoscritto l'oggetto sociale all'attivita' di tutela del marchio appare evidente, in base alle prove assunte, che la stessa attivita' di anticontraffazione era esercitata solo formalmente dall'unica impiegata (OMISSIS) (e poi da (OMISSIS)) in seguito alle precise direzioni del management operante in Italia, circostanza emersa con evidenza".

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

6. (OMISSIS) articola otto motivi di ricorso.

6.1. Con il primo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b), inosservanza ed erronea applicazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 73, commi 3 e 4, (T.U.I.R.) e articolo 4, modello OCSE, con richiesta di assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite, ai sensi dell'articolo 610 c.p., comma 2.

Deduce, a tal fine, l'errore interpretativo nel quale e' incorsa la Corte di appello di Milano secondo la quale la sede amministrativa di cui all'articolo 73, comma 3, T.U.I.R., si identifica nel luogo nel quale si forma e da cui promana la volonta' dell'organo amministrativo. Tale errore e' frutto della, a sua volta, errata applicazione dell'articolo 4 del Modello OCSE che non costituisce fonte interna di diritto, bensi' un modello interpretativo seguito dall'Italia per la stipula delle convenzioni internazionali. Oltretutto, in relazione a tale articolo, l'Italia ha espresso il proprio dissenso riguardo al "key management" quale criterio esclusivo previsto dal paragrafo 24 per identificare la sede di direzione di un ente nel luogo in cui la persona o il gruppo di persone che esercitano le funzioni di rango piu' elevato esercitano la direzione effettiva. Sul piano pratico una simile interpretazione si porrebbe in contrasto con la fisiologica necessita' di tutte le holding internazionali di concentrare sui manager della capo-gruppo le cariche di consigliere dei CdA delle varie societa' del gruppo, per evidenti ragioni di raccordo e coordinamento delle varie compagini sociali. L'interpretazione corretta dell'articolo 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., e' dunque quella secondo la quale la sede della societa' si identifica nel luogo della effettiva operativita' della societa', quello nel quale si svolge concretamente l'attivita' sociale, non quello dal quale provengono gli impulsi volitivi e la gestione da parte dei consiglieri. Si tratta di un criterio oggettivo, che privilegia la sostanza sulla forma e che puo' risentire deroghe (in realta' solo apparenti) solo nei casi in cui e' proprio l'aspetto decisionale e amministrativo ad assumere un valore preponderante per l'attivita' dell'ente (come nei casi delle holding finanziarie o delle societa' di intermediazione finanziaria).

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

6.2. Con il secondo motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b), mancanza, contraddittorieta' e manifesta illogicita' della motivazione in relazione all'articolo 73, T.U.I.R., quale norma extrapenale integratrice del precetto penale di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5.

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

Sotto altro profilo, la Corte di appello, pur essendosi a lungo diffusa nell'analizzare i fatti che, a suo dire, provavano l'assunto accusatorio in relazione al primo anno di attivita' della "(OMISSIS) S.a.r.l.", durante il quale la societa' era priva anche di personale, non affronta con lo stesso impegno la prove relative al periodo successivo ai primi mesi del 2005, allorquando l'attivita' in (OMISSIS) era gestita da personale amministrativo dapprima distaccato, poi assunto alle sue dipendenze. La contraddittorieta' e' insita nel fatto che la Corte di appello valorizza

proprio la diversita' dei due periodi (ante e post 2005) a fini di prova della "esterovestizione" della "(OMISSIS) S.a.r.l.".

6.3. Con il terzo motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b), inosservanza del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, in relazione all'articolo 43 c.p., articolo 27 Cost., nonche' mancanza, contraddittorieta' e manifesta illogicita' della motivazione in relazione alla individuazione del dolo specifico di evasione richiesto dalla norma incriminatrice.

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

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

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

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

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

A cio' si aggiungano le oggettive difficolta' interpretative delle norme tributarie applicabili al caso di specie.

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

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

6.5. Con il quinto motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera c) ed e), inosservanza dell'articolo 33 sexies c.p.p., nonche' manifesta illogicita' della motivazione in relazione alla trasmissione degli atti al pubblico ministero da parte del GUP di Milano in data 08/06/2012.

Deduce che a seguito della modifica dell'imputazione da parte del pubblico ministero (da truffa aggravata ai danni dello Stato di cui all'articolo 640 cpv. c.p., a omessa presentazione della dichiarazione di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5) il giudice per l'udienza preliminare non avrebbe potuto restituirgli gli atti, ostandovi il chiaro disposto dell'articolo 627 c.p.p., comma 1, a mente del quale, in sede di rinvio, e' preclusa ogni discussione sulla competenza, non potendo essere utilizzata, in senso contrario, la sentenza di questa Corte di cassazione n. 46772/2012 che aveva solo ritenuto non abnorme il provvedimento con il quale il GUP aveva disposto la restituzione degli atti al PM.

6.6. Con il sesto motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera e), omessa motivazione in ordine all'eccezione di nullita' dell'ordinanza pronunciata dal Tribunale di Milano il 14/12/2012 che aveva rigettato l'eccezione di nullita' del decreto di citazione diretta a giudizio per violazione dell'articolo 33 c.p.p., articolo 178 c.p.p., comma 1, lettera a), articolo 423 c.p.p., comma 2, e articolo 552 c.p.p., comma 2.

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

6.7. Con il settimo motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera c) ed e), inosservanza dell'articolo 415 bis c.p.p., per omesso avviso della conclusione delle indagini preliminari a seguito della modifica dell'imputazione, e manifesta illogicita' della motivazione sul punto.

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

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

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

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

Ma se cosi' fosse, si sarebbe incorsi in una patente violazione dell'articolo 649 c.p.p., perche' per quegli stessi fatti, il GUP aveva sentenziato il non luogo a procedere. Diversamente - e piu' correttamente ragionando - occorre ammettere la nullita' del decreto di citazione diretta a giudizio non preceduto dall'avviso di cui all'articolo 415 bis c.p.p..

6.8. Con l'ultimo motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera c) ed e), inosservanza dell'articolo 603 c.p.p., e manifesta illogicita' della motivazione circa la mancata rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale.

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

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

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

7.1. Con il primo motivo eccepiscono la nullita' della sentenza, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera e), per erronea applicazione dell'articolo 627 c.p.p., in relazione al parametro indicato nella sentenza di rinvio di questa Suprema Corte per la determinazione della residenza di (OMISSIS).

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

7.2.Con il secondo motivo eccepiscono la nullita' della sentenza, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera b) ed e), per erronea applicazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, e articolo 73, T.U.I.R., nonche' per manifesta illogicita' della motivazione, con riferimento alla determinazione della residenza di (OMISSIS).

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

Sicche', per l'esercizio 2005/2006 (l'unico che rileva in questa sede), sono gli stessi giudici territoriali a riconoscere, in modo contraddittorio rispetto alle conclusioni assunte in violazione dell'articolo 73 cit., che l'attivita' della (OMISSIS) veniva svolta in (OMISSIS) dalla Dott.ssa

(OMISSIS) e dalla (OMISSIS), in totale autonomia.

7.3. Con il terzo motivo eccepiscono la nullita' della sentenza ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b), per erronea applicazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, e articolo 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., in relazione alla erronea attribuzione di fonte normativa all'articolo 4 del Modello OCSE ed al relativo commentario.

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

7.4. Con il quarto motivo eccepiscono la nullita' della sentenza, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), per violazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, e articolo 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., nonche' per manifesta contraddittorieta' della motivazione in ordine alla ritenuta sovrapponibilita' tra la normativa nazionale e quella comunitaria.

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

7.5. Con il quinto motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) e c), e articolo 627 c.p.p., comma 3, la nullita' della sentenza per erronea applicazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, e articolo 73, comma 5 bis, T.U.I.R., articolo 2 c.p., comma 3, nonche' per illogicita' della motivazione, per aver dedotto la residenza italiana di (OMISSIS) dalla modifica della composizione, nel 2007, del suo consiglio di amministrazione.

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

7.6. Con il sesto motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), la nullita' della sentenza per erronea applicazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, e articolo 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., nonche' per carenza assoluta della motivazione in relazione alla individuazione del luogo di produzione del reddito come parametro per la localizzazione della residenza fiscale di (OMISSIS).

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

7.7. Con il settimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), la nullita' della sentenza per erronea applicazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, e articolo 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., e articolo 41 Cost., nonche' per totale carenza della motivazione, in relazione alla liberta' di stabilimento e di iniziativa economica ed al limite rappresentato dalle c.d. "costruzioni di puro artificio".

(OMISSIS), in conformita' al suo statuto, si occupava della acquisizione di nuove partecipazioni e della titolarita' di nuovi marchi, nonche' dell'esercizio dei diritti ad essi connessi; in coerenza con le finalita' statutarie aveva acquisito i marchi (OMISSIS) e ne aveva concesso lo sfruttamento alla " (OMISSIS) S.r.l.", nel periodo di riferimento (2005/2006) si avvaleva della presenza fissa di una persona all'interno di un ufficio (l'ufficio marchi) e con il supporto dell'attivita' di segreteria fornito da (OMISSIS) (che si occupava della tenuta della contabilita') e della collaborazione, quanto alla redazione delle dichiarazioni annuali, della (OMISSIS).

(OMISSIS), dunque, aveva posto in essere un apparato adeguato al suo scopo societario, un apparato che, in altri casi analoghi, la Corte di Giustizia aveva ritenuto sufficiente a perseguire lo scopo societario ed espressione del diritto di liberta' di stabilimento; un diritto che non e' incompatibile con la legittima scelta di allocare una societa' in uno Stato ritenuto anche fiscalmente piu' vantaggioso.

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

7.8. Con l'ottavo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), la nullita' della sentenza per violazione di legge nonche' per mancanza e contradditorieta' della motivazione, con riferimento al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, e articolo 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., e Decreto Legislativo n. 30 del 2005, articolo 23, comma 2, relativamente alla ripartizione di ruoli e competenze tra (OMISSIS) e (OMISSIS) Srl.

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

7.9. Con il nono motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), la nullita' della sentenza per violazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, e articolo 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., nonche' per omessa e totale contraddittorieta' della motivazione in relazione alla valutazione di insussistenza del reato per l'anno di imposta 2005/2006.

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

7.10. Con il decimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), la nullita' della sentenza per violazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, e articolo 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., e per omessa e totale contraddittorieta' della motivazione, nonche' per travisamento del fatto, in relazione alla valutazione di sussistenza del reato per l'anno di imposta 2004/2005 anche sotto il profilo dell'elemento soggettivo.

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

7.11. Con l'undicesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b), la nullita' della sentenza per violazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, e articolo 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., in relazione all'articolo 2082 c.c., e alla nozione civilistica di impresa.

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

7.12. Con il dodicesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera c) ed e), la nullita' della sentenza per erronea applicazione degli articoli 187, 190, 192 e 194 c.p.p., nonche' per totale carenza e contraddittorieta' della motivazione, in relazione alla valutazione delle prove testimoniali e documentali.

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

7.13. Con il tredicesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), la nullita' della sentenza per violazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, e articolo 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., nonche' per carenza assoluta e contraddittorieta' della motivazione per aver assimilato l'attivita' di coordinamento infragruppo alle ingerenze nell'esercizio dell'attivita' di (OMISSIS).

La sentenza impugnata non si e' posta affatto il problema del rapporto tra societa' capo-gruppo (holding) e societa' che del gruppo fa parte. Il fatto che le decisioni piu' importanti fossero adottate dalla capo-gruppo appartiene alla fisiologia del rapporto di coordinazione e controllo che lega la controllata alla controllante. Il rapportarsi della (OMISSIS) e della (OMISSIS) alla Dott.ssa (OMISSIS) (peraltro amministratore di (OMISSIS)) per l'adozione delle decisioni piu' importanti non solo non contraddice la fisiologia del rapporto ma lo conferma e cio' senza considerare che spesso gli incontri avvenivano in (OMISSIS). E' illogica e contraddittoria la motivazione che da questi dati trae la conseguenza di una pretesa ingerenza dei manager italiani nell'attivita' della societa' lussemburghese.

7.14. Con il quattordicesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b), c) ed e), la nullita' della sentenza per erronea applicazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, e articolo 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., nonche' degli articoli 187, 190, 192 e 194 c.p.p., nonche' per totale carenza e contraddittorieta' della motivazione, in relazione alla affermata valenza sintomatica della tenuta della contabilita' da parte di (OMISSIS).

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

7.15. Con il quindicesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b), c) ed e), la nullita' della sentenza per erronea applicazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, e articolo 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., nonche' per totale carenza e contraddittorieta' della motivazione, in relazione alla ritenuta valenza probatoria delle mail.

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

7.16. Con il sedicesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), la nullita' della sentenza per erronea applicazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, e articolo 73, commi 3 e 4, T.U.I.R., nonche' per totale carenza e contraddittorieta' della motivazione, in relazione ai contratti stipulati con (OMISSIS) e (OMISSIS).

Deducono, a tal fine, che la sentenza di primo grado aveva fatto leva sulla stipula dei due contratti con (OMISSIS) e (OMISSIS) per dedurne la prova della sussistenza del reato e del concorso in esso dei due stilisti.

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

Sennonche', subito dopo aver liquidato la questione bollandola come irrilevante, la Corte di appello ha affermato che il contratto con (OMISSIS), ancorche' concluso con (OMISSIS), era stato discusso e gestito da (OMISSIS) e (OMISSIS), come se questo fatto potesse provare la residenza italiana della societa'.

7.17. Con il diciassettesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), nullita' della sentenza per erronea applicazione dell'articolo 110 c.p., Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, nonche' per totale assenza e manifesta illogicita' della motivazione, con riferimento all'asserito concorso nel reato.

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

7.18. Con il diciottesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), la nullita' della sentenza per erronea applicazione dell'articolo 110 c.p., Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, nonche' per totale assenza e manifesta illogicita' della motivazione per aver dedotto il concorso degli stilisti dalla mera conoscenza del progetto di costituzione di (OMISSIS).

I ricorrenti riprendono il tema aperto con il diciassettesimo motivo, affermando che la conoscenza del progetto di riorganizzazione aziendale, in assenza di prova su comportamenti attivi di tipo istigatorio volti a far si' che chi vi e' tenuto non adempia all'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi, non possa fondare una condanna per concorso nel reato omissivo proprio contestato al legale rappresentante di (OMISSIS).

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

7.19. Con il diciannovesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), la nullita' della sentenza per erronea applicazione dell'articolo 110 c.p., Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, articolo 73, T.U.I.R., nonche' per manifesta illogicita' della motivazione in ordine alla mera conoscenza del progetto di costituzione di (OMISSIS).

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

7.20. Con il ventesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), la nullita' della sentenza per erronea applicazione dell'articolo 110 c.p., Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, nonche' per illogicita' della motivazione per aver erroneamente applicato i principi di diritto espressi dalla giurisprudenza sulla diversa e non conferente fattispecie di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2.

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

7.21. Con il ventunesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), nullita' della sentenza per erronea applicazione dell'articolo 110 c.p., Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, articolo 41 Cost., nonche' per manifesta illogicita' della motivazione per aver posto alla base dell'affermazione del concorso degli stilisti un preteso abuso della liberta' di stabilimento.

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

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

7.22. Con il ventiduesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), la nullita' della sentenza per erronea applicazione dell'articolo 110 c.p., Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, articolo 25 Cost., nonche' per omessa e manifesta illogicita' della motivazione, per aver fondato il concorso di persone nel reato sull'asserito beneficio fiscale.

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

7.23. Con il ventitreesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), la nullita' della sentenza per erronea applicazione dell'articolo 110 c.p., Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, articolo 25 Cost., nonche' per omessa e manifesta illogicita' della motivazione, per aver attribuito al beneficio fiscale una rilevanza probatoria non prevista dall'ordinamento.

Viola i principi in tema di concorso di persone nel reato ed e' illogico il ragionamento che fondi sul "cui prodest" la prova del concorso nel reato dei due stilisti, tanto piu' se a supportare tale ragionamento si citano sentenze di questa Corte che riguardano fatti non sovrapponibili a quello oggetto del presente processo. E' un dato di fatto, invece, che i due stilisti vollero si' la creazione in (OMISSIS) della societa' (OMISSIS), ma da cio' non e' possibile sostenere che essi ne vollero anche la fittizieta' sol perche' beneficiari dei vantaggi fiscali derivanti dalla sua collocazione estera.

7.24. Con il ventiquattresimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), la nullita' della sentenza per erronea applicazione dell'articolo 110 c.p., Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, nonche' per omessa e manifesta illogicita' della motivazione, in relazione all'elemento soggettivo del reato.

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

Tale conoscenza non esaurisce la prova del dolo specifico di evasione, semmai potrebbe dimostrare il dolo di elusione. I giudici distrettuali, infatti,

avrebbero dovuto spiegare in base a quali ulteriori elementi potesse affermarsi che i ricorrenti erano a conoscenza anche dell'obbligo di depositare in Italia le dichiarazioni dei redditi e della natura fittizia della sede estera di (OMISSIS).

7.25. Con il venticinquesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera e), la nullita' della sentenza per manifesta illogicita' della motivazione, ancora in relazione all'elemento soggettivo del reato.

I due stilisti operano in un campo del tutto diverso da quello proprio di (OMISSIS), sicche' essi non erano neppure a conoscenza delle circostanze circa il luogo di effettiva operativita' di quest'ultima.

7.26.Con il ventiseiesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), la nullita' della sentenza per erronea applicazione degli articoli 110 e 43 c.p., Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, nonche' per omessa e manifesta illogicita' della motivazione, per aver motivato in ordine al preteso elemento soggettivo con l'assunto per cui "non e' credibile" che i due stilisti non sapessero.

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

7.27. Con il ventisettesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), la nullita' della sentenza per erronea applicazione degli articoli 110 e 43 c.p., Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, nonche' per omessa e manifesta illogicita' della motivazione, con riferimento al tema dell'affidamento ed a quello della autonoma personalita' giuridica della societa'.

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

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

7.28. Con il ventottesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b), la nullita' della sentenza per indebita applicazione agli illeciti tributari della circostanza aggravante di cui all'articolo 61 c.p., n. 7, ed indebito giudizio di bilanciamento con le circostanze attenuanti generiche.

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

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

7.29. Con il ventinovesimo motivo eccepiscono, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b), la nullita' della sentenza per mancanza, contraddittorieta' ed evidente illogicita' della motivazione, nonche' per inosservanza o erronea applicazione della legge penale, in ordine alle statuizioni civili.

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

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

8. (OMISSIS) articola quattro motivi di ricorso con richiesta di assegnazione alle Sezioni Unite di questa Corte.

8.1. Con il primo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), l'erronea applicazione dell'articolo 110 c.p., Decreto Legislativo n. 74 del

2000, articolo 5, nonche' carenza e contraddittorieta' della motivazione con riferimento al suo concorso nel reato.

Deduce, al riguardo, di aver ricoperto la funzione di Direttore Amministrazione e Finanza del Gruppo e di non aver mai rivestito alcuna carica di amministratore delle societa' del gruppo, tantomeno in (OMISSIS).

Lamenta, quindi, che secondo i Giudici di merito sarebbe sufficiente prendere parte ad una qualsiasi attivita' antecedente il fatto tipico (nella specie la partecipazione al riassetto societario del gruppo) per rispondere di concorso nel reato di natura omissiva propria. Sicche' non sarebbe necessario un contributo all'omissione per concorrere nel reato contestato ma sarebbe sufficiente, sempre secondo i Giudici milanesi, contribuire "all'apparato organizzativo in termini di esterovestizione di (OMISSIS)".

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

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

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

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

8.2.Con il secondo motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), l'erronea applicazione degli articoli 43 e 110 c.p., e mancanza di motivazione in ordine all'elemento soggettivo del reato.

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

8.3. Con il terzo motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b), l'indebita applicazione agli illeciti penali tributar della circostanza aggravante comune di cui all'articolo 61 c.p., n. 7).

Riprendendo gli argomenti gia' sollevati da (OMISSIS) e (OMISSIS) con il loro ventottesimo motivo di ricorso, il (OMISSIS) contesta l'applicabilita' ai reati fiscali dell'aggravante comune di cui all'articolo 61 c.p., n. 7,con conseguente inoperativita' del bilanciamento con le circostanze attenuanti generiche di cui all'articolo 62 bis c.p..

8.4.Con il quarto motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), l'inosservanza delle norme che disciplinano il risarcimento del danno da reato, nonche' mancanza, contraddittorieta' ed evidente illogicita' della motivazione in ordine alle statuizioni civili.

Anche il (OMISSIS), come gia' (OMISSIS) e (OMISSIS), eccepisce la natura patrimoniale, e non morale, del danno liquidato a favore dell'Amministrazione Finanziaria.

9. (OMISSIS) articola 16 motivi di ricorso con richiesta di assegnazione alle Sezioni Unite di questa Corte.

9.1. Con il primo motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera c) ed e), l'inosservanza dell'articolo 125 c.p.p., comma 3, nonche' vizio di motivazione (motivazione meramente apparente) in relazione all'articolo 597 c.p.p..

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

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

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

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

9.2. Con il secondo motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), l'inosservanza o l'erronea applicazione dell'articolo 110 c.p., e Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, nonche' l'omessa o comunque insufficiente motivazione sul punto e chiede la rimessione del ricorso alle Sezioni Unite per la particolare importanza della questione.

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

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

Data la peculiarita' e l'importanza della questione il ricorrente ne sollecita la rimessione alle Sezioni Unite di questa Corte affinche' delineino le condizioni e i limiti del concorso di persone nel reato omissivo proprio di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5.

9.3. Con il terzo motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), l'inosservanza o l'erronea applicazione dell'articolo 110 c.p., e Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, nonche' vizio di motivazione in ordine al concorso nel reato.

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

Non e' logico dedurre dalla missiva del giugno 2004, successiva alle operazioni di ristrutturazione del gruppo, che la richiesta di effettivita' dell'operazione non fosse stata effettuata prima; tanto piu' se tale deduzione non trova conforto in precisi apporti testimoniali di segno contrario.

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

9.4. Con il quarto motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b), l'inosservanza o l'erronea applicazione dell'articolo 49 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea in relazione al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5.

La costituzione in (OMISSIS) di una societa' per poter godere del miglior regime fiscale ivi esistente e' espressione di una scelta legittima e conforme alla liberta' di stabilimento prevista dall'articolo 49 TFUE. L'unica condizione richiesta, l'effettivo esercizio dell'attivita' economica nello Stato in cui l'impresa viene stabilita, era stata espressamente indicata dal (OMISSIS) al cliente.

9.5. Con il quinto motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b), inosservanza o erronea applicazione dell'articolo 627 c.p.p., articolo 73, comma 3, T.U.I.R. e Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5.

Il ricorrente richiama sul punto gli stessi argomenti di diritto gia' sviluppati da (OMISSIS), (OMISSIS) e (OMISSIS).

9.6. Con il sesto motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), l'inosservanza o l'erronea applicazione dell'articolo 832 c.c., Decreto Legislativo n. 30 del 2005, articolo 23, articolo 2947 c.c., e Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, nonche' vizio di travisamento

della prova.

Riproponendo gli argomenti di diritto gia' trattati in ordine alla "esterovestizione" di (OMISSIS), deduce che la fittizieta' della sede e' stata tratta da circostanze irrilevanti (come la tenuta della contabilita' da parte di (OMISSIS)) e dal travisamento delle risultanze probatorie acquisite nel corso del processo dalle quali e' emerso che la Dott.ssa (OMISSIS) e la Dott.ssa (OMISSIS) agivano in piena liberta' decisionale e con ampia autonomia di spesa.

Tale travisamento delle prove e' a sua volta frutto: i) della errata confusione della proprieta' del marchio e la sua tutela (facente capo a (OMISSIS) Sarl) con il suo sfruttamento (facente capo alla licenziataria). La titolarita' del marchio puo' legittimamente estrinsecarsi nella concessione di licenza del marchio stesso, come del resto avevano fatto in precedenza i due stilisti che non si erano mai occupati dello sfruttamento, coerentemente a quanto previsto dall'articolo 832 c.c., e Decreto Legislativo n. 30 del 2005, articolo 23; ii) della mancata considerazione che, in ogni caso, l'attivita' di coordinamento e direzione delle imprese del gruppo costituisce evenienza fisiologica nei rapporti infragruppo e non puo' essere valorizzata quale prova della natura fittizia di (OMISSIS).

9.7.Con il settimo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera d), la mancata assunzione di prove decisive.

Il ricorrente riprende le doglianze gia' articolate da (OMISSIS) nel settimo motivo di ricorso, lamentando l'ingiusta sottrazione al processo del patrimonio di conoscenza che i testimoni esclusi avrebbero potuto apportare in tema di ragioni della riorganizzazione del gruppo e dell'effettivita' dell'attivita' svolta presso la (OMISSIS).

9.8. Con l'ottavo motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b), l'inosservanza o l'erronea applicazione degli articoli 533 e 627 c.p.p., articolo 27 Cost., comma 2, articolo 6, comma 2, Convenzione E.D.U., in relazione al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5.

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

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

9.9. Con il nono motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b), l'inosservanza o erronea applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, articolo 8, comma 1, in relazione al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, e articolo 158 c.p..

Il termine ultimo per la presentazione della dichiarazione IVA 2005 scadeva il 31 ottobre 2006, giusto il Decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1988, articolo 8, comma 1, con inizio di decorrenza della prescrizione dal 29 gennaio 2007, con conseguente maturazione del termine alla data del 29 luglio 2014.

9.10. Con il decimo motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) e lettera e), inosservanza o erronea applicazione dell'articolo 133 c.p., e vizio di motivazione in relazione all'articolo 132 c.p..

La pena inflitta e' decisamente rigorosa ma non accompagnata da un'altrettanto rigorosa motivazione, in quanto affidata ad una sorta di valutazione di gravita' in re ipsa dell'intera operazione che non supera uno standard minimo motivazionale necessario a supportare una condanna cosi' severa. Inoltre tale gravita' sconta l'incoerenza con il diverso metro di giudizio adottato nei confronti dei coimputati (OMISSIS) e (OMISSIS), beneficiari di un trattamento sanzionatorio piu' mite sol perche' non hanno ricevuto alcun vantaggio diretto dalla complessiva operazione, laddove non si comprende quale diverso vantaggio egli ne abbia tratto. Alcun rilievo, inoltre, e' stato dato all'intensita' del dolo e al buon comportamento processuale tenuto nel corso delle indagini e del processo.

9.11. Con l'undicesimo motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) e lettera e), l'inosservanza o l'erronea applicazione dell'articolo 61 c.p., n. 7, articolo 62 bis c.p., Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13, e vizio di motivazione sul punto.

Sul solco dell'eccezione sollevata da (OMISSIS) e (OMISSIS) con il loro ventottesimo motivo di ricorso, anche il (OMISSIS) contesta l'applicabilita' ai reati fiscali della circostanza aggravante comune di cui all'articolo 61 c.p., n. 7, con conseguente inoperativita' del bilanciamento con le attenuanti generiche di cui all'articolo 62 bis c.p..

E' inoltre censurabile, perche' frutto di travisamento della prova, la decisione della Corte territoriale di escludere la sussistenza della circostanza attenuante di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13, come gia' aveva fatto il Giudice di primo grado.

9.12.Con il dodicesimo motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) e lettera e), l'inosservanza o l'erronea applicazione dell'articolo 185 c.p., articolo 2059 c.c., e vizio di motivazione sul punto.

Come gia' evidenziato dai ricorrenti (OMISSIS) e (OMISSIS), anche il (OMISSIS) eccepisce la sostanziale natura patrimoniale del danno risarcito all'Agenzia delle Entrate a titolo di danno morale.

9.13. Con il tredicesimo motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera c), la nullita' dell'ordinanza dibattimentale emessa all'udienza del 14/12/2012 con la quale e' stata rigettata l'eccezione di nullita' dell'ordinanza del 08/06/2012 con la quale il GUP di Milano aveva disposto la trasmissione degli atti al PM ai sensi dell'articolo 33 sexies c.p.p..

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

9.14. Con il quattordicesimo motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera e), la nullita' dell'ordinanza dibattimentale emessa all'udienza del 14/12/2012 in relazione all'articolo 522 c.p.p., e articolo 178 c.p.p., comma 1, lettera c).

La radicale trasformazione della contestazione, in fatto e in diritto, operata dal PM a seguito dell'annullamento della sentenza di non luogo a procedere originariamente emessa per il reato di truffa aggravata, imponeva, una volta trasmessigli gli atti ai sensi dell'articolo 33 sexies c.p.p., l'emissione di un nuovo avviso di conclusione indagini ai sensi dell'articolo 415 bis c.p.p.. L'omissione di tale avviso ha comportato la nullita' del decreto di citazione diretta a giudizio e dell'intero giudizio che ne e' seguito.

9.15. Con il quindicesimo motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera c), la nullita' dell'ordinanza dibattimentale emessa all'udienza del 14/12/2012 con la quale e' stata rigettata l'eccezione di nullita' del decreto di citazione a giudizio sollevata in relazione alla genericita' e indeterminatezza del capo di imputazione.

La rubrica richiama la norma antielusiva di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis, comma 3, lettera b), che, tuttavia, prevede a sua volta tre distinte tipologie di operazioni elusive. Sia il Tribunale che la Corte di appello, pur dopo aver rigettato l'eccezione di genericita' del capo di imputazione tempestivamente sollevata dai difensori, hanno dovuto riconoscere l'inconferenza, a fini accusatori, di detta norma, cosi' dando atto dell'effettiva natura fuorviante del suo richiamo nella rubrica.

9.16. Con il sedicesimo motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) e c), la nullita' della sentenza per difetto di correlazione con l'accusa.

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

10. (OMISSIS) articola 5 motivi di ricorso con richiesta di assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite di questa Corte.

10.1. Con il primo motivo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) e c), la nullita' della sentenza per violazione ed erronea applicazione dell'articolo 627 c.p.p., Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, articolo 73, commi 3 e 4, T.U.I.R..

10.2. Con il secondo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b), c) ed e), la nullita' della sentenza per violazione ed erronea applicazione dell'articolo 43 c.p., e Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, nonche' difetto di motivazione sul punto.

10.3. Con il terzo eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), la nullita' della sentenza per violazione ed erronea applicazione dell'articolo 110 c.p., e Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, nonche' difetto di motivazione sul punto.

10.4. Con il quarto eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e), nullita' della sentenza per violazione ed erronea applicazione degli articoli 43 e 110 c.p., e difetto di motivazione sul punto.

10.5. Con il quinto eccepisce, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b), nullita' della sentenza per violazione ed erronea applicazione dell'articolo 61 c.p., n. 7, e Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5.

I temi difensivi sviluppati dalla (OMISSIS) sono identici a quelli sin qui gia' esposti in sede di illustrazione dei ricorsi degli altri imputati.

Il primo motivo, infatti, deduce la violazione dell'articolo 627 c.p.p., perche' la Corte di appello (e prima ancora il Tribunale di Milano) ha applicato alla fattispecie in esame una disposizione di fonte non legislativa (articolo 4, Mod. OCSE) diversa da quella, di fonte legislativa (Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 73, commi 3 e 4), indicata da questa Suprema Corte in sede di annullamento della sentenza del Giudice per l'udienza preliminare, quale unica e specifica norma di riferimento per individuare la residenza fiscale della societa', non interpretabile in senso analogico mediante il richiamo a norme convenzionali per estendere l'ambito applicativo dell'obbligo penalmente sanzionato

dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5.

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

Il quinto riprende gli stessi argomenti sviluppati anche dagli altri ricorrenti in ordine alla inapplicabilita' al reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, della circostanza aggravante comune di cui all'articolo 61 c.p., n. 7.

CONSIDERATO IN DIRITTO

11. I ricorsi sono fondati.

12. Devono essere preliminarmente esaminate le eccezioni di natura processuale sollevate da (OMISSIS) con il quinto, sesto e settimo motivo, e da (OMISSIS) con il quattordicesimo, quindicesimo e sedicesimo motivo.

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

12.1. Il Pubblico Ministero aveva inizialmente esercitato l'azione penale nei confronti degli odierni imputati per i reati di: a) concorso in truffa continuata consumata ai danni dello Stato, di cui agli articoli 110, 81, cpv. e 640 c.p., contestata a tutti gli imputati; b) dichiarazione infedele di cui al Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 4, contestata sia a (OMISSIS) (capo B) che a (OMISSIS) (capo C).

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

a) la costituzione in (OMISSIS), della societa' "(OMISSIS) S.a.r.l.", interamente controllata dalla " (OMISSIS) S.a.r.l.", societa' di diritto lussemburghese a sua volta interamente controllata dalla " (OMISSIS) S.r.l.";

b) il simulato acquisto, il successivo 29/03/2004, dalla "(OMISSIS) S.a.r.l.", dei marchi " (OMISSIS)" e " (OMISSIS)", venduti dai proprietari (OMISSIS) e (OMISSIS) ad un prezzo notevolmente inferiore a quello di mercato;

c) la successiva concessione onerosa, da parte di "(OMISSIS) S.a.r.l.", del diritto allo sfruttamento dei marchi a favore della societa' " (OMISSIS) S.r.l.", dietro corrispettivo del pagamento delle relative royalties e con facolta' di quest'ultima di stipulare appositi contratti di sub-licenza;

d) la costituzione di una sede fittizia della "(OMISSIS) S.a.r.l." in (OMISSIS), presso la (OMISSIS), societa' lussemburghese di domiciliazione societaria, ove si avvicendavano dipendenti della societa' con funzioni di meri segretari;

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

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

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

A (OMISSIS) e (OMISSIS) era stato altresi' contestato di aver, nelle rispettive dichiarazioni annuali dei redditi relative all'anno di imposta 2004 ed al fine di evadere l'imposta sui redditi, indicato elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo quantificato nella misura di euro 416.856.000,00 corrispondente alla residua quota-parte del maggior corrispettivo della cessione dei marchi che l'Agenzia delle Entrate aveva rideterminato nella misura di euro 1.193.712,00 a fronte del valore dichiarato pari ad euro 360.000.000.

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

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

12.4. Secondo il G.u.p. era certo che il trasferimento della titolarita' dei marchi di comproprieta' delle persone fisiche (OMISSIS) e (OMISSIS), estranee, in quanto tali, alle societa' concessionarie del loro uso e a quelle addette alla produzione e distribuzione dei relativi prodotti, fosse

effettivo e rispondesse a esigenze reali. Occorreva, in particolare, da un lato eliminare un elemento ritenuto di debolezza dal sistema bancario, che temeva le ripercussioni sul marchio legate agli eventuali dissidi che avrebbero potuto insorgere tra i due stilisti, legati sentimentalmente tra loro ed estranei al gruppo stesso, dall'altro procedere a ridefinire la partecipazione societaria della famiglia (OMISSIS), proprietaria, in via esclusiva, di tutte le societa' preposte alla produzione e distruzione dei prodotti. In tal contesto si era deciso di collocare la sede della (neocostituita) societa' cessionaria del marchio in (OMISSIS) perche' considerato mercato finanziario piu' appetibile e fiscalmente piu' conveniente.

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

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

12.7.La Corte ha innanzitutto escluso "la fondatezza dei ricorsi medesimi nel punto in cui ritengono la configurabilita' nel caso di specie del delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato"; si e' quindi domandata "se nella condotta attribuita agli imputati possa ravvisarsi in ipotesi un reato previsto e punito ex Decreto Legislativo n. 74 del 2000", e, dopo aver fornito una risposta positiva in ordine alla astratta configurabilita' del reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, ha osservato, "circa la possibilita' di ravvisare nei fatti contestati una diversa ipotesi di reato (...) che, secondo la giurisprudenza di questa Suprema Corte, rientra nei poteri del giudice dell'udienza preliminare la riqualificazione del fatto imputato, in quanto l'esatta attribuzione del nomen juris e' connaturale all'esercizio della giurisdizione (Sez. 3, n. 1803 del 01/12/2010 - dep. 20/01/2011, Alain Rv. 249334; Sez. 2, n. 43348 del 12/10/2005, Sechi, Rv. 232599; Sez. 6, n. 3503 del 11/11/1998 - dep. 27/01/1999, Manno, Rv - 212213). Anche la giurisprudenza costituzionale - nel dichiarare non fondata la questione di legittimita' costituzionale dell'articolo 423 c.p.p., comma 1, censurato, per contrasto con gli articoli 3 e 24 Cost., nella parte in cui non prevede l'obbligo del giudice dell'udienza preliminare di disporre la notificazione all'imputato contumace del verbale di udienza che recepisce la modifica dell'imputazione - ha precisato che tale modifica non e' un evento imprevedibile, a maggior ragione quando il mutamento si basi su elementi gia' desumibili dagli atti di indagine (sent. n. 384 del 2006). Nello stesso senso anche la sent. n. 103 del 2010, che dichiara inammissibile una questione di legittimita' costituzionale con la quale si proponeva, con riferimento all'udienza preliminare, una soluzione tendente ad ottenere la parificazione di situazioni processuali tra loro non omogenee, quali l'accertamento che un fatto debba essere diversamente qualificato e la constatazione che il fatto e' differente da quello descritto nel decreto che dispone il giudizio. Deve aggiungersi che la regola espressa dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo (sentenza 11 dicembre 2007, Drassich c. Italia), secondo cui la garanzia del contraddittorio deve essere assicurata all'imputato anche in ordine alla diversa definizione giuridica del fatto operata dal giudice ex officio, non rileva quando il mutamento non sia effettuato dal giudice a sorpresa, ma sia conseguenza proprio di un ampio contraddittorio sul tema tra accusa e difesa". Ha quindi annullato la sentenza sul rilievo di natura non gia' sostanziale, circa la sicura sussistenza del reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, bensi' processuale che pur dopo le modifiche operate dalla Legge 16 dicembre 1999, n. 479, "se anche (...) i poteri istruttori del giudice dell'udienza preliminare risultano significativamente accresciuti rispetto al passato, la piattaforma cognitiva della sua decisione non attinge pero' certamente alla pienezza dell'istruttoria dibattimentale. Soprattutto, detta decisione resta calibrata - in chiave di prognosi sulla... possibilita' di successo dell'accusa nella fase dibattimentale (sentenza n. 335 del 2002) - sull'alternativa fra il proscioglimento ed il rinvio a giudizio, con esclusione della possibilita' di condanna. Il G.U.P. nel caso di specie, non solo non ha applicato i principi di diritto sopra evidenziati, ma ha anche esorbitato dal suo ambito di valutazione, allorquando, da un lato, ha ritenuto superfluo disporre una perizia estimativa con l'affermazione che essa avrebbe introdotto inutilmente l'ennesima cifra, in tal modo disconoscendo illogicamente l'utilizzo di un accertamento connotato dall'imparzialita'; dall'altro lato, ha svilito il materiale investigativo in atti considerandolo poco piu' che neutro, senza considerare la necessita', anche in sede prognostica, di una rigorosa applicazione del principio della valutazione unitaria della prova, che impone al giudice di non limitarsi ad una mera considerazione del valore autonomo dei singoli elementi probatori e di prendere in considerazione tutti e ciascuno degli elementi emersi, non in modo parcellizzato e avulso dal generale contesto probatorio, verificando se essi, ricostruiti in se' e posti vicendevolmente in rapporto, possano essere ordinati in una costruzione logica, armonica e consonante".

12.8. Il Pubblico Ministero, in sede di (nuova) udienza preliminare, ha modificato l'imputazione contestando agli imputati, in luogo dell'originario reato di cui all'articolo 640 cpv. c.p., il reato di cui agli articoli 110 e 81 cpv. c.p., Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, "in relazione al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis, comma 3, lettera b), e Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 73, comma 3, articolo 61 c.p., n. 7, perche', in concorso tra loro, nelle qualita' sotto indicate, nel periodo di interesse:

" (OMISSIS), di amministratore pro' tempore della (OMISSIS) s.r.l., societa' di diritto lussemburghese titolare del marchi " (OMISSIS)" e " (OMISSIS)";

- (OMISSIS) amministratore pro tempore della (OMISSIS) s.r.l. - titolare del marchi - e membro del Cda di (OMISSIS) Srl - licenziataria dei marchi;

- (OMISSIS) direttore e finanziario di (OMISSIS) s.r.l. - licenziataria dei marchi;

- (OMISSIS) consulente commercialista/fiscalista del gruppo (OMISSIS);

- (OMISSIS) amministratore della societa' lussemburghese (OMISSIS) S.r.l.;

- (OMISSIS) effettivo titolare dei marchi, amministratore di fatto delle societa' coinvolte e beneficiario dell'operazione;

- (OMISSIS) effettivo titolare dei marchi, amministratore di fatto delle societa' coinvolte e beneficiario dell'operazione;

con piu' azioni esecutive di un medesimo disegno criminoso, omettevano di presentare la dichiarazione dei redditi di (OMISSIS) S.a.r.l. apparentemente localizzata nel (OMISSIS) ma di fatto gestita in (OMISSIS), che realizzava componenti positive di reddito attraverso un'operazione cosi' congegnata:

- trasferimento alla (OMISSIS) S.a.r.l. dei marchi " (OMISSIS)" e " (OMISSIS)" da parte dei titolari (OMISSIS) e (OMISSIS) per un valore largamente inferiore a quello di mercato;

- concessione dello sfruttamento economico dei predetti marchi da parte della (OMISSIS) S.a.r.l. a favore della (OMISSIS) S.r.l. dietro il pagamento di royalties.

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

Cosi' evadendo imposte nella misura di seguito indicata:

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

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

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

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

Con l'aggravante del danno patrimoniale di rilevante gravita'.

In (OMISSIS)".

E' rimasta ferma la contestazione della violazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 4, nei confronti di (OMISSIS) e (OMISSIS), reato dal quale i due stilisti sono stati irrevocabilmente assolti sin dal primo grado di giudizio con la formula "perche' il fatto non sussiste".

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

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

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

12.11. Questa Corte si e' dunque gia' espressa, in termini chiari, sull'eccepita violazione dell'articolo 627 c.p.p., comma 1, escludendone la

sussistenza.

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

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

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

12.14. Va ricordato che in un ordinamento fondato sul principio di legalita', il potere del giudice di definire correttamente il fatto sul quale e' chiamato a pronunciarsi e' connaturale allo stesso esercizio della giurisdizione, che non tollera limitazioni, in ordine all'inquadramento giuridico dei fatti sottopostigli, derivanti dalla richiesta delle parti. Anche il giudice dell'udienza preliminare, pur in mancanza di specifica previsione, puo' modificare la qualificazione giuridica del fatto per il quale il pubblico ministero ha chiesto il rinvio a giudizio (Sez. 6, n. 548 del 29/01/1996, Verde, Rv. 204383; Sez. 3, n. 1803 del 01/12/2010, Alain, Rv. 249334; cfr. altresi', Sez. U, n. 16 del 19/06/1996, Di Francesco, Rv. 205617, secondo la quale in applicazione del principio di legalita', al giudice e' consentito sempre - e quindi anche nell'udienza preliminare - attribuire la corretta qualificazione giuridica al fatto descritto nell'imputazione, senza che cio' incida sull'autonomo potere di iniziativa del pubblico ministero, che rileva esclusivamente sotto il diverso profilo dell'immutabilita' della formulazione del fatto inteso come accadimento materiale).

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

12.16.E' infondata pertanto l'eccezione di nullita' del decreto di citazione diretta a giudizio per violazione dell'articolo 33 c.p.p., articolo 178 c.p.p., comma 1, lettera a), articolo 423 c.p.p., comma 2, e articolo 552 c.p.p., comma 2.

12.17.Le considerazioni che precedono sarebbero sufficienti a respingere le eccezioni di nullita' del decreto di citazione diretta a giudizio perche' non preceduto dall'avviso di cui all'articolo 415 bis c.p.p..

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

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

Cio' accade, per esempio, nei casi di c.d. "imputazione coatta" di cui all'articolo 409 c.p.p., comma 5, (Sez. 6, n. 439 del 05/12/2002, Belgalli, Rv. 223331, che ha affermato il principio secondo il quale l'esigenza di assicurare il contraddittorio in ordine alla completezza delle indagini - cui e' preordinato l'istituto previsto dall'articolo 415 bis c.p.p. - e di assicurare il diritto di difesa dell'imputato e' soddisfatto, nell'ipotesi di esercizio dell'azione penale conseguente all'imputazione coatta, dall'udienza camerale che il giudice deve fissare ove ritenga di non accogliere la richiesta di archiviazione; cfr. altresi', Sez. 6, n. 5369 del 08/10/2002, Taormina, Rv. 223690; Sez. 5, n. 28571 del 02/07/2007, Budano, Rv. 237572; Sez. 4, n. 48033 del 19/11/2009, Caldarar, Rv. 245795); oppure quando, in conformita' al principio di irretrattabilita' dell'azione penale, il pubblico ministero sia obbligato a esercitare l'azione penale a seguito di trasmissione degli atti da parte del giudice dichiaratosi incompetente (Sez. 3, n. 13954 del 21/01/2004, Turi, Rv. 228616; Sez. 3, n. 20765 del 08/04/2010, Solimine, Rv. 247609; Sez. 2, n. 16599 del 17/12/2010, Lo Nigro, Rv. 250215; cfr. altresi' Sez. 6, n. 8998 del 31/01/2007, Del Prete, Rv. 236074,in caso di rinnovato decreto di citazione diretta a giudizio dinanzi alla sezione distaccata dello stesso Tribunale a favore della cui competenza si era espresso il Giudice monocratico della sede centrale; Sez. 1, n. 9222 del 03/02/2009, Pacini Enguerrand, Rv. 243837, per la quale e' abnorme l'ordinanza con cui il Tribunale monocratico dichiari la nullita' del decreto di citazione a giudizio e disponga la restituzione degli atti al P.M., nell'ipotesi in cui, a seguito di imputazione coatta formulata dal G.i.p., il

decreto di citazione contesti un reato ulteriore rispetto all'avviso di conclusione delle indagini notificato all'imputato).

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

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

12.22. E' nella natura delle cose che il fatto ipotizzato dal Pubblico Ministero possa rivelarsi diverso a seguito delle indagini eventualmente disposte su richiesta della persona sottoposta alle indagini o che debba essere diversamente qualificato o che, addirittura, possano risultarne di altri (si pensi al caso, tutt'altro che infrequente, dell'indagato che, in sede di interrogatorio, per difendersi accusi ingiustamente un'altra persona).

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

12.24. Sono infondate anche le eccezioni di nullita' del capo di imputazione e di nullita' della sentenza per violazione degli articoli 521 e 522 c.p.p., sollevate dal (OMISSIS).

12.25. Il decreto di citazione diretta a giudizio deve contenere "l'enunciazione del fatto, in forma chiara e precisa, delle circostanze aggravanti e di quelle che possono comportare l'applicazione di misure di sicurezza, con l'indicazione dei relativi articoli di leggo" (articolo 552 c.p.p., comma 1, lettera c; dello stesso tenore l'articolo 417, lettera b, articolo 429, comma 1, lettera c, richiamato dall'articolo 450 c.p.p., comma 3, e articolo 456 c.p.p., comma 1).

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

12.27.Nel caso di specie il ricorrente eccepisce la fuorviante indicazione, nella rubrica, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis, comma 3, lettera b), senza la specifica indicazione della condotta elusiva, tra quelle in esso descritte (conferimenti in societa', negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende), che sarebbe stata tenuta.

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

12.29. Il capo di imputazione segue uno schema logico evidente che presuppone, a sua volta, il recepimento del principio di diritto espresso con la gia' citata sentenza n. 7739 del 2011, secondo il quale i reati tributari di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione possono essere integrati anche dalle condotte elusive ai fini fiscali che siano strettamente riconducibili alle ipotesi di elusione espressamente previste dalla legge, quelle cioe' di cui agli Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37, comma 3, e articolo 37 bis.

12.30.La rubrica descrive compiutamente, nei termini che son gia' stati indicati, le condotte tenute dagli imputati; le ritiene elusive di obblighi (nel caso di specie dichiarativi) previsti dall'ordinamento tributario ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis; colloca percio' il fatto nell'ambito della fattispecie tipica della norma penale violata (Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5).

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

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

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

13. E' palesemente infondato il quarto motivo di ricorso di (OMISSIS).

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

13.2. L'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea recita: "Nessuno puo' essere perseguito o condannato per un reato per il quale e' gia' stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge".

13.3. Le spiegazioni relative alla Carta dei diritti fondamentali, "elaborate sotto l'autorita' del Praesidium della Convenzione che l'aveva redatta - e che, pur non avendo status di legge, rappresentano un indubbio strumento di interpretazione" (Corte Costituzionale, sentenza n. 138 del 23/03/2010, dep. il 15/04/2010), chiariscono che la norma ha lo stesso ambito applicativo dell'articolo 4, del Protocollo n. 7 della Convenzione E.D.U., anche se, osserva questa Suprema Corte, l'articolo 4 cit., diversamente dall'articolo 50 della Carta, ha una portata piu' limitata perche' non esclude che una stessa persona possa essere processata o condannata per lo stesso fatto da due diversi Stati aderenti alla Convenzione. L'articolo 50 della Carta di Nizza, come spiega il Praesidium, "non si applica solo all'interno della giurisdizione di uno stesso Stato, ma anche tra giurisdizioni di piu' Stati membri. Cio' corrisponde all'acquis del diritto dell'Unione; cfr. articoli da 54 a 58 della convenzione di applicazione dell'accordo di Schengen, sentenza della Corte di giustizia, dell'11 febbraio 2003, causa C-187/01 Gozutok (Racc. 2003, pag. 1-1345), articolo 7 della convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunita' Europee e articolo 10 della convenzione relativa alla lotta contro la corruzione".

13.4. In ogni caso, senza doversi addentrare nel controverso tema relativo alla natura della sanzione amministrativa irrogata alla "(OMISSIS) S.a.r.l." (eventualmente penale agli effetti dell'articolo 7, Conv. E.D.U.) e alla conseguente portata della riserva posta dall'Italia all'atto della firma del Protocollo (secondo la quale la Repubblica italiana avrebbe applicato l'articolo 4 alle sole infrazioni, procedure e decisioni espressamente qualificate come "penali" dalla legge italiana), e' ormai certo che la norma pone un limite alla possibilita' che un individuo venga processato o condannato per una seconda infrazione quando la stessa scaturisca dagli stessi fatti o da fatti che sono sostanzialmente identici (Corte E.D.U., sentenza G.C. del 10 febbraio 2009, Serguei Zolotoukhine c. Russia; cfr. altresi' per la identita' dei fatti materiali la sentenza della Corte di Giustizia, Sez. 2 del 09/03/2006, resa nel procedimento C-436/04, Leopold Henri Van Esbroeck; CG, Sez. 2, del 18/07/2007, resa nel procedimento C-367/05, Norma Kraaijenbrink, secondo la quale ai sensi dell'articolo 54, della Convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen, del 14 giugno 1985, tra i governi degli Stati dell'Unione economica Benelux, della Repubblica federale di Germania e della Repubblica francese relativo all'eliminazione graduale dei controlli alle frontiere comuni, firmata a Schengen (Lussemburgo) il 19 luglio 1990, l'identita' dei fatti materiali deve essere intesa come "esistenza di un insieme di fatti inscindibilmente collegati tra loro, indipendentemente dalla qualificazione giuridica di tali fatti o dall'interesse giuridico tutelato"; si veda altresi' la sentenza della CG, Grande Sezione, del 16/11/2010, resa nel procedimento C-261/09, Gaetano Mantello, secondo la quale "p. 38 (...) la nozione di stessi fatti di cui all'articolo 3, n. 2, della decisione quadro 2002/584/GAI: Decisione quadro del Consiglio, del 13 giugno 2002, relativa al mandato d'arresto Europeo e alle procedure di consegna tra Stati membri non puo' essere lasciata alla discrezionalita' delle autorita' giudiziarie dei singoli Stati membri sulla base del loro diritto nazionale. Infatti, dalla necessita' di garantire l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione discende che i termini di una disposizione di tale diritto, laddove non contenga alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri con riguardo alla nozione medesima, devono essere oggetto, nell'intera Unione, di un'interpretazione autonoma e uniforme (v., per analogia, sentenza 17 luglio 2008, causa C-66/08, Koztowski, Racc. pag. 1-6041, punti 41 e 42). Essa costituisce, quindi, una nozione autonoma del diritto dell'Unione la quale, come tale, puo' costituire oggetto di una domanda di pronuncia pregiudiziale da parte di qualsiasi giudice dinanzi al quale sia stata proposta una controversia a tal riguardo, nel rispetto delle condizioni stabilite nel titolo 7 del protocollo n. 36 del TFUE relativo alle disposizioni transitorie. 39. Si deve rilevare che tale nozione di stessi fatti figura parimenti nell'articolo 54 della CAAS Convenzione di Schengen. In tale contesto, detta nozione e' stata interpretata nel senso della sola identita' dei fatti materiali, ricomprendente un insieme di fatti inscindibilmente collegati tra loro, indipendentemente dalla qualificazione giuridica dei fatti medesimi o dall'interesse giuridico tutelato (v. sentenze 9 marzo 2006, causa C-436/04, Van Esbroeck, Racc. pag. 1-2333, punti 27, 32 e 36, e 28 settembre 2006, causa C-150/05, Van Straaten, Racc. pag. 1-9327, punti 41, 47 e 48). p.40 Alla luce dell'obbiettivo comune dell'articolo 54 della CAAS e 3, n. 2, della decisione quadro, consistente nell'evitare che una persona venga nuovamente perseguita o giudicata penalmente per gli stessi fatti, si deve riconoscere che l'interpretazione di tale nozione fornita nell'ambito della CAAS si applica parimenti nel contesto della decisione quadro)".

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

13.6. E' opportuno peraltro ricordare che, a norma del Decreto Legge 30 settembre 2003, n. 269, articolo 7, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2003, le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio delle societa' con personalita' giuridica sono esclusivamente a carico di queste ultime e non della persona fisica che legalmente le rappresenta.

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

14.1. Il Collegio condivide pienamente questa affermazione alla cui base - come ricorda la sentenza n. 7739 del 2012 - "vi e' il fondamentale principio di legalita', che si specifica nei principi di determinatezza e tassativita'" che, si ricorda, sono a loro volta scolpiti dagli articoli 13 e 25 Cost..

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

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

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

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

14.6. Il disvalore espresso dalla condotta penalmente sanzionata, dunque, deve essere individuato esclusivamente all'interno della norma che la descrive che deve essere a sua volta applicata in conformita' ai principi di stretta legalita', tassativita' e determinatezza che governano l'interpretazione della legge penale, rifuggendo pertanto dalle sempre possibili suggestioni che il comune oggetto della materia trattata puo' comportare e che possono determinare il rischio sia di non ammesse interpretazioni analogiche che di scorciatoie probatorie volte ad attrarre nella fattispecie penale la pura e semplice constatazione dell'inadempimento dell'obbligo tributario che la norma stessa non ritiene sufficiente ai fini della punibilita' dell'autore.

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

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

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

15. Nel caso in esame oggetto di contestazione e' (e resta) la violazione del Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 5.

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

omessa presentazione di una delle dichiarazioni annuali.

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

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

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

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

16.2. Il Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 1, impone a ogni "soggetto passivo" di dichiarare annualmente i redditi posseduti (cfr. altresi', il Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, articoli 1 e segg.).

16.3."Soggetti passivi" dell'imposta sui redditi sono le persone fisiche e le societa' residenti nel territorio dello Stato (Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articoli 2 e 73).

16.4. Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 73, commi 3 e 4, nella versione applicabile "ratione temporis" antecedente le modifiche intervenute con Decreto Legge 14 luglio 2006, n. 223, "(3) ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le societa' e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. (4) L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente e' 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'attivita' essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto".

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

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

16.7. ai riguardo provvede, per quanto di interesse, il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 23, a norma del quale "ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato: (...) e; i redditi d'impresa derivanti da attivita' esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni".

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

commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attivita'. 8 (...) 9. Il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attivita' d'impresa non costituisce di per se' motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra".

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

16.10. Soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto sono coloro i quali effettuano le operazioni imponibili di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 1 e segg., (articolo 17), che sono comunque obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, articolo 8, anche se non hanno effettuato operazioni imponibili.

16.11. L'oggetto principale dell'attivita' di "(OMISSIS) S.a.r.l." e' costituito dalle prestazioni di servizi di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 3, comma 2, n. 2).

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

16.13. Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 35, "i soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione, devono farne dichiarazione entro trenta giorni ad uno degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate ovvero ad un ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiunto della medesima Agenzia; la dichiarazione e' redatta, a pena di nullita', su modelli conformi a quelli approvati con provvedimento dei direttore dell'Agenzia delle entrate. L'ufficio attribuisce al contribuente un numero di partita I.V.A. che restera' invariato anche nelle ipotesi di variazioni di domicilio fiscale fino al momento della cessazione dell'attivita' e che deve essere indicato nelle dichiarazioni, nella home-page dell'eventuale sito web e in ogni altro documento ove richiesto. 2. Dalla dichiarazione di inizio attivita' devono risultare: a) per le persone fisiche, il cognome e nome, il luogo e la data di nascita, il codice fiscale, la residenza, il domicilio fiscale e l'eventuale ditta; b) per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la natura giuridica, la denominazione, ragione sociale o ditta, la sede legale, o in mancanza quella amministrativa, e il domicilio fiscale e deve essere inoltre indicato il codice fiscale per almeno una delle persone che ne hanno la rappresentanza (...)".

16.14. Il domicilio fiscale delle societa' e' disciplinato dal Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 58, secondo il quale "i soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove e' stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attivita'" (comma 3).

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

16.16. Il domicilio fiscale del contribuente di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 58 e 59, individua l'ufficio provinciale competente a ricevere la dichiarazione annuale in materia di imposta sul valore aggiunto e a effettuare i relativi controlli (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 40).

16.17. L'obbligo di presentare la dichiarazione annuale dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto grava, dunque, sulle societa' che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato (imposta sui redditi) e che hanno sede legale o anche solo amministrativa in Italia (imposta sul valore aggiunto).

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

16.19. Ai fini della individuazione della "sede amministrativa" dell'ente possono senz'altro essere utilizzati i criteri in base ai quali viene individuata la "sede effettiva" della persona giuridica di cui all'articolo 46 c.c., comma 2, da sempre indicata dalla giurisprudenza delle Sezioni Civili di questa

Corte di cassazione nel luogo nel quale la societa' ha il centro effettivo di direzione e di svolgimento della sua attivita', ove cioe' risiedono gli amministratori, sia convocata e riunita l'assemblea sociale, si trovino coloro che hanno il potere di rappresentare la societa', 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'attivita' dell'ente e nel quale, dunque hanno concreto svolgimento le attivita' amministrative e di direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti (Cass. civ. Sez. 5, n. 2869 del 07/02/2013, Rv. 625688; Cass. civ. Sez. 1, n. 995 del 25/03/1958, Rv. 882188; Cass. civ. Sez. 3, n. 1671 del 22/06/1963; Cass. civ. Sez. 1, n. 1183 del 14/04/1969, Rv. 339775; Cass. civ. Sez. 3, n. 1249 del 18/04/1969, Rv. 339877; Cass. civ. Sez. 2, n. 3028 del 13/10/1972, Rv. 360788; Cass. civ. Sez. L, n. 335 del 02/02/1976, Rv. 379018; Cass. civ. Sez. L, n. 2472 del 24/04/1981, Rv. 413253; Cass. civ. Sez. L, n. 7037 del 13/04/2004, Rv. 572032; Cass. civ. Sez. L, n. 6021 del 12/03/2009, Rv. 607263; Cass. civ. Sez. 1, n. 6559 del 20/03/2014, Rv. 630604; cfr. altresi' la giurisprudenza della Corte di Giustizia che piu' avanti verra' illustrata).

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

16.21. Non diversamente, la giurisprudenza delle Sezioni Penali di questa Suprema Corte e' stata costante nell'affermare che l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte di societa' avente residenza fiscale all'estero sussiste se detta societa', ha stabile organizzazione in Italia, il che si verifica quando si svolgano in territorio nazionale la gestione amministrativa e la programmazione di tutti gli atti necessari affinche' sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e dell'espletamento dei servizi (Sez. 3, n. 29724 del 26/05/2010, Castagnara, Rv. 248109; Sez. 3, n. 7080 del 24/01/2012, Barretta, Rv. 252102; Sez. 3, n. 32091 del 21/02/2013, Mazzeschi, Rv. 257043; nonche', Sez. 3, n 1811 del 30/10/2013, Pinhas, Rv. 258367).

16.22. Il criterio di effettivita' che induce a preferire la sede amministrativa dell'ente-persona giuridica quale luogo nel quale viene fissato d'ufficio il suo domicilio fiscale e' del resto omogeneo a quello in base al quale esso e' attribuito alla persona fisica nel comune ove svolge in modo continuativo la propria attivita' (Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 59, comma 1).

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

16.24. La Convenzione e' stata redatta in conformita' al Modello di Convenzione O.C.S.E. contro le doppie imposizioni.

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

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

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

16.28. Il criterio della "direzione effettiva" quale luogo di individuazione del domicilio fiscale puo' non essere sufficiente e comunque comportare evidenti storture applicative nel caso di societa' controllate ai sensi dell'articolo 2359 c.c., comma 1, sopratutto nei casi in cui il capitale sociale della controllata e' interamente di proprieta' della controllante.

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

16.30. Tale approccio ermeneutico si pone addirittura in contrasto con la presunzione di "eterodirezione" della societa' controllata che costituisce la "ratio" della disciplina di cui all'articolo 2497 c.c. e segg., di cui al Capo 9 del titolo 5 del libro 5 , come sostituito dal Decreto Legislativo 17 gennaio 2003, n. 6, articolo 5, e in particolare con quanto espressamente prevede l'articolo 2497 sexies c.c., secondo il quale "si presume salvo prova contraria che l'attivita' di direzione e coordinamento di societa' sia esercitata dalla societa' o ente tenuto al consolidamento dei loro bilanci o che comunque le controlla ai sensi dell'articolo 2359".

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

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

16.33. Il rapporto di controllo di cui all'articolo 2359 c.c., comma 1, n. 1), (pur caratterizzato dai piu' penetranti requisiti di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articoli 120 e 133) consente innanzitutto di esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo (c.d. "consolidato nazionale" e "consolidato mondiale", a seconda che le controllate siano residenti in Italia o all'estero). E' utile evidenziare che tra le condizioni di ammissione al consolidato nazionale il legislatore impone l'elezione di domicilio da parte di ciascuna controllata presso la societa' o ente controllante ai fini della notifica e degli atti e provvedimenti relativi ai periodi di imposta per i quali e' stata esercitata l'opzione (Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 119, comma 1, lettera c).

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

16.35. Il Decreto Ministeriale 21 novembre 2001 ha incluso il Lussemburgo tra i territori a regime fiscale privilegiato "con riferimento alle societa' holding di cui alla locale Legge 31 luglio 1929".

16.36. "(OMISSIS) S.a.r.l." non e' una holding lussemburghese di cui alla citata legge del 1929.

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

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

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

16.40. Il legislatore del 2009 ha ulteriormente ampliato l'ambito di applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 167, anche alle ipotesi in cui i soggetti controllati ai sensi del primo comma sono localizzati in Stati o territori diversi da quelli a fiscalita' privilegiata ivi richiamati, qualora ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni: a) sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore a piu' della meta' di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia; b) hanno conseguito proventi derivanti per piu' del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attivita' finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprieta' industriale, letteraria o artistica nonche' dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la societa' o l'ente non residente, ne seno controllati o sono controllati dalla stessa societa' che controlla la societa' o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari (Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 167, comma 8 bis, aggiunto dal Decreto Legge 1 luglio 2009, n. 78, articolo 13, comma 1, lettera c), convertito, con modificazioni, dalla Legge 3 agosto 2009, n. 102). Il successivo comma 8 ter, esclude pero' che si applichino le disposizioni del comma precedente "se il soggetto residente dimostra che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale. Ai fini del presente comma il contribuente deve interpellare l'amministrazione finanziaria secondo le modalita' indicate nel precedente comma 5".

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

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

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

16.44. Il controllo societario e' fenomeno disciplinato anche dalla gia' citata Legge 14 agosto 1982, n. 747, di ratifica ed esecuzione della Convenzione tra Italia e Lussemburgo. L'articolo 5, nel definire il concetto di "stabile organizzazione" in modo del tutto sovrapponibile a quanto gia' prevede il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 162, cit., stabilisce che "il fatto che una societa' residente di uno Stato contraente controlli o sia controllata da una societa' residente dell'altro Stato contraente ovvero svolga la sua attivita' in questo altro Stato (sia per mezzo di una stabile organizzazione oppure no) non costituisce di per se' motivo sufficiente per far considerare una qualsiasi delle dette societa' una stabile organizzazione dell'altra".

16.45. Ora, se si considera che per "stabile organizzazione" si intende, tanto ai fini della Convenzione, quanto del legislatore nazionale: a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) un'officina; e) un laboratorio; f) una miniera, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali; g) un cantiere di costruzione o di montaggio la cui durata oltrepassa dodici mesi (articolo 5, comma 2 della Convenzione e Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 162, comma 2), ne consegue che se la societa' controllata esercita (effettivamente) la propria attivita' anche solo utilizzando un ufficio localizzato in Lussemburgo, il rapporto di controllo societario impedisce di ritenere detto ufficio stabile organizzazione estera dell'impresa italiana.

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

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

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

16.49. Il Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, articolo 35, comma 13, convertito con modificazioni dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, ha inserito nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 73, il seguente comma 5 bis: "Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di societa' ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, del codice civile, nei soggetti di cui al comma 1, lettere a) e b), se, in alternativa: a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359 c.c., comma 1, da soggetti residenti nel territorio dello Stato; b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato".

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

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

16.52. Il capitale sociale di "(OMISSIS) S.a.r.l." e' interamente di proprieta' di " (OMISSIS) S.a.r.l.", societa' anch'essa di diritto lussemburghese il cui intero capitale sociale e' detenuto dalla holding italiana " (OMISSIS) S.r.l.", a sua volta posseduta per l'80% ed in pari misura dagli imputati (OMISSIS) e (OMISSIS), e per il restante 20% dalla famiglia (OMISSIS). "(OMISSIS) S.a.r.l." e' percio' societa' controllata, ai sensi dell'articolo 2359 c.c., comma, 1, dalla " (OMISSIS) S.r.l.".

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

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

16.55. Da questo punto di vista, il ricorso criteri normativamente fissati per definire la "stabile organizzazione" (Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 162, e articolo 5, Convenzione Italo - lussemburghese) puo' essere certamente utile.

16.56. Puo' esserlo anche il ricorso ai criteri elaborati dalla Corte di Giustizia per definire il "centro di attivita' stabile" di cui all'articolo 9, comma 1 della Direttiva 17/05/1977, n. 77/388/CEE - Sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme - che cosi' recitava: "Prestazioni di servizi - 1. Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attivita' economica o ha costituito un centro di attivita' stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attivita' stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale".

16.57. La direttiva e' stata abrogata e sostituita dalla Direttiva 28/11/2006, n. 2006/112/CE - DIRETTIVA DEL CONSIGLIO relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - che fa riferimento al concetto di "stabile organizzazione", pur non definendolo, ma la sostanziale, anche se discussa, sovrapponibilita' dei due concetti rende ancora utilizzabile l'interpretazione che ne ha fornito la Corte di Giustizia secondo la quale "ai sensi dell'articolo 9 n. 1 della direttiva n. 77/388 si considera luogo di una prestazione di servizi quel luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attivita' economica o ha costituito un centro di attivita' stabile a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attivita' stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. Conseguentemente allorche' una societa' di leasing non disponga in uno Stato membro, ne' di personale proprio, ne' di una struttura che presenti un sufficiente grado di stabilita' - nell'ambito della quale possono essere redatti contratti o prese decisioni amministrative - non puo' essere considerata titolare di un centro di attivita' stabile onde la prestazione di servizi non si considera effettuata in tale Stato" (Corte giustizia comunita' Europee Sez. 6 , 17-07-1997, n. 190 - Soc. Aro

Lease BV c. Gerechtshof Amsterdam). Come precisato dalla Corte di Giustizia "15. Va poi ricordato che, con riferimento alla norma generale di cui all'articolo 9, n. 1, della sesta direttiva, la Corte ha ritenuto che il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attivita' economica appare come il punto di riferimento preferenziale, nel senso che la presa in considerazione di un altro centro di attivita' a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi entra in linea di conto solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca a una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro. Dal contesto delle nozioni usate dall'articolo 9 e dallo scopo di tale disposizione si desume che il riferimento di una prestazione di servizi a un centro di attivita' diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro d'attivita' abbia una consistenza minima, data la presenza permanente di mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi (sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, Racc. pag. 2251, punti 17 e 18). 16 Conseguentemente, affinche' un centro d'attivita' possa essere utilmente preso in considerazione, in deroga al criterio preferenziale della sede, come luogo delle prestazioni di servizi di un soggetto passivo, e' necessario che esso presenti un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi considerate".

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

16.59. Di rilievo i principi affermati in materia dalla Corte giustizia comunita' Europee Sez. 4 Sent., 28-06-2007, n. 73/06 (OMISSIS) c. (OMISSIS). Nel caso esaminato dalla Corte, la societa' (OMISSIS) Sarl ricorrente nella causa principale esercitava un'impresa di trasporti, aveva sede a (OMISSIS), sua unica socia era la societa' (OMISSIS), con sede in (OMISSIS), gli amministratori erano due impiegati della (OMISSIS) che risiedevano rispettivamente in Svizzera ed in Italia, il sig. (OMISSIS) amministrava, presso la sede della ricorrente, la ditta (OMISSIS) da cui la ricorrente aveva preso in affitto i propri uffici, in qualita' di rappresentante dell'unica socia di quest'ultima, e aveva presieduto alle iniziative necessarie per la costituzione della medesima. Nell'aprile 1997 e nel maggio 1998 la ricorrente aveva presentato all'amministrazione tributaria tedesca domande di rimborso dell'IVA pagata in Germania per acquisti di carburante. A ciascuna domanda era allegata un'attestazione rilasciata dall'amministrazione tributaria lussemburghese conforme al modello figurante nell'allegato B dell'ottava direttiva. Nell'attestazione era indicato che la ricorrente e' soggetta all'IVA con il suo numero di registrazione lussemburghese. Al medesimo indirizzo della ricorrente avevano fissato la loro sede altre tredici societa' tra cui tre societa' controllate da imprese svizzere di trasporto. L'amministrazione tedesca aveva negato il rimborso sul rilievo che la ricorrente dovesse ritenersi residente in Svizzera e non in Lussemburgo poiche' non aveva collegamenti telefonici all'indirizzo menzionato nell'attestazione. Nel presentare ricorso amministrativo avverso tale decisione, la ricorrente aveva prodotto un'attestazione complementare secondo cui "e' una societa' commerciale ai sensi della convenzione tedesco-lussemburghese sulla doppia imposizione" e quindi soggetta alle "imposte dirette lussemburghesi" ed aveva ha fatto valere che i suoi due amministratori, (OMISSIS) nonche' un'altra persona ugualmente responsabile per l'amministrazione e la contabilita', svolgevano le proprie attivita' in (OMISSIS), che cinque dipendenti lavoravano a tempo parziale come autisti presso la sua sede, che disponeva di un collegamento telefonico, come risultava dall'intestazione della carta da lettere, che alcuni autotreni immatricolati in (OMISSIS) venivano utilizzati per il trasporto di cargo aereo e che le fatture erano emesse presso la sede in (OMISSIS). Il giudice nazionale di prima istanza aveva accolto il ricorso sul rilievo che il (OMISSIS) doveva essere considerato come il punto di partenza principale delle operazioni realizzate dalla ricorrente nei confronti della societa' madre svizzera e ritenendo che la sede della stessa si trovasse incontestabilmente in quest'ultimo Stato membro. La Corte federale aveva pero' annullato la decisione sul rilievo che non potesse essere presa in considerazione la sede statutaria della ricorrente ma che dovessero essere considerati i seguenti ulteriori indici: l'iscrizione della ricorrente a nome della ditta nell'elenco telefonico del Lussemburgo; l'affitto di uffici e conclusione di contratti a nome della ditta; il luogo e il periodo di attivita' degli eventuali prestatori di lavoro alle dipendenze della ricorrente; il luogo di emissione delle fatture relative ad operazioni svolte nei confronti della societa' madre; il luogo di immatricolazione degli autotreni; il luogo di sosta degli autotreni in caso di inattivita'; l'esistenza di dichiarazioni relative all'importo sulla cifra d'affari in (OMISSIS); l'emissione, da parte delle autorita' tributarie lussemburghesi, di documenti concernenti la ricorrente. In sede di rinvio, il giudice di prima istanza aveva quindi accertato che: la ricorrente, sulla base di un accordo in materia di tariffe dei trasporti 1 gennaio 1996 e servendosi della propria intestazione, aveva girato negli anni 1997 e 1998 parecchie fatture relative a spese di trasporto in questione alla (OMISSIS) che le aveva regolate tramite bonifici bancari.

Parallelamente essa aveva fatturato alla (OMISSIS) anche le spese per l'utilizzazione di semirimorchi. Gia' il 26 dicembre 1995 essa aveva concluso, tramite il suo impiegato (OMISSIS), un contratto scritto di affitto con la ditta (OMISSIS) - (OMISSIS) relativamente a locali per ufficio alla (OMISSIS). Per i locali essa pagava anche le spese di riscaldamento. Essa era raggiungibile attraverso il numero di telefono dell' (OMISSIS) che era comunque iscritta nell'elenco telefonico sotto il nome (OMISSIS) ed utilizzava tale numero anche sull'intestazione della sua corrispondenza. Essa aveva anche immatricolato a suo nome presso il Ministero dei Trasporti, nel corso del periodo dal 1997 al 1998, sette autotreni ed ottenuto dal ministero lussemburghese per le classi medie ed il turismo la relativa autorizzazione di esercizio. Essa occupava, stando all'elenco del personale presentato alla data del 15 giugno 1998, sette prestatori di lavoro i quali erano gia' stati in gran parte alle sue dipendenze dal 1996 e, per il resto, erano stati assunti per sostituire collaboratori precedentemente usciti dall'impresa e da quest'ultima occupati appunto dal 1996. La ricorrente aveva concluso a tale scopo per iscritto gli appropriati contratti di lavoro. Infine era stata anche iscritta, ai fini dell'imposta sulla cifra d'affari, presso il Bureau d'imposition dell'amministrazione tributaria lussemburghese con il n. 1995 2408 871 disponendo pure ai fini della citata imposta del numero di registrazione LU 16487850. Essa aveva presentato inoltre dichiarazioni IVA e le erano stati inviati documenti relativi all'IVA. Era stata registrata anche per le imposte dirette con il numero 1995/2408/871. Secondo l'amministrazione finanziaria tedesca, inoltre, la ricorrente aveva preso in affitto i locali dell'ufficio dall' (OMISSIS) e aveva in parte affidato a quest'ultima anche lavori di segretariato e contabilita'. La ricorrente non deteneva nella sede statutaria di installazioni o altri oggetti e peraltro i suoi responsabili non erano permanentemente presenti in (OMISSIS). Non disponeva nel paese ne' di un magazzino, ne' di parcheggi per autotreni. Tuttavia gli autisti degli autotreni erano registrati in (OMISSIS), cosi' come vi erano immatricolati gli stessi autotreni. Nel 1997 aveva dichiarato una cifra d'affari dell'ordine di EUR 575 129,56. I due amministratori erano presenti in (OMISSIS) rispettivamente da due a tre giorni alla settimana e da due a quattro giorni al mese. In tale paese venivano adottate le decisioni essenziali per la gestione dell'impresa (ad esempio acquisto di autotreni, assunzione di collaboratori) e vi si trovava l'amministrazione (contabilita', emissione di fatture, liquidazione degli stipendi). Tuttavia la gestione operativa (dispositivo ed organizzazione dei tragitti degli autotreni, contatti con la clientela) veniva assicurata dalla (OMISSIS) a partire dalla (OMISSIS). Conformemente a tali disposizioni la ricorrente forniva i relativi servizi di trasporto con i summenzionati autotreni di sua proprieta'. I servizi erano forniti al 100% alla (OMISSIS) e la ricorrente li fatturava a quest'ultima a partire dal (OMISSIS). Il giudice nazionale, sottolineando come il problema principale nella causa sottopostagli fosse quello di determinare se la ricorrente risiedesse o meno fuori del territorio della Comunita', nel qual caso essa non sarebbe stata legittimata, tenuto conto della legislazione tedesca, ad ottenere il rimborso dell'IVA pagata per l'acquisto di carburante in Germania, aveva condiviso il parere secondo cui la nozione di sede dell'attivita' economica ai sensi di tale legislazione andasse interpretata conformemente all'articolo 1, punto 1, della tredicesima direttiva. Egli pero' nutriva dubbi sulla maniera di interpretare quest'ultima disposizione. A suo avviso occorreva anzitutto interrogarsi sulla portata giuridica delle attestazioni prodotte dalla ricorrente. Ritenendo che tali attestazioni permettano di presumere in maniera irrefutabile la qualita' di operatore soggetto ad IVA della persona interessata, esso si chiedeva se fosse possibile derivarne anche un effetto vincolante o una presunzione irrefutabile nel senso della residenza di quest'ultima nello Stato membro di rilascio. Nell'ipotesi che si dovesse dare soluzione negativa a tale questione, si era domandato se la nozione di sede dell'attivita' economica ai sensi dell'articolo 1, punto 1, della tredicesima direttiva rinvii al luogo in cui e' stabilita la sede statutaria della societa' e in cui vengono prese le decisioni fondamentali ai fini della sua gestione economica ovvero al luogo a partire dal quale vengono svolte le sue attivita' operative. La Corte era percio' stata chiamata a decidere le seguenti questioni pregiudiziali: "1) Se da un'attestazione della qualita' di imprenditore conforme al modello di cui all'allegato B dell'ottava direttiva risulti un effetto vincolante, o una presunzione irrefutabile a favore della residenza dell'imprenditore nello Stato di rilascio dell'attestazione. 2) In caso di soluzione negativa della prima questione: se la nozione di sede dell'attivita' economica ai sensi dell'articolo 1, n. 1, della tredicesima direttiva vada interpretata nel senso che con cio' s'intende il luogo ove la societa' ha la sede statutaria, o ci si deve riferire, ai fini di tale interpretazione, al luogo ove vengono adottate le decisioni in materia di gestione economica dell'impresa, o e' rilevante il luogo in cui vengono prese le decisioni determinanti ai fini della normale, operativa gestione quotidiana". Nel fornire la risposta la Corte ha, per quanto qui rileva, chiarito che: "43 A questo proposito occorre ricordare che la presa in considerazione della realta' economica costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA (sentenza 20 febbraio 1997, causa C-260/95, DFDS, Racc. pag. 1-1005, punto 23). 44 Inoltre, secondo una giurisprudenza costante, gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario (v., nel settore dell'IVA, segnatamente, sentenze 3 marzo 2005, causa C-32/03, Fini H, Racc. pag. 1-1599, punto 32, e 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., Racc. pag. 1-1609, punto 68). 45 Cio' accadrebbe se un soggetto passivo intendesse fruire del sistema di rimborso alle condizioni enunciate dall'ottava direttiva, quando invece l'impresa il cui indirizzo e' menzionato nell'attestazione conforme al modello figurante nell'allegato B di tale direttiva non corrisponda ad alcuna realta' economica nello Stato membro di rilascio e quando peraltro l'interessato non risieda nel territorio della Comunita', rientrando quindi non nella suddetta direttiva, ma nella tredicesima direttiva (...) 52 Occorre preliminarmente sottolineare che, ai sensi della tredicesima direttiva, la qualita' di soggetto passivo non residente nel territorio della Comunita' presuppone, segnatamente, che il soggetto in questione non abbia disposto in tale territorio, nel corso del periodo preso in considerazione all'articolo 3, n. 1, della direttiva stessa, di alcuno dei criteri di collegamento individuati all'articolo 1, punto 1, della suddetta direttiva. 53 Fra tali criteri di collegamento figurano, in particolare, la "sede della propria attivita' economica" e l'esistenza di "un centro di attivita' stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni". 54 Conformemente ad una giurisprudenza consolidata nel settore dell'IVA, la nozione di centro di attivita' stabile esige una consistenza minima, data la presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi (v. sentenze 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, Racc. pag. 2251, punto 18; DFDS, cit., punto 20, e 17 luglio 1997, causa C-

190/95, ARO Lease, Racc. pag. 1-4383, punto 15). Essa presuppone quindi un grado sufficiente di permanenza ed una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizio considerate (v. sentenza ARO Lease, cit., punto 16) (...) 56 Non costituisce un centro di attivita' stabile un'istallazione fissa utilizzata ai soli fini di effettuare, per conto dell'impresa, attivita' di carattere preparatorio o ausiliario quali l'assunzione del personale o l'acquisto dei mezzi tecnici necessari allo svolgimento delle attivita' dell'impresa. 58 Trattandosi della nozione di sede dell'attivita' economica ai sensi dell'articolo 1, punto 1, della tredicesima direttiva, occorre osservare che se, certo, un medesimo luogo puo' corrispondere in pari tempo alla sede dell'attivita' economica e ad un centro di attivita' stabile dell'impresa interessata, il mero fatto che tale disposizione, come del resto l'articolo 1 dell'ottava direttiva si riferisca distintamente alle nozioni di sede dell'attivita' economica, da una parte, e di centro di attivita' stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni, dall'altra, dimostra tuttavia che, nella mente del legislatore comunitario, la prima nozione riveste una portata autonoma rispetto alla seconda. 59 Ne consegue che la circostanza per cui, stando alle constatazioni effettuate dal giudice nazionale nell'ambito della causa principale, il luogo a partire dal quale le attivita' della ricorrente stessa sono effettivamente svolte non sia situato nello Stato membro di rilascio non esclude con cio' che la ricorrente nella causa principale vi abbia stabilito la sede della sua attivita' economica. 60 Trattandosi di una societa', come nella causa principale, la nozione di sede dell'attivita' economica ai sensi dell'articolo 1, punto 1, della tredicesima direttiva indica il luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale di tale societa' e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima. 61 La determinazione del luogo della sede dell'attivita' economica di una societa' implica la presa in considerazione di un complesso di fattori, al primo posto dei quali figurano la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello, abitualmente identico, in cui si adotta la politica generale di tale societa'.

Possono essere presi in considerazione anche altri elementi, quali il domicilio dei principali dirigenti, il luogo di riunione delle assemblee generali, la tenuta dei documenti amministrativi e contabili e relativi allo svolgimento della maggior parte delle attivita' finanziarie, in particolare bancarie. 62 Cosi' un'interpretazione fittizia, come quella caratterizzante una societa' casella postale o schermo, non potrebbe essere definita sede di un'attivita' economica ai sensi dell'articolo 1, punto 1, della tredicesima direttiva (v., per analogia, sentenze 2 maggio 2006, causa C-341/04, Eurofood IFSC, Racc. pag. 1-3813, punto 35, nonche' Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, cit., punto 68). 63 Alla luce di quanto precede occorre risolvere la seconda questione dichiarando che l'articolo 1, punto 1, della tredicesima direttiva va interpretato nel senso che la sede dell'attivita' economica di una societa' e' il luogo ove vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale di tale societa' e ove sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima".

16.60. E' interessante notare come la Corte Europea, nel definire, per esclusione, il "centro di attivita' stabile", utilizzi, in parte, gli stessi criteri indicati dall'articolo 5, comma 3, lettera e), della gia' citata Convenzione Italia - Lussemburgo, secondo il quale "non si considera che vi sia una stabile organizzazione se: (...) e) una sede fissa di affari e' utilizzata per l'impresa ai soli fini di pubblicita', di fornire informazioni, di ricerche scientifiche o di attivita' analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliario" (ma anche dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 162, comma 4, lettera e).

16.61. Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, non conosce il "centro di attivita' stabile" (alla cui definizione concorre, come visto, anche l'impiego di risorse umane), ma solo la "stabile organizzazione" (che tale impiego non prevede), di cui pero' non fornisce una definizione.

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

16.63. Cass. civ. Sez. 5 , 21-04-2011, n. 9166, in particolare, ha affermato che "la nozione di stabile organizzazione (...) va desunta dall'articolo 5 del modello di convenzione Ocse contro la doppia imposizione e dal suo commentario, integrata con i requisiti prescritti dall'articolo 9 della Direttiva n. 77/388/CEE per l'individuazione di un centro di attivita' stabile, il quale, cosi' come definito dalla giurisprudenza comunitaria, consiste in una struttura dotata di risorse materiali ed umane, e puo' essere costituito anche da un'entita' dotata di personalita' giuridica, alla quale la societa' straniera abbia affidato anche di fatto la cura di affari, con l'esclusione delle attivita' di carattere meramente preparatorio o ausiliario" (nello stesso senso anche Cass. civ. Sez. 5 , 20-12-2001, n. 10925, secondo la quale "In tema di i.v.a., la nozione di stabile organizzazione in Italia di societa' estera, delineata dall'articolo 5 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, deve essere integrata alla luce della disciplina uniforme - piu' restrittiva - dettata in materia dalla sesta direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977 n. 77/388/Cee, il cui articolo 9 n. 1, come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunita' Europee, fa riferimento al concetto di centro di attivita' stabile; il quale richiede l'impiego di risorse umane e materiali, non essendo sufficiente la presenza di impianti nel territorio in cui l'operazione e' compiuta. Va, peraltro, escluso che la struttura organizzativa debba essere di per se' produttiva di reddito, ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile. Inoltre, l'accertamento dei requisiti del centro di attivita' stabile, o stabile organizzazione, ivi compresi quello di dipendenza e quello di partecipazione alla conclusione di contratti - od alle sole trattative - in nome della societa' estera (anche al di fuori di un potere di rappresentanza in senso proprio), deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche - e soprattutto - su quello sostanziale"). Nello stesso senso anche Cass. civ. Sez. 5, n. 17206 del 28/07/2006, Rv. 592321, che ha affermato che "In tema di IVA, la nozione di stabile organizzazione di una societa'

straniera in Italia va desunta dall'articolo 5 del modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione e dal suo commentario, integrata con i requisiti prescritti dall'articolo 9 della sesta direttiva CEE n. 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 per l'individuazione di un centro di attivita' stabile, il quale, cosi' come definito dalla giurisprudenza comunitaria, consiste in una struttura dotata di risorse materiali ed umane, e puo' essere costituito anche da un'entita' dotata di personalita' giuridica, alla quale (a societa' straniera abbia affidato anche di fatto la cura di affari (con l'esclusione delle attivita' di carattere meramente preparatorio o ausiliario, quali la prestazione di consulenze o la fornitura di know how). La prova dello svolgimento di tale attivita' da parte del soggetto nazionale puo' essere ricavata, oltre che dagli elementi indicati dall'articolo 5 del modello di convenzione OCSE, anche da elementi indiziari, quali l'identita' delle persone fisiche che agiscono per l'impresa straniera e per quella nazionale, ovvero la partecipazione a trattative o alla stipulazione di contratti, indipendentemente dal conferimento di poteri di rappresentanza. Nessuna rilevanza puo' infatti essere riconosciuta alla recente modifica dell'articolo 5 del commentario OCSE, in virtu' della quale la sola partecipazione a trattative contrattuali nell'interesse della societa' straniera non e' sufficiente per individuare nella struttura sussidiaria una stabile organizzazione, in quanto, a parte il valore non normativo del commentario, tale modifica ha costituito oggetto di riserva espressa da parte del Governo italiano, secondo la quale nell'interpretazione del modello di convenzione l'Italia non puo' disattendere quella data dai propri giudici nazionali" (in senso conforme anche Cass. civ. Sez. 5, n. 3889 del 15/02/2008, Rv. 602688, e Cass. civ. Sez. 5, n. 20597 del 07/10/2011, Rv. 619296, per la quale "In tema di imposte sui redditi, ai fini dell'individuazione di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto non residente, e quindi dell'applicazione dell'IRPEF e dell'ILOR, l'accertamento deve essere condotto sul piano formale, ma anche - e soprattutto - su quello sostanziale, non essendo incompatibili con il concetto di stabile organizzazione ne' la personalita' giuridica di cui sia eventualmente fornita la struttura operante in Italia, siccome l'autonoma soggettivita' giuridica non assume rilievo quanto alla imputazione dei rapporti fiscali, ne' l'assenza, in capo a quest'ultima, della capacita' di produrre reddito di per se' ovvero dell'autonomia gestionale o contabile. Da cio' consegue l'irrilevanza del dato formale della molteplicita' di imprese nelle quali l'organizzazione si articoli, allorche' risultino sufficienti elementi oggettivi, desumibili dalle modalita' operative dei soggetti attivi sul territorio nazionale, il cui significato sia, per di piu', corroborato dall'esistenza di legami di natura soggettiva").

16.64. Di contrario avviso, in ordine alla possibilita' di far ricorso alle convenzioni in materia di imposte dirette, Cass. civ. Sez. 5 , 06-04-2004, n. 6799, secondo la quale "la nozione di stabile organizzazione (...) deve essere ricavata, ai fini Iva, dalla disciplina comunitaria uniforme in materia di Iva dettata dalla direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, il cui articolo 9, n. 1, contiene il richiamo alla nozione di centro di attivita' stabile (e non dalle convenzioni internazionali in materia di imposte sui redditi). Per stabile organizzazione deve intendersi, quindi, ogni struttura organizzata di mezzi e di persone alle dipendenze del soggetto non residente, ancorche' dotata di autonoma personalita' giuridica. La disposizione dell'articolo 9 della direttiva n. 77/388/CEE (disciplina comunitaria uniforme in materia di Iva) secondo cui il fatto che una societa' residente in uno Stato contraente controlli o sia controllata da una societa' residente in altro Stato non costituisce di per se' motivo sufficiente per far considerare una di dette societa' quale stabile organizzazione dell'altra, esclude soltanto che simile circostanza sia da sola sufficiente a provare tale rapporto; ma non impedisce al giudice un utilizzo della circostanza stessa, ai fini di formare il suo convincimento, ove, ai sensi dell'articolo 2729 c.c., essa trovi adeguato riscontro in altre circostanze gravi, precise e concordanti.

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

autonoma unita' produttiva o unita' aziendale di servizio, non essendo tale nozione - ancora piu' restrittiva di quella comunitaria - fondata su alcun decisivo argomento testuale o sistematico, e, inoltre, deve escludersi che la struttura organizzativa in questione debba necessariamente essere di per se' produttiva di reddito ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile, requisiti che, invece, hanno le succursali o sedi secondarie previste dall'articolo 2506 c.c., le quali costituiscono solo una specie tipica di stabile organizzazione" (nello stesso senso anche Cass. civ. Sez. 5 , 25-05-2002, n. 7689, secondo la quale, peraltro, "in tema di IVA, l'attivita' di controllo sull'esatta esecuzione di contratti tra soggetto residente e soggetto non residente non puo' considerarsi, in linea di principio, ausiliaria e, come tale, non suscettibile di far assumere alla societa' incaricata il ruolo di stabile organizzazione in Italia della societa' straniera, ai sensi dell'articolo 5, par. 4, del modello O.C.S.E. di convenzione contro le doppie imposizioni e dell'articolo 2, par. 1, lettera e), della Convenzione tra Italia e Paesi Bassi per evitare le doppie imposizioni, conclusa il 24 gennaio 1957 e ratificata con Legge 18 giugno 1960, n. 704, applicabile ratione temporis").

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

16.66. Anche la giurisprudenza europea in materia di "liberta' di stabilimento" fornisce criteri interpretativi di rilievo nell'individuare i requisiti strutturali minimi necessari per ritenere effettiva l'attivita' economica esercitata dalla societa' controllata estera.

16.67. L'articolo 49 (ex articolo 43) del T.C.E (Trattato che istituisce la Comunita' Europea) recita: "Nel quadro delle disposizioni che seguono, le restrizioni alla liberta' di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono vietate. Tale divieto si estende altresi' 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 liberta' di stabilimento importa l'accesso alle attivita' autonome e al loro esercizio, nonche' la costituzione e la gestione di imprese e in particolare di societa' ai sensi dell'articolo 54, comma 2, alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini, fatte salve le disposizioni del capo relativo ai capitali". L'articolo 54 (ex articolo 48) del T.C.E. recita: "Le societa' costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attivita' 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 societa' si intendono le societa' di diritto civile o di diritto commerciale, ivi comprese le societa' cooperative, e le altre persone giuridiche contemplate dal diritto pubblico o privato, ad eccezione delle societa' che non si prefiggono scopi di lucro".

16.68. La Corte di Giustizia della Comunita' Europea, con sentenza n. 196/04 del 12/09/2006 (Cadbury Schweppes pie e altri e. Commissioners of Inland Revenue), ha spiegato che "i cittadini di uno Stato membro, persone fisiche o giuridiche, non possono tentare, grazie alle possibilita' offerte dal Trattato, di sottrarsi all'imperio delle loro leggi nazionali, ne' possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario (sentenze 7 febbraio 1979, causa 115/78, Knoors, Racc. pag. 399, punto 25; 3 ottobre 1990, causa C-61/89, Bouchoucha, Racc. pag. 1-3551, punto 14, e 9 marzo 1999, causa C-212/97, Centros, Racc. pag. 1-1459, punto 24, che ha ricordato che secondo la giurisprudenza della Corte, uno Stato membro ha il diritto di adottare misure volte ad impedire che, grazie alle possibilita' offerte dal Trattato, taluni dei suoi cittadini tentino di sottrarsi all'impero delle leggi nazionali, e che gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario, come affermato, in particolare, nel settore della libera prestazione dei servizi, dalle sentenze 3 dicembre 1974, causa 33/74, Van Binsbergen, Racc. pag. 1299, punto 13; 3 ottobre 1993, causa C-148/91, Veronica Omroep Organisatie, Racc. pag. 1-487, punto 12, e 5 ottobre 1994, causa C-23/93, TV 10, Racc. pag. 1-4795, punto 21; in materia di liberta' di stabilimento, sentenze 7 febbraio 1979, causa 115/78, Knoors, Racc. pag. 399, punto 25, e 3 ottobre 1990, causa C-61/89, Bouchoucha, Racc. pag. 1-3551, punto 14; in materia di libera circolazione delle merci, sentenza 10 gennaio 1985, causa 229/83, Ledere e a., Racc. pag. 1, punto 27; in materia di previdenza sociale, sentenza 2 maggio 1996, causa C-206/94, Paletta, Racc. pag. 1-2357, punto 24; in materia di libera circolazione dei lavoratori, sentenza 21 giugno 1988, causa 39/86, Lair, Racc. pag. 3161, punto 43; in materia di politica agricola comune, sentenza 3 marzo 1993, causa C-8/92, General Milk Products, Racc. pag. 1-779, punto 21; in materia di diritto societario, sentenza 12 maggio 1998, causa C-367/96, Kefalas e a., Racc. pag. 1-2843, punto 20). Pur tuttavia - prosegue la Corte - i cittadini parimenti non possono essere privati della possibilita' di avvalersi delle disposizioni del Trattato solo perche' hanno inteso approfittare dei vantaggi fiscali offerti dalle norme in vigore in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede (v., in tal senso, sentenza 11 dicembre 2003, causa C-364/01, Barbier, Racc. pag. 1-15013, punto 71). La circostanza che una societa' sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione piu' vantaggiosa non costituisce per se stessa un abuso di tale liberta' (v., in tal senso, sentenze Centros, cit., punto 27, e 30 settembre 2003, causa C-167/01, Inspire Art, Racc. pag. 1-10155, punto 96). La materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (sentenze 29 aprile 1999, causa C-311/97, Royal Bank of Scotland, Racc. pag. 1-2651, punto 19; 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen, Racc. pag. 1-7477, punto 19, e 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks amp Spencer, Racc. pag. 1-10837, punto 29). La liberta' di stabilimento, che l'articolo 43 CE attribuisce ai cittadini della Comunita' e che implica per essi l'accesso alle attivita' non subordinate ed il loro esercizio, nonche' 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 48 CE, per le societa' costituite a norma delle leggi di uno Stato membro e che abbiano la sede sociale, l'amministrazione centrale o la sede principale nel territorio della Comunita', il diritto di svolgere la loro attivita' nello Stato membro di cui trattasi mediante una controllata, una succursale o un'agenzia (v., in particolare, sentenze 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN, Racc. pag. 1-6161, punto 35; Marks amp Spencer, cit., punto 30, nonche' 23 febbraio 2006, causa C-471/04, Keller Holding, punto 29). Anche se, alla lettera, intendono specificamente assicurare il beneficio del trattamento nazionale nello Stato di stabilimento, le disposizioni del Trattato relative alla liberta' di stabilimento vietano parimenti che lo Stato d'origine intralci lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una societa' costituita secondo la propria legislazione (v., in particolare, sentenze 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag. 1-4695, punto 21, nonche' Marks amp Spencer, cit., punto 31). E' giurisprudenza costante in materia che un'eventuale agevolazione fiscale risultante dalla tassazione poco elevata alla quale viene assoggettata una controllata stabilita in uno Stato membro diverso da quello nel quale e' stata costituita la societa' madre non puo' consentire a quest'ultimo di riservare, in cambio, alla societa' madre un trattamento fiscale meno favorevole (v., in tal senso, sentenza 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia, Racc. pag. 273, punto 21; v. anche, per analogia, sentenze 26 ottobre 1999, causa C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Racc. pag. 1-7447, punto 44, nonche' 26 giugno 2003, causa C-422/01, Skandia e Ramstedt, Racc. pag. 1-6817, punto 52). L'esigenza di impedire la riduzione del gettito tributario non rientra ne' tra gli obiettivi enunciati all'articolo 46, n. 1, CE, ne' tra le ragioni imperative di interesse generale suscettibili di giustificare una restrizione a una liberta' prevista dal Trattato (v., in tal senso, sentenze 3 ottobre 2002, causa C-136/00, Danner, Racc. pag. 1-8147, punto 56, nonche' Skandia e Ramstedt, cit., punto 53). Risulta altresi' dalla giurisprudenza che la mera circostanza che una societa' residente crei uno stabilimento secondario, per esempio una controllata, in un altro Stato membro non puo' fondare una presunzione generale di frode fiscale, ne' giustificare una misura che pregiudichi l'esercizio di una liberta' fondamentale garantita dal Trattato (v., in tal senso, sentenze ICI, cit., punto 26; 26 settembre 2000, causa C-478/98, Commissione/Belgio, Racc. pag. 1-7587, punto 45; X e Y, cit., punto 62, nonche' 4 marzo 2004, causa C-334/02, Commissione/Francia, Racc. pag. 1-2229, punto 27). Per contro, una misura nazionale che restringe la liberta' di stabilimento e' ammessa solo se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate a sottrarre l'impresa alla legislazione dello Stato membro interessato (v., in tal senso, sentenze ICI, cit., punto 26; 12 dicembre 2002, causa C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Racc. pag. 1-11779, punto 37; De Lasteyrie du Saillant, cit., punto 50, nonche' Marks amp Spencer, cit., punto 57). Nel valutare il comportamento del soggetto imponibile si deve tener particolarmente presente l'obiettivo perseguito dalla liberta' di stabilimento (v., in tal senso, citate sentenze Centros, punto 25, e X e Y, punto 42). Trattasi dell'obiettivo di permettere a un cittadino di uno Stato membro di creare uno stabilimento secondario in un altro Stato membro per esercitarvi le sue attivita' e favorire cosi' l'interpenetrazione economica e sociale nel territorio della Comunita' nel settore delle attivita' indipendenti (v. sentenza 21 giugno 1974, causa 2/74, Reyners, Racc. pag. 631, punto 21). La liberta' di stabilimento intende, a tal fine, permettere a un cittadino comunitario di partecipare, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio Stato di origine e di trarre vantaggio (sentenza 30 novembre 1995, causa C-55/94, Gebhard, Racc. pag. 1-4165, punto 25). Tenuto conto di questo obiettivo di integrazione nello Stato membro ospite, la nozione di stabilimento di cui alle disposizioni del Trattato relative alla liberta' di stabilimento implica l'esercizio effettivo di un'attivita' economica per una durata di tempo indeterminata, merce l'insediamento in pianta stabile in un altro Stato membro (v. sentenze 25 luglio 1991, causa C-221/89, Factortame e a., Racc. pag. 1-3905, punto 20, nonche' 4 ottobre 1991, causa C-246/89, Commissione/Regno Unito, Racc. pag. 1-4585, punto 21). Essa presuppone, pertanto, un insediamento effettivo della societa' interessata nello Stato membro ospite e l'esercizio quivi di un'attivita' economica reale. Ne consegue che, perche' sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive, una restrizione alla liberta' di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiose, prive di effettivita' economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attivita' svolte sul territorio nazionale. Al pari delle pratiche abusive di cui al punto 49 della sentenza Marks amp Spencer, cit., che consisterebbero nell'organizzare trasferimenti di perdite, all'interno di un gruppo di societa', in direzione delle societa' stabilite negli Stati membri che applicano le aliquote fiscali maggiori ed in cui, di conseguenza, e' maggiore il valore fiscale delle perdite, il tipo di comportamenti descritti al punto precedente e' tale da violare il diritto degli Stati membri di esercitare la propria competenza fiscale in relazione alle attivita' svolte sul loro territorio e da compromettere, cosi', un'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri (v. sentenza Marks amp Spencer, cit., punto 46). Gli articoli 43 (oggi 49) CE e 48 (oggi 54) CE devono percio' essere interpretati nel senso che ostano all'inclusione, nella base imponibile di una societa' residente in uno Stato membro, degli utili realizzati da una societa' estera controllata stabilita in un altro Stato allorche' tali utili sono ivi soggetti ad un livello impositivo inferiore a quello applicabile nel primo Stato, a meno che tale inclusione non riguardi costruzioni di puro artificio destinate ad eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta. L'applicazione di una misura impositiva siffatta deve percio' essere esclusa ove da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la controllata e' realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi esercita attivita' economiche effettive. L'inclusione nella base imponibile della societa' controllante degli utili realizzati dalla societa' controllata deve escludersi a condizione che quest'ultima non costituisca una costruzione meramente artificiosa (societa' "schermo" o "fantasma") artefatta al solo scopo di eludere l'imposta ordinariamente dovuta e che da elementi oggettivi e verificabili risulti, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, che la societa' controllata esercita effettivamente un'attivita' economica nello Stato membro. Ne consegue che se una societa' ha deciso di costituire delle "subsidiaries" in altro Paese membro al fine di beneficiare del favorevole regime fiscale che tale stabilimento comporta, cio' non costituisce di per se' un abuso e quindi non preclude alla suddetta societa' la possibilita' di invocare gli articoli 43 e 48 Trattato 25 marzo 1957".

16.69.Di rilievo anche la sentenza resa dalla Corte di Giustizia il 17/07/1997 nel procedimento C-28/95, A. Leur-Bloem, in ordine all'interpretazione dell'articolo 11 della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/434/CEE, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti societa' di Stati membri diversi, che autorizza gli Stati membri a non applicare in tutto o in parte le disposizioni della direttiva, ivi comprese le agevolazioni fiscali ivi previste o a revocarne la concessione, qualora l'operazione di fusione, scissione, conferimento d'attivo o scambio di azioni abbia in particolare come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale (articolo 11, n. 1, lettera a) e che attribuisce allo Stato membro la facolta' di prevedere una presunzione di frode o di evasione fiscale quando "una delle operazioni (...) non sia effettuata per valide ragioni economiche, quali la ristrutturazione o la razionalizzazione delle attivita' delle societa' partecipanti all'operazione". Ebbene, la Corte ha stabilito che gli Stati membri possono prevedere che il fatto che queste operazioni non siano state effettuate per valide ragioni economiche legittima una presunzione di frode o di evasione fiscale, tuttavia per accertare se l'operazione che s'intende effettuare abbia come obiettivo principale o come uno degli obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale, "le autorita' nazionali competenti non possono limitarsi ad applicare criteri generali predeterminati, ma devono procedere, caso per caso, ad un esame globale dell'operazione (punti 40 e 41)". Dunque la ricerca di benefici fiscali puo' costituire valida ragione economica che non legittima di per se' l'ipotesi della frode fiscale.

16.70. In linea con i principi gia' affermati si pone quello piu' recentemente ribadito dall'ordinanza resa il 23/04/2008, la Corte di Giustizia (4 Sez.), nell'ambito del procedimento C-201/05 avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Regno Unito), nella causa tra The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation e Commissioners of Inland Revenue, relativa all'imposizione delle societa' residenti sugli utili realizzati da controllate non residenti ed ai dividendi percepiti da tali controllate. Richiamando in motivazione i principi gia' espressi dalla citata sentenza Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, la CG ha nuovamente ricordato che "gli articoli 43 (oggi 49) CE e 48 (oggi 54) CE devono essere interpretati nel senso che ostano all'inclusione, nella base imponibile di una societa' residente in uno Stato membro, degli utili realizzati da una SEC (societa') stabilita in un altro Stato qualora tali utili siano ivi soggetti ad un livello impositivo inferiore a quello applicabile nel primo Stato, a meno che tale inclusione riguardi esclusivamente costruzioni di puro artificio destinate a eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta. L'applicazione di una misura impositiva siffatta deve essere percio' esclusa ove da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la SEC sia realmente impiantata nello Stato membro di stabilimento, ivi esercitando attivita' economiche effettive. Tuttavia, gli articoli 43 CE e 48 CE devono essere interpretati nel senso che non ostano alla normativa fiscale di uno Stato membro che imponga taluni requisiti di conformita' qualora la societa' residente intenda essere esentata da imposte gia' versate sugli utili della societa' medesima, controllata nello Stato della propria residenza, in quanto tali requisiti siano finalizzati a verificare che la societa' estera controllata sia realmente impiantata nello Stato di stabilimento ivi esercitando attivita' economiche effettive, senza che cio' implichi eccessivi oneri a m ministrativi".

16.71. Nella causa C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation contro Commissioners of Inland Revenue, la Corte di Giustizia (Grande Sezione), era stata chiamata a decidere se gli articoli 43 CE, 49 CE o 56 CE ostino alla normativa di uno Stato membro che limita la possibilita' per una societa' residente di dedurre a fini fiscali gli interessi versati su prestiti concessi da una societa' controllante, in via diretta o indiretta, residente in un altro Stato membro, qualora detta societa' residente non avrebbe subito una tale restrizione se gli interessi fossero stati versati su prestiti concessi da una societa' controllante avente sede in tale primo Stato membro. In via preliminare, la Corte ha ricordato che "se e' pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (v., in particolare, sentenze 8 marzo 2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, Metallgesellschaft e a., Racc. pag. 1-1727, punto 37; 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer, Racc. pag. 1-10837, punto 29, e 12 dicembre 2006, causa C-374/04, Test Claimants in Class 4 of the ACT Group Litigation, Racc. pag. 1-11673, punto 36)". Ha poi aggiunto che "ai sensi di una costante giurisprudenza, rientrano nell'ambito di applicazione materiale delle disposizioni del Trattato CE relative alla liberta' di stabilimento le disposizioni nazionali che si applicano alla detenzione da parte di un cittadino dello Stato membro interessato, nel capitale di una societa' stabilita in un altro Stato membro, di una partecipazione tale da conferirgli una sicura influenza sulle decisioni di tale societa' e da consentirgli di indirizzarne le attivita' (v., in tal senso, sentenze 13 aprile 2000, causa C-251/98, Baars, Racc. pag. 1-2787, punto 22; 21 novembre 2002, causa C-436/00, X e Y, Racc. pag. 1-10829, punto 37, e 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, Racc. pag. 1-7995, punto 31)". Nel merito della controversia, e per quanto qui rileva, di fronte all'obiezione del governo britannico che le disposizioni vigenti nel Regno Unito non andrebbero al di la' di quanto necessario per raggiungere l'obiettivo della lotta all'evasione fiscale consistente nell'attuazione di strumenti artificiosi destinati a eludere la normativa fiscale dello Stato di residenza della societa' mutuataria, in quanto si fonderebbero sul principio, riconosciuto a livello internazionale, della piena concorrenza e qualificherebbero come utili distribuiti solo la parte degli interessi eccedente quanto sarebbe stato versato nell'ambito di una transazione conclusa in condizioni di piena concorrenza e, infine, in quanto sarebbero applicate in maniera flessibile, in particolare prevedendo una procedura di previa verifica, la Corte ha ricordato che "12. Ai sensi di una giurisprudenza costante, una misura nazionale che restringe la liberta' di stabilimento e' giustificabile se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate a eludere la normativa dello Stato membro interessato (v., in tal senso, sentenze 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag. 1-4695, punto 26; Lankhorst-Hohorst, cit., punto 37; Marks & Spencer, cit., punto 57, nonche' Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, cit., punto 51). 73. La mera circostanza che una societa' residente ottenga un prestito da una societa' collegata avente sede in un altro Stato membro non puo' fondare una presunzione generale di pratiche abusive, ne' giustificare una misura che pregiudichi l'esercizio di una

liberta' fondamentale garantita dal Trattato (v., in tal senso, sentenze 26 settembre 2000, causa C-478/98, Commissione/Belgio, Racc. pag. 1-7587, punto 45; X e Y, cit., punto 62; 4 marzo 2004, causa C-334/02, Commissione/Francia, Racc. pag. 1-2229, punto 27, nonche' Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, cit., punto 50). 74. Perche' sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive una restrizione alla liberta' di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiose, prive di effettivita' economica e finalizzate a eludere la normale imposta sugli utili generati da attivita' svolte nel territorio nazionale (sentenza Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, cit., punto 55)". Sicche', "l'articolo 43 CE osta ad una normativa di uno Stato membro che limiti la possibilita' per una societa' residente di dedurre, a fini fiscali, gli interessi versati su prestiti concessi da una societa' controllante, in via diretta o indiretta, residente in un altro Stato membro o da una societa' residente in un altro Stato membro controllata da tale societa' controllante, senza assoggettare a una siffatta restrizione una societa' residente che ha ottenuto un prestito da una societa' parimenti residente, salvo che, da un lato, tale normativa disponga un esame di elementi oggettivi e verificabili che permettano di individuare l'esistenza di una costruzione di puro artificio attuata a soli fini fiscali, prevedendo la possibilita' per il contribuente di produrre, eventualmente e senza eccessivi oneri amministrativi, elementi relativi alle ragioni commerciali soggiacenti alla transazione in questione e, dall'altro, qualora l'esistenza di una tale costruzione venisse accertata, detta normativa qualifichi tali interessi come utili distribuiti solo nella misura in cui questi eccedono quanto sarebbe stato convenuto in condizioni di piena concorrenza".

16.72. Nel procedimento C-255/02, Halifax pie, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd contro Commissioners of Customs & Excise, la Corte di Giustizia (Grande Sezione) ha affermato che le nozioni di "attivita' economica", "cessione di beni" e di "prestazione di servizi" di cui all'articolo 2, punto 1, 4, nn. 1 e 2, 5, n. 1, e 6, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, che definiscono le operazioni imponibili, hanno tutte un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e a., Racc. pag. 1-483, punto 44). Quel che rileva, dunque, e' che tali operazioni soddisfino i criteri oggettivi sui quali sono fondate le relative nozioni, anche se siano state effettuate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, senza altro obiettivo economico. Questi criteri - afferma la Corte di Giustizia - non sono soddisfatti in caso di frode fiscale, perpetrata per esempio rendendo dichiarazioni false o emettendo fatture irregolari. Nondimeno, accertare se l'operazione di cui trattasi e' effettuata al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale e' irrilevante per stabilire se essa costituisca una cessione di beni ovvero una prestazione di servizi e un'attivita' economica. La Corte ha pero' ricordato che, secondo una giurisprudenza costante, gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario (v., in particolare, sentenze 12 maggio 1998, causa C-367/96, Kefalas e a., Racc. pag. 1-2843, punto 20; 23 marzo 2000, causa C-373/97, Diamantis, Racc. pag. 1-1705, punto 33, e 3 marzo 2005, causa C-32/03, Fini H, Racc. pag. 1-1599, punto 32) e che l'applicazione della normativa comunitaria non puo' estendersi fino a comprendere i comportamenti abusivi degli operatori economici, vale a dire operazioni realizzate non nell'ambito di transazioni commerciali normali, bensi' al solo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto comunitario (v., in tal senso, in particolare, sentenze 11 ottobre 1977, causa 125/76, Cremer, Racc. pag. 1593, punto 21; 3 marzo 1993, causa C-8/92, General Milk Products, Racc. pag. 1-779, punto 21, e Emsland-Starke, causa C-110/99, punto 51). La lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso e', infatti, un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva (v. sentenza 29 aprile 2004, cause riunite C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep, Racc. pag. 1-5337, punto 76). Nel settore IVA, perche' possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni. Non solo. Deve altresi' risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse e' essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale. Il divieto di comportamenti abusivi non vale piu' ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali. Spetta al giudice del rinvio verificare, conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, ma senza che venga compromessa l'efficacia del diritto comunitario, se gli elementi costitutivi di un comportamento abusivo sussistano nel procedimento principale (v. sentenza 21 luglio 2005, causa C-515/03, Eichsfelder Schlachtbetrieb, Racc. pag. 1-7355, punto 40). In particolare, deve stabilire contenuto e significato reali delle operazioni. Egli puo' cosi' prendere in considerazione il carattere puramente fittizio di queste ultime nonche' i nessi giuridici, economici e/o personali tra gli operatori coinvolti nel piano di riduzione del carico fiscale (v., in tal senso, sentenza Emsland-Starke, cit., punto 58). Ricorda, pero', la Corte di Giustizia la propria giurisprudenza secondo la quale "73. (...) un imprenditore che ha la scelta tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad imposta puo' basarsi su un insieme di elementi, in particolare su considerazioni di natura fiscale attinenti al regime obiettivo dell'IVA (v., in particolare, sentenze BLP Group, cit., punto 22, e 9 ottobre 2001, causa C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Racc. pag. 1-7257, punto 33). A un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni la sesta direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggiore pagamento IVA. Al contrario, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 85 delle conclusioni, il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale".

16.73. Il principio secondo il quale "45 (...) l'esistenza di una pratica abusiva puo' essere riconosciuta qualora il perseguimento di un vantaggio fiscale costituisca lo scopo essenziale dell'operazione o delle operazioni controverse" e' stato ribadito dalla sentenza della Corte di Giustizia Sez. 2, n. C-425/06 del 21 febbraio 2008, resa nel procedimento Ministero dell'Economia e delle Finanze contro (OMISSIS) Srl, che ha richiamato, a sua

volta, quanto gia' statuito nella citata sentenza Halifax. Non diversamente da quest'ultima, la sentenza ribadisce che "47. (...) la scelta, da parte di un imprenditore, tra operazioni esenti ed operazioni soggette ad imposta puo' basarsi su un insieme di elementi, in particolare su considerazioni di natura fiscale attinenti al regime obiettivo dell'IVA. Quando un soggetto passivo ha la scelta tra due operazioni, la sesta direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggiore pagamento di IVA. Al contrario, il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale".

16.74. Nella sentenza resa nella causa C-110/99, tra Emsland-Starke GmbH e Hauptzollamt Hamburg-Jonas, la Corte di Giustizia ha ribadito ancora una volta, in conformita' alla propria giurisprudenza, che l'applicazione dei regolamenti comunitari non puo' estendersi fino alla tutela di pratiche abusive di operatori economici. Il fatto che determinate operazioni di importazione ed esportazione non siano effettuate nell'ambito di operazioni commerciali normali, ma soltanto per beneficiare illecitamente della concessione di importi compensativi monetari positivi, puo' ostare all'applicazione dei detti importi. La constatazione che si tratta di una pratica abusiva richiede, da una parte, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa comunitaria, l'obiettivo perseguito dalla detta normativa non e' stato raggiunto. Essa richiede, d'altra parte, un elemento soggettivo che consiste nella volonta' di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento. L'esistenza di un simile elemento soggettivo puo' essere dimostrata, in particolare, dalla prova di una collusione tra l'esportatore comunitario, beneficiario delle restituzioni, e l'importatore della merce nei paese terzo. Spetta al giudice nazionale stabilire l'esistenza dei due detti elementi, la cui prova puo' essere fornita conformemente alle norme del diritto nazionale, purche' cio' non pregiudichi l'efficacia del diritto comunitario (in tal senso vedansi, in particolare, sentenze 21 settembre 1983, cause riunite da 205/82 a 215/82, Deutsche Milchkontor e a., Racc. pag. 2633, punti 17-25 e 35-39; 15 maggio 1986, causa 222/84, Johnston, Racc. pag. 1651, punti 17-21; 8 febbraio 1996, causa C-212/94, FMC e a., Racc. pag. 1-389, punti 49-51, e 15 giugno 2000, cause riunite C-418/97 e C-419/97, ARCO Chemie Nederland e a., Racc. pag. 1-0000, punto 41).

16.75.11 costante richiamo alle costruzioni di puro artificio volte ad abusare indebitamente a fini fiscali del diritto di liberta' di stabilimento pone in linea con la giurisprudenza Europea l'identico richiamo del gia' citato Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 167, comma 8 bis.

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

16.77. Il legislatore nazionale, invece, ha sempre fatto riferimento, in materia di imposizione indiretta, al concetto di "stabile organizzazione", normativamente e positivamente disciplinato dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 162. Non si intravede motivo, pertanto, per il quale tale definizione non possa essere, in base all'interpretazione sistematica, utilizzata per definire anche la stabile organizzazione rilevante ai fini dell'imposizione indiretta.

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

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

16.80. La giurisprudenza delle Sezioni civili di questa Suprema Corte insegna che "in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi costituzionali di capacita' contributiva e di progressivita' dell'imposizione, e non contrasta con il principio della riserva di legge, non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensi' nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Esso comporta l'inopponibilita' del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente

pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione" (Cass. civ. Sez. U, n. 30055 del 23/12/2008, Rv. 605850). La mera aspettativa del beneficio fiscale va di pari passo con l'assenza di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione; si tratta di due facce della stessa medaglia. La presenza di valide ragioni extra fiscali esclude il carattere abusivo dell'operazione. Spiega e precisa Cass. civ. Sez. 5, n. 1372 del 21/01/2011 che "si considerano aventi carattere abusivo, e che possono, quindi, essere disconosciute dell'amministrazione finanziaria, quelle pratiche che, pur formalmente rispettose del diritto interno o comunitario, siano poste in essere al principale scopo di ottenere benefici fiscali contrastanti con la ratio delle norme che introducono il tributo o prevedano esenzioni o agevolazioni. In altri termini, il carattere abusivo e' escluso soltanto dalla presenza di valide ragioni extra fiscali. Si e', cosi', ritenuta formata una clausola generale antielusiva (analoga alla General Ariti Avoidance Rule, GAAR, degli ordinamenti di common law), di matrice comunitaria per quanto attiene ai c.d. tributi armonizzati (i.v.a., accise, diritti doganali), a partire dalla sentenza in causa C - 255/02, Halifax, e costituzionale - secondo Sez. Un., 30005 e 30007/08 - per i tributi non attribuiti alla competenza degli organi comunitari, quali le imposte dirette, per i quali trae origine dall'articolo 53 Cost. (...) E' opportuno richiamare il principio affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza 21 febbraio 2008 in causa C - 425/06, Part Service (pronunciata a seguito di rinvio pregiudiziale di questa Corte con ordinanza n. 21371/06), secondo cui la presenza di ragioni economiche marginali o non determinanti non esclude il carattere abusivo dell'operazione. Deve, pertanto, disattendersi la tesi (...) secondo cui lo scopo di risparmio fiscale - perche' l'operazione sia ritenuta abusiva - deve essere esclusivo". E tuttavia la Corte dopo aver ricordato che secondo la propria giurisprudenza "incombe all'amministrazione finanziaria l'onere di spiegare, anche nell'atto impositivo, perche' la forma giuridica (o il complesso di forme giuridiche) impiegata abbia carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa, mentre e' onere del contribuente provare l'esistenza di un contenuto economico dell'operazione diverso dal mero risparmio fiscale", avverte che tale regime "nell'ordinamento comunitario e' imposto dal principio di proporzionalita' (sentenza della Corte di Giustizia 17 luglio 1997 in causa C - 28 / 95, A. Leur Bloem), nel sistema italiano costituisce applicazione dei principi di liberta' d'impresa e di iniziativa economica (articolo 42 Cost.), oltre che della piena tutela giurisdizionale del contribuente (articolo 24 Cost.). 4.5. Come questa Corte ha gia' piu' volte rilevato, l'applicazione del principio deve essere guidata da una particolare cautela, essendo necessario trovare una giusta linea di confine tra pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva e liberta' di scelta delle forme giuridiche, soprattutto quando si tratta di attivita' d'impresa (...) E' necessario, altresi', rilevare che la cautela che deve guidare l'applicazione del principio, qualunque sia la sua matrice, deve essere massima quando non si tratti di operazioni finanziarie (come avviene nei casi di dividend washing e di dividend stripping), di artificioso frazionamento di contratti o di anomala interposizione di stretti congiunti, ma di ristrutturazioni societarie, soprattutto quando le stesse avvengono nell'ambito di grandi gruppi d'imprese. Occorre, infatti, considerare che la strategia sul mercato dei gruppi di imprese non puo' essere valutata come quella dell'imprenditore singolo, e cioe' non deve essere finalizzata al conseguimento di una redditivita' in tempi brevi. Tale regola e' stata enunciata dalla Commissione Europea nella sua comunicazione del 1984 e piu' volte condivisa dalla Corte di Giustizia (a partire dalle sentenze 14 novembre 1984 in causa 323/82, Intermillis; e 10 luglio 1986 in causa 2342/84, Belgio e. Commissione) in materia di aiuti di Stato nelle imprese pubbliche, allo scopo di definire il comportamento dell'investitore in economia di mercato che, se e' un gruppo d'imprese, puo' essere guidato, nel fornire misure di sostegno alle imprese del gruppo, da criteri non coincidenti con la redditivita' immediata della misura, per cui la stessa non puo' considerarsi aiuto incompatibile col mercato comune. La regola dell'investitore di gruppo e' stata applicata da questa Corte in alcune decisioni (n. 10062/2000 e 1133/2001), con le quali e' stata riconosciuta la deducibilita' di costi generali addebitati a partecipate o stabili organizzazioni italiane da societa' madri non residenti, anche se le dette strutture non producevano ricavi. Trasferendo la regola alla problematica dell'abuso del diritto, nella quale si tratta pur sempre di verificare se l'operazione rientra in una normale logica di mercato, si deve affermare che il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza, non marginale, di ragioni extra fiscali che non si identificano necessariamente in una redditivita' immediata dell'operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa, e consistere in miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa. Tale e' la regola emergente dal sistema, sul modello comunitario, che prende in considerazione soltanto il contenuto oggettivo dell'operazione, a differenza di altri ordinamenti. Vi e' da considerare, d'altra parte, che l'esercizio di liberta' e di diritti fondamentali riconosciuti dalla Costituzione e dal Trattato sull'Unione Europea, non puo' essere limitato per ragioni fiscali. In particolare, il diritto di stabilimento (la cui fonte, all'epoca dei fatti, era l'articolo 43 del Trattato CE), comporta, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte comunitaria a partire dalla sentenza Avoir fiscal (causa 270/83, Commissione e. Francia) una liberta' di scelta delle forme societarie, sia pure dettata da ragioni esclusivamente fiscali. Nella sentenza 9 marzo 1999, in causa C - 212/97, Centros, la Corte di Giustizia e' giunta a negare il carattere abusivo la collocazione della sede di una societa' in uno Stato esclusivamente perche' ivi e' prevista una regolamentazione giuridica piu' favorevole, anche se non viene ivi svolta alcuna attivita' d'impresa" (nello stesso senso si veda altresi' Cass. civ. Sez. 5, n. 1372 del 21/01/2011, Rv. 616371, secondo la quale il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non si identificano necessariamente in una redditivita' immediata dell'operazione medesima ma possono rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda).

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

16.82.E' importante, sul punto, il principio affermato da Cass. civ. Sez. 5, n. 2869 del 07/02/2013, n. 2869, Rv. 625687, secondo cui "Ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento, nell'ipotesi di esterovestizione, ossia di fittizia localizzazione della residenza fiscale di una

societa' all'estero, non e' necessario accertare la sussistenza di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma, invece, occorre verificare se il trasferimento in realta' vi e' stato, o no, cioe' se l'operazione sia meramente artificiosa, consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realta' economica". Nel caso sottoposto all'esame della Corte la societa' CIN aveva sede legale in (OMISSIS) ed era partecipata per il 99,9% del capitale dalla Candy Elettrodomestici s.r.l., stabilita in Italia. In Italia risiedevano due membri, su tre, del consiglio di amministrazione; piu' volte le delibere del c.d.a. ed altre decisioni di rilievo venivano prese in riunioni tenutesi in Italia e non in (OMISSIS). Ha spiegato in motivazione la Corte: "L'obiettivo della liberta' di stabilimento e' quello di permettere a un cittadino di uno Stato membro di creare uno stabilimento secondario in un altro Stato membro per esercitarvi le sue attivita' e di partecipare cosi', in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio Stato di origine e di trarre vantaggio. La nozione di stabilimento implica, quindi, l'esercizio effettivo di un'attivita' economica per una durata di tempo indeterminata, merce l'insediamento in pianta stabile in un altro Stato membro: presuppone, pertanto, un insediamento effettivo della societa' interessata nello Stato membro ospite e l'esercizio quivi di un'attivita' economica reale. Ne consegue che, perche' sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive, una restrizione alla liberta' di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiose, prive di effettivita' economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attivita' svolte sul territorio nazionale. In definitiva, deve ritenersi che quel che rileva, ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento, non e' accertare la sussistenza o meno di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma accertare se il trasferimento in realta' vi e' stato o meno, se, cioe', l'operazione sia meramente artificiosa (wholly artificial arrangement), consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realta' economica".

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

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

eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalita' delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili. 4.6. Ai fini del punto 4.2, una data finalita' deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalita' che e' o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri per lo piu' irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso. 4.7. Nel determinare se una costruzione o una serie di costruzioni artificiose ha comportato un vantaggio fiscale di cui al punto 4.2, le autorita' nazionali sono invitate a confrontare l'importo dell'imposta dovuta dal contribuente, tenendo conto della o delle costruzioni, con l'importo che lo stesso contribuente dovrebbe versare nelle stesse circostanze in assenza della o delle costruzioni. In tale contesto e' utile esaminare se si verifica una o piu' delle seguenti situazioni: a) un importo non e' compreso nella base imponibile; b) il contribuente beneficia di una detrazione; c) vi e' una perdita a fini fiscali; d) non e' dovuta alcuna ritenuta alla fonte; e) l'imposta estera e' compensata".

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

16.86. Si puo' pertanto affermare il principio che: a) la sede amministrativa dei soggetti diversi dalle persone fisiche rilevante ai fini della individuazione del "domicilio fiscale" ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 59, comma 1, si identifica nel centro effettivo di direzione e di svolgimento della sua attivita', ove cioe' risiedono gli amministratori, sia convocata e riunita l'assemblea sociale, si trovino coloro che hanno il potere di rappresentare la societa', 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'attivita' dell'ente e nel quale, dunque hanno concreto svolgimento le attivita' amministrative e di direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti; b) in caso di societa' con sede legale estera controllata ai sensi dell'articolo 2359 c.c., comma 1, non puo' 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 societa' controllante italiana; c) in tal caso e' necessario accertare anche che la societa' controllata estera non sia una costruzione di puro artificio, ma corrisponda ad un'entita' reale che svolge effettivamente la propria attivita' in conformita' al proprio atto costitutivo o allo statuto; d) per accertare la natura artificiosa o meno della societa' estera si puo' fare utile riferimento ai criteri indicati dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 162, per definire la "stabile organizzazione" o a quelli elaborati dalla giurisprudenza comunitaria per identificare le societa' c.d. "casella postale" o "schermo"; e) si tratta in ogni caso di accertamenti che appartengono alla ricostruzione del fatto-reato e che, in quanto tali, devono essere condotti dal giudice in modo autonomo, secondo le regole di giudizio proprie del processo penale che non tollerano inammissibili inversioni dell'onere della prova frutto del ricorso alle presunzioni fiscali.

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

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

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

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

17.4. Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600, cit., articolo 37, individua una regola di imputazione soggettiva di redditi di cui altri siano formali titolari. Tale regola puo' avere rilevanza ai fini penali per: a) individuare il reale soggetto passivo del rapporto obbligatorio (tenuto agli

obblighi dichiarativi di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5); b) quantificare l'imposta effettivamente dovuta (e dunque l'eventuale superamento della soglia di rilevanza penale della condotta dichiarativa) mediante l'attribuzione al dichiarante anche dei redditi fittiziamente intestati ad altri. A fini ricostruttivi del fatto, la norma tributaria fa riferimento a criteri di accertamento (presunzioni gravi, precise e concordanti) sostanzialmente omogenei rispetto a quelli previsti dall'articolo 192 c.p.p., comma 2.

17.5. La giurisprudenza delle Sezioni Civili di questa Corte ha affermato che la disciplina dell'interposizione, prevista dal comma terzo del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 37, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale costituente il presupposto d'imposta. Ne deriva che il fenomeno della simulazione relativa, nell'ambito della quale puo' ricomprendersi l'interposizione fittizia di persona, non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo anche mediante operazioni effettive e reali (Cass. civ., Sez. 5, n. 12788 del 10/06/2011, Rv. 618550; Cass. civ., Sez. 5, n. 449 del 10/01/2013, Rv. 625134; Cass. civ. Sez. 5, n. 25671 del 15/11/2013, Rv. 628458; Cass. civ. Sez. 5, n. 21794 del 15/10/2014, Rv. 632659). E cosi', sono state ricondotte nell'ambito della specifica previsione: una complessa operazione negoziale, intercorsa fra societa' facenti capo ad un unico centro di imputazione, in cui la cessione di beni da un produttore italiano alla societa' distributrice tedesca, passava attraverso una societa' svizzera che non svolgeva alcuna attivita' inerente il ciclo produttivo o commerciale, consentendo soltanto di attribuire a quest'ultima parte degli utili e di beneficiare per essi del piu' favorevole sistema fiscale del paese (Cass. civ., Sez. 5, n. 12788 del 10/06/2011); la cessione di un terreno, che il contribuente aveva pochi mesi prima donato ai propri figli (Cass. civ., Sez. 5, n. 449 del 10/01/2013); la donazione di un terreno da parte di un genitore ai figli, pochi giorni prima della vendita ad un terzo, poi effettuata da quest'ultimi, ritenuti soggetti fittiziamente interposti (Cass. civ. Sez. 5, n. 25671 del 15/11/2013); la donazione di terreni edificabili conclusa fra familiari, seguita a breve dalla vendita dei beni a terzi, con corresponsione dell'acconto del prezzo al donante, allo scopo di evitare il pagamento delle imposte sulla plusvalenza maturata da quest'ultimo (Cass. civ. Sez. 5, n. 21794 del 15/10/2014). In sede penale l'accertamento della imputazione soggettiva di redditi di cui altri siano formalmente titolari non esaurisce l'indagine sulla rilevanza penale della condotta quando per la sua sussistenza e' necessario accertare anche il "quantum" dell'imposta evasa e il dolo di evasione d'imposta, il quale - come si vedra' - non consiste nella pura e semplice volonta' dell'operazione elusiva poiche' a tal fine sarebbe sufficiente il dolo generico. La consapevolezza e la volonta' dell'atto per effetto del quale il reddito risulta formalmente intestato ad altri esaurisce il solo momento della consapevole e volontaria violazione dell'obbligo dichiarativo e del suo contenuto. Ma cio' non e' sufficiente, perche' gli articoli 2, 3, 4 e 5, esigono anche il fine di evasione che, evidentemente, richiede un "quid pluris" rispetto alla semplice consapevolezza della violazione degli obblighi in materia di dichiarazione dei redditi.

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

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

17.8. In quanto criterio legale di accertamento dell'obbligazione tributaria in ogni suo aspetto, non v'e' dubbio che le disposizioni antielusive di cui all'articolo 37 bis, cit., hanno rilevanza anche in sede penale ai fini dell'accertamento non solo della "imposta effettivamente dovuta" ai sensi del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 1, lettera f), ma anche della quantificazione degli "elementi attivi o passivi" che, ai sensi del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 1, lettera b), concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

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

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

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

17.12. In questa delicata operazione ricostruttiva, di natura squisitamente fattuale, il giudice penale non puo', come detto, far ricorso alle presunzioni tributarie semplici che, comportando l'inversione dell'onere della prova, sovvertono alla radice il principio della presunzione di innocenza dell'imputato, nemmeno quando ricorrono i casi previsti dal Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 39, comma 2, (cosi' come non puo' direttamente stabilire l'imposta effettivamente dovuta in base agli studi di settore di cui al Decreto Legge 30 agosto 1993, n. 331, articolo 62 bis, convertito con modificazioni dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni e integrazioni, o alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 38, comma 4 e segg.). Il giudice penale puo' utilizzare le informazioni e i dati acquisiti dagli uffici finanziari nell'ambito delle attivita' di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1970, articoli 31 bis, 32 e 33, ma non puo' avvalersi degli stessi criteri di giudizio ivi previsti per l'accertamento presuntivo dell'imposta dovuta giustificato, sul piano fiscale, dal comportamento non collaborativo del contribuente, ne' gli e' preclusa la possibilita' di acquisire e utilizzare, a fini di accertamento del reato, gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi dal contribuente che quest'ultimo puo' utilizzare in sede tributaria solo se dimostri di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici finanziari per cause a lui non imputabili (Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 32, commi 3 e 4). In conformita' a quanto prevede l'articolo 220 disp. att. c.p.p., puo' utilizzare, a fini di ricostruzione del fatto, il processo verbale di accertamento o di constatazione (ma non le valutazioni e i giudizi in essi contenuti) e le giustificazioni e i chiarimenti sollecitati in sede pre-contenziosa al contribuente ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis, comma 4, purche' tali atti siano stati redatti e assunti prima che emergano anche semplici dati indicativi di un fatto apprezzabile come reato (Sez. U, n. 45477 del 28/11/2001, Rv. 220291; cfr. altresi' Sez. 3, n. 1969 del 21/01/1997, Rv. 206944; Sez. 3, n. 6881 del 18/11/2008, Rv. 242523; Sez. 3, n. 15372 del 10/02/2010, Rv. 246599, che hanno ribadito il principio secondo il quale e' causa di inutilizzabilita' dei risultati probatori la violazione delle disposizioni del codice di procedura penale la cui osservanza, nell'ambito di attivita' ispettive o di vigilanza, e' prevista per assicurare le fonti di prova in presenza di indizi di reato).

17.13. L'indagine che pertanto il giudice penale deve compiere deve essere volta all'accertamento autonomo e diretto dei presupposti che impediscono all'operazione, che si dimostri elusiva, di concorrere alla determinazione della "imposta effettivamente dovuta" ai sensi del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 1, lettera f).

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

17.15. La volonta' del contribuente di dichiarare un'imposta consapevolmente calcolata in base ad una qualsiasi delle operazioni elusive di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600, articolo 37 bis, ha ad oggetto uno degli elementi costitutivi del reato (l'entita' dell'imposta dovuta e gli elementi attivi e passivi che concorrono a definirla), e non e' pertanto sufficiente a provare il "dolo di evasione" la cui sola sussistenza trasforma l'imposta effettivamente dovuta e non dichiarata in un'imposta "evasa".

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

17.17. Altri menti ragionando si corre il rischio di identificare il dolo specifico di evasione con la pura e semplice constatazione della assenza di una valida ragione economica dell'operazione elusiva e del risultato ottenuto (l'indebita riduzione o rimborso di imposta). Un'operazione dogmaticamente errata che trasformerebbe il dolo specifico di evasione nella generica volonta' di dichiarare al Fisco un'imposta inferiore a quella dovuta (o di non dichiararla affatto) nella consapevolezza della natura elusiva dell'operazione utilizzata per indicare elementi passivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi. Con l'ulteriore inaccettabile rischio di assorbire tutti i reati in materia dichiarativa negli indistinti illeciti

amministrativi di cui al Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 441, articolo 1, comma 2, e articolo 5, comma 4, e di far sostanzialmente resuscitare la contravvenzione di omessa presentazione delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, gia' prevista dall'abrogato Decreto Legge 10 luglio 1982, n. 429, articolo 1, comma 1, convertito con Legge 7 agosto 1982, n. 516, che questa Corte ha gia' affermato non essere in continuita' normativa con il Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5, anche e proprio per la necessita' del dolo specifico di evasione, in precedenza non richiesto (Sez. U, n, 35 del 13/12/2000, Sagone, Rv. 217374).

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

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

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

17.21. Si puo' dunque affermare il seguente principio di diritto: le disposizioni antielusive in materia tributaria di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articoli 37 e 37 bis, hanno rilevanza in quanto concorrono a definire, sul piano oggettivo, gli elementi normativi della fattispecie penale ed, in particolare, l'imposta effettivamente dovuta e gli elementi attivi e passivi rilevanti ai fini della determinazione del reddito o delle basi imponibili; in quanto norme che concorrono a definire gli elementi normativi della fattispecie ed, in particolare, della condotta materiale, si traducono, sul versante penale, nella generica consapevolezza e volontarieta' di tali elementi costitutivi del reato e dunque della condotta; il dolo specifico di evasione, che costituisce il fine della condotta materiale e ne presuppone la perfezione, non si identifica con la generica volonta' consapevole della condotta stessa; il "dolo di elusione" non si identifica, pertanto, con il "dolo di evasione" che esprime un disvalore ulteriore tale da selezionare gli illeciti penalmente rilevanti da quelli che non lo sono; in nessun caso le condotte elusive possono avere di per se' penale rilevanza estendendo il fatto tipico oltre i confini tassativamente determinati.

18. La natura del reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5. Il concorso di persone.

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

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

18.3. Trattandosi di reato omissivo proprio posto in essere da persona qualificata dall'obbligo di adempiere entro il termine previsto, le condotte

precedenti la scadenza del termine sono estranee alla fattispecie tipica e non hanno rilevanza alcuna, nemmeno ai fini del tentativo punibile (che autorevole dottrina pur ritiene possibile nel remoto caso in cui l'obbligato si ponga in anticipo nella materiale condizione di impossibilita' do non adempiere, per esempio affrontando un lungo viaggio).

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

18.5. Ne consegue altresi' che, in disparte le ipotesi di costringimento fisico (articolo 46 c.p.) e di errore determinato dall'altrui inganno (articolo 49 c.p.), il concorso nel reato e' ipotizzabile solo in forma morale quando cioe' chi vi e' obbligato ha omesso di presentare la dichiarazione dei redditi perche' istigato o rafforzato nelle sue intenzioni o in attuazione di un accordo intercorso con altri soggetti.

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

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

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

19. Le conclusioni.

20. La sussistenza del reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5.

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

20.2. Valutera' il Giudice di rinvio, se alla luce del riesame dell'intero compendio probatorio, che dovra' essere condotto in ossequio ai principi di diritto sopra enunciati, sara' necessario l'ulteriore approfondimento istruttorio sollecitato dal (OMISSIS).

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

suo oggetto sociale.

20.4. E' su questo punto che le ragioni difensive hanno il proprio fondamento. Si e' gia' detto, infatti, che ai fini della domiciliazione fiscale non e' necessario che l'attivita' di impresa venga svolta in Italia, ma la verifica dell'esercizio estero di tale attivita' costituisce pur sempre condizione imprescindibile per accertare la natura fittizia o meno dell'insediamento e, dunque, la sua esterovestizione.

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

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

20.7. Appare evidente l'insufficienza della motivazione che trae dall'aspetto oggettivo della condotta argomento per ritenere sussistente il dolo specifico di evasione, una sorta di "dolus in re ipsa" tautologicamente dedotto da uno scopo riorganizzativo societario asseritamente ancorato a ragioni esclusivamente fiscali secondo un ragionamento contraddetto dalla esistenza di reali motivazioni economico-finanziarie dell'intera operazione che nemmeno il Giudice di primo grado aveva messo in discussione, essendosi egli posto solo il dubbio delle ragioni della collocazione della sede in (OMISSIS).

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

21. Il concorso nel reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 5.

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

21.2. I Giudici di merito, dunque, cadono nell'errore di ritenere elementi costitutivi del reato fatti e comportamenti del tutto eterogenei e totalmente estranei, sotto ogni profilo, morale e materiale, alla fattispecie di reato. Non v'e' alcuna relazione causale tra le condotte (rectius: ruoli e qualifiche) ascritte ai correi e la volonta' istantanea e unisussistente del (OMISSIS) di non presentare le dichiarazioni dei redditi in Italia. Ancor di piu', non hanno alcuna rilevanza, ai fini del concorso nel reato omissivo proprio unisussistente, i comportamenti (esterovestizione di (OMISSIS)) del tutto estranei al fatto e allo stesso addebito che puo' essere mosso nei confronti dell'autore principale del reato. Se non sono rilevanti per

quest'ultimo, a maggior ragione non possono esserlo nei confronti dell'estraneo.

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

21.4. Avuto percio' riguardo alle ragioni della condanna dei correi del (OMISSIS) si impone la loro assoluzione dal reato loro ascritto perche' il fatto non sussiste, con conseguente annullamento, senza la necessita' di un rinvio alla Corte di appello di Milano, della sentenza e delle relative statuizioni civili, con assorbimento delle altre questioni relative al trattamento sanzionatorio.

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

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

22. Sul risarcimento del danno.

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

22.2. La Corte di appello, oltre a generici riferimenti all'attenzione mediatica suscitata dalla vicenda a causa della notorieta' dei due stilisti, ha confermato le statuizioni civili di condanna sul rilievo che l'omissione degli obblighi fiscali aveva "creso necessaria un'attivita' finalizzata all'accertamento della violazione, posta in essere con dispendio di risorse e qualificata applicazione di energie professionali, dovendo superare il formale apparato predisposto dal contribuente ed appurare la reale natura dell'attivita' al di la' degli aspetti formali che erano stati impostati per avvalorare (OMISSIS) quale soggetto effettivamente operante all'estero".

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

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

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

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

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata senza rinvio nei confronti di (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS) e (OMISSIS) perche' il fatto non sussiste, nonche', nei confronti di (OMISSIS), limitatamente alla violazione relativa all'omesso versamento dell'IVA per l'anno 2005, perche' estinto per prescrizione e, ancora, in relazione alle statuizioni civili che elimina e con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Milano in ordine alla residua violazione ascritta a (OMISSIS).