

Reato di omessa dichiarazione e determinazione della residenza fiscale

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale Titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia Direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Con l'ormai nota sentenza n. 43809/2015, la Corte di Cassazione ha avuto modo di offrire nuovi interessanti spunti di riflessione in ordine al concetto di residenza fiscale. Nel ripercorrere l'interpretazione europea del concetto di libertà di stabilimento, il Collegio ha, inoltre, escluso la rilevanza penale delle operazioni effettuate dagli imputati poiché effettivamente dettate da scopi di natura imprenditoriale.

La vicenda processuale

Il 30 ottobre scorso sono state pubblicate le motivazioni della sentenza n. 43809/2015 con cui la Corte di Cassazione ha assolto con formula piena - perché il fatto non sussiste - due famosi stilisti dal reato di omessa dichiarazione previsto e punito dall'articolo 5, D.Lgs. 74/2000.

Secondo la ricostruzione dei fatti operata dalla pubblica accusa, gli imputati avrebbero messo in atto una serie di operazioni volte alla riorganizzazione degli assetti societari facenti capo alla holding D&G Srl, società interamente controllata dai due stilisti e titolare dei noti brand "Dolce & Gabbana" e "D&G Dolce & Gabbana", al solo scopo di beneficiare del più conveniente regime di tassazione presente nel Granducato di Lussemburgo.

In particolare, l'operazione consisteva nella costituzione di 2 nuove società con sede in Lussemburgo, la Gado Sarl, a cui veniva trasferita la titolarità dei marchi, e la Dolce & Gabbana Luxemburg Sarl controllante della Gado al 100%.

Una volta ottenuta la proprietà dei marchi, la Gado Sarl concedeva, dietro il pagamento di *royalties*, lo sfruttamento dei diritti dei segni distintivi a favore della italiana Dolce & Gabbana Srl, società anch'essa controllata dalla Dolce & Gabbana Luxemburg Sarl. La società lussemburghese ha, dunque, concesso i diritti di sfruttamento dei marchi a una società italiana controllata dagli stessi imputati, creando così un sistema che garantiva che il reddito derivante dall'incasso delle *royalties* venisse dichiarato in Lussemburgo, Paese in cui il regime di tassazione dei redditi derivanti dalle stesse è notevolmente più vantaggioso rispetto a quello italiano. Nell'ipotesi accusatoria, pertanto, la Gado doveva ritenersi una società fittiziamente residente in Lussemburgo, utilizzata come "schermo" al solo fine di ottenere i benefici di una tassazione più favorevole quando, invece, tutta

l'attività inerente alla gestione dei marchi, con particolare riferimento all'attività generatrice di reddito, risiedeva in Italia.

Tra gli elementi che hanno indotto la Procura della Repubblica di Milano a ritenere la Gado Sarl fittiziamente residente in Lussemburgo vi era la circostanza che la società lussemburghese non avesse assunto personale dipendente e che la stessa, inoltre, operava solo ed esclusivamente in base alle direttive che provenivano dalla capogruppo italiana.

Il Tribunale di Milano con sentenza del 19 giugno 2013, ha affermato

la responsabilità penale degli imputati per il reato di omessa dichiarazione ex articolo 5, D.Lgs. 74/2000 in relazione alla mancata presentazione in Italia della dichiarazione della società Gado Sarl, mentre ha assolto gli imputati dall'accusa del reato di dichiarazione infedele che sarebbe consistita, secondo l'accusa, nell'aver sottratto base imponibile attraverso la sottovalutazione delle plusvalenze derivate dalla cessione dei marchi alla società lussemburghese.

Il Tribunale ha ritenuto che l'operazione in questione, pur evidenziando palesi anomalie, non potesse essere ricondotta al reato di cui all'articolo 4, D.Lgs. 74/2000, in quanto non si poteva considerare violata alcuna specifica norma antielusiva presente nell'ordinamento, non essendo applicabile in sede penale il generale principio del divieto di abuso del diritto. La decisione è stata poi confermata dalla Corte di Appello di Milano, sia per quanto riguarda l'accertamento della responsabilità per il reato di omessa dichiarazione, sia sotto il profilo del trattamento sanzionatorio.

Il giudizio è proseguito innanzi al giudice di Legittimità il quale ha avuto modo di rilevare l'errata interpretazione dei fatti da parte dei giudici di merito

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

i quali, secondo la Cassazione, avrebbero dovuto emettere una decisione che tenesse in considerazione le valide ragioni sottostanti all'operazione di riorganizzazione aziendale che, di fatto, escludevano qualsivoglia attività artificiosa finalizzata a ottenere l'indebito vantaggio fiscale.

Dalle motivazioni può agevolmente desumersi che la Corte ha pienamente individuato il vero fine dell'operazione di riorganizzazione aziendale, ossia quello di

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

In altri termini, non essendovi attività artificiosa per il Collegio non può ricorrere abuso del diritto, motivo per cui la società titolare della proprietà dei marchi è stata ritenuta una società realmente operativa.

In ultimo, il Collegio ha avuto modo di precisare che

il reato di omessa dichiarazione ex articolo 5, D.Lgs. 74/2000, integra una condotta caratterizzata dal dolo specifico per il quale occorre dimostrare la volontà di mettere in pratica l'operazione nella consapevolezza di violare divieti di natura fiscale, al precipuo fine di evadere le imposte, sottolineando che tale attività d'indagine deve eseguirsi secondo le regole del procedimento penale e non, invece, tramite le presunzioni tipiche del processo tributario.

Libertà di stabilimento, esterovestizione e residenza fiscale

La sentenza in commento, come già anticipato, offre numerosi spunti di riflessioni sia su temi di natura penale, sia su questioni prettamente tributarie. Nel motivare la decisione, i giudici hanno ritenuto opportuno soffermarsi, in particolare, sui requisiti necessari ai fini della determinazione della residenza fiscale, nonché sui presupposti di fatto che integrano i fenomeni di esterovestizione.

A tal uopo, la Corte ha richiamato i principi enunciati dalla Corte di Giustizia Europea che in tema di esercizio della libertà di stabilimento, statuiscono che "a

un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni, la sesta direttiva non impone di scegliere quella che implica una maggiore imposta".

In altri termini, secondo la Corte Europea, il mero stabilimento in un Paese con una tassazione più conveniente non può essere considerato, di per sé, elemento sufficiente a rendere la condotta come illecita, integrando al più una mera presunzione di frode fiscale. E, infatti,

"la libertà di stabilimento, che l'articolo 43, CE attribuisce ai cittadini della Comunità e che implica per essi l'accesso alle attività non subordinate e il loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese, alle stesse condizioni previste dalle leggi dello Stato membro di stabilimento per i cittadini di questo, comprende, ai sensi dell'articolo 48, CE, per le società costituite a norma delle leggi di uno Stato membro e che abbiano la sede sociale, l'amministrazione centrale o la sede principale nel territorio della Comunità, il diritto di svolgere la loro attività nello Stato membro di cui trattasi mediante una controllata, una succursale o un'agenzia".

Le operazioni di riassetto aziendale attuate dagli stilisti, pur garantendo vantaggi fiscali ingenti, di fatto, erano preordinate all'insediamento del gruppo Dolce & Gabbana nel territorio dell'UE, obiettivo, questo, perseguito in ambito internazionale. Sul punto,

"la Corte di Giustizia della Comunità Europea, con sentenza n. 196/04 del 12 settembre 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 possibilità offerte dal Trattato, di sottrarsi all'imperio delle loro leggi nazionali, né possono avvalersi, abusivamente o fraudolentemente, del diritto comunitario. Pur, tuttavia - prosegue la Corte - i cittadini parimenti non possono essere privati della possibilità di avvalersi delle disposizioni del Trattato solo perché hanno inteso approfittare dei vantaggi fiscali offerti dalle norme in vigore in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede. La circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce per se stessa un abuso di tale libertà".

Delineati, dunque, i principi afferenti la libertà di stabilimento, la Corte di Cassazione, nel ripercorrere i

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

critéri di determinazione della residenza fiscale - *ratione temporis* - contenuti nell'articolo 73, comma 3, Tuir, si è poi soffermata sul concetto di "direzione effettiva" statuendo che, qualora ci si limitasse a identificare la sede della società estera controllata esclusivamente in base al luogo dal quale partono "gli impulsi decisionali", si giungerebbe a "conclusioni aberranti".

I giudici hanno ribadito al riguardo che la "sede effettiva" della persona giuridica viene individuata

"nel luogo nel quale la società ha il centro effettivo di direzione e di svolgimento della sua attività, ove cioè risiedono gli amministratori, sia convocata e riunita l'assemblea sociale, si trovino coloro che hanno il potere di rappresentare la società, il luogo deputato o stabilmente utilizzato per l'accentramento dei rapporti interni e con i terzi in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente e nel quale, dunque, hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti",

ma tali presupposti, di fatto, non possono non tenere conto delle cause di natura *extra* fiscale sottese alla scelta di stabilirsi in altri Paesi, con particolare riferimento alla strategia imprenditoriale e di mercato dei gruppi di imprese che non può essere valutata in modo analogo a quella dell'imprenditore singolo, finalizzata al conseguimento di redditività in tempi brevi. Sostanzialmente, i giudici ritengono che, ogni qual volta ci si trovi di fronte a operazioni di insediamento in un territorio diverso dallo Stato, dovrà ritenersi legittima la volontà imprenditoriale di ampliare la presenza commerciale del gruppo che sia animata da valide ragioni economiche di sviluppo del fatturato.

Appare evidente, però, che in sede penale tali elementi, di fatto, non possono ritenersi dimostrati ricorrendo alle presunzioni tipiche del diritto tributario, ma vanno provate secondo le regole tipiche del procedimento penale; pertanto il giudice può, utilmente, fare ricorso ai documenti, atti, e registri non esibiti o trasmessi in ritardo agli organi di polizia giudiziaria o ai funzionari della Amministrazione finanziaria, anche se gli stessi non potranno essere utilizzati dalla parte in sede di contenzioso tributario. Inoltre, non può non rilevarsi un orientamento della Cassazione civile che, offrendo un'interpretazione costituzionalmente orientata, sancisce la liceità

dell'obiettivo perseguito dall'imprenditore di minimizzare il carico fiscale il quale rappresenta espressione della libertà d'impresa garantita dall'ex articolo 42, Costituzione.

Aderendo a tale impostazione più garantista, la Cassazione civile afferma che

la circostanza che il trasferimento nel Paese fiscalmente più vantaggioso si sia effettivamente verificato, sarebbe di per sé sufficiente a escludere fenomeni di esterovestizione, a prescindere dalle valide ragioni economiche sottese all'operazione.

In considerazione di tali principi, il Collegio penale giunge ad affermare i seguenti criteri:

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

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

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*".

Profili penali: elusione e dolo da evasione

La Corte Suprema, dopo aver analizzato i criteri di determinazione della residenza fiscale, si è soffermata sugli aspetti prettamente di natura penale statuendo, in particolare, che

costituiscono abuso del diritto quelle operazioni che siano prive di sostanza economica impiegate, invero, con l'esclusivo intento di creare "costruzioni di puro artificio volte ad abusare indebitamente a fini fiscali del diritto di libertà di stabilimento".

È di tutta evidenza che per l'integrazione di una fattispecie abusiva devono ravvisarsi sia una condotta artificiosa sia, contestualmente, l'indebito vantaggio fiscale ottenuto proprio in conseguenza di tale attività. A tal uopo, è doveroso precisare che il vantaggio fiscale, ottenuto dall'imprenditore che decide di sfruttare le opportunità offerte dal mercato e da sistemi di tassazione più favorevoli di altri Paesi, non può considerarsi elemento sufficiente a caratterizzarlo come indebito, diversamente, potrà dirsi tale il risparmio d'imposta conseguito per il tramite di operazioni non reali che sono state realizzate con mezzi di puro artificio per esclusivi intenti di risparmio fiscale.

Ovviamente, l'interpretazione dei giudici si riferisce a una fattispecie anteriore alla depenalizzazione delle condotte elusive operata, in ambito tributario, grazie all'introduzione dell'articolo 10-bis, L. 212/2000, che parte dal D.Lgs. 128/2015.

A ogni modo la Cassazione, nel ribadire l'irrilevanza penale delle condotte elusive, mette in evidenza che le condotte di cui agli articoli 37, comma 3 e 37-bis D.P.R. 600/1973 (*ante riforma*)

"non solo non esauriscono il disvalore dell'illecito tributario penalmente sanzionato, ma non estendono a esse nemmeno la tipicità delle singole fattispecie incriminatrici che devono invece rimanere saldamente ancorate alle condotte tassativamente e specificamente previste per cia-

scuno reato". In altri termini, chiosano i giudici: "la condotta elusiva, in buona sostanza, non è di per sé penalmente sanzionata e non legittima interpretazioni estensive della fattispecie penale, né l'adozione di criteri di accertamento del reato che attingano a piene mani alle presunzioni (semplici) tributarie".

Pertanto, ai fini della condanna, è necessario verificare, oltre la natura dell'operazione, anche l'elemento psicologico sottostante a essa, atteso che il reato di omessa dichiarazione di cui all'articolo 5, D.Lgs. 74/2000, ha natura di reato omissivo proprio a dolo specifico.

In tema di elemento psicologico, con particolare riferimento alla differenza tra "dolo di elusione" e "dolo specifico di evasione", la Corte ritiene che:

"in materia di reati tributari, il "dolo di elusione", rappresenta "la generica volontà consapevole di avvalersi degli strumenti negoziali previsti dagli articoli 37 e 37-bis, D.P.R. 600/1973, per ottenere vantaggi fiscali non dovuti", distinguendosi così "con il dolo specifico di evasione che, in quanto integrato dalla deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo, esprime un disvalore ulteriore idoneo a selezionare gli illeciti penalmente rilevanti da quelli che tali non sono".

Ciò che, al contrario, va assolutamente verificata è la volontà di evadere l'imposta mediante le specifiche condotte tipizzate dal legislatore penale tributario, ovvero il dolo specifico di evasione identificabile come

"volontà di evasione dell'imposta mediante le specifiche condotte tipizzate dal legislatore penale tributario, non puramente e semplicemente attraverso quelle che il Legislatore fiscale ritiene non opponibili nei confronti dell'Amministrazione finanziaria".

Emergono, dunque, anche in specifico riferimento all'elemento soggettivo, le diverse modalità operative del giudice penale rispetto a quello tributario, e, infatti,

"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,

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

sono sufficienti ad attribuire penale rilevanza alle condotte di cui al D.Lgs. 74/2000, articoli 2 e 3, essendo necessario il fine di evasione, a maggior ragione il “dolo di elusione” non solo non può essere ritenuto sufficiente a integrare, sul piano soggettivo, i reati di cui al D.Lgs. 74/2000, articoli 4 e 5, ma nemmeno può essere confuso con il dolo di evasione. La volontà elusiva prova la consapevolezza della sussistenza dell’obbligazione tributaria e del suo oggetto, e, dunque, di uno o alcuni degli elementi costitutivi della fattispecie, non prova il fine ulteriore della condotta”.