



Tribunale di Milano
Ufficio del Giudice per le indagini preliminari

REPUBBLICA ITALIANA
In nome del popolo italiano

Il giudice per le indagini preliminari Dr. Simone Luerti
ha pronunciato la seguente sentenza nel procedimento contro

GABBANA Stefano Silvio, nato il 14.11.1962 a Milano, elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv. Massimo DINOIA, in Milano, C.so Venezia 40; contumace

difeso di fiducia dall'avv. Massimo DI NOIA del foro di Milano, presente
difeso di fiducia dall'Avv. Fortunato TAGLIORETTI del foro di Milano, presente.

DOLCE Alfonso, nato a Polizzi Generosa (PA) il 13.3.1965, elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv. Massimo DINOIA, in Milano, C.so Venezia 40; contumace

difeso di fiducia dall'Avv. Massimo DI NOIA del foro di Milano, presente

DOLCE Domenico, nato il 13.8.1958 a Polizzi Generosa (PA), elettivamente domiciliato presso l'Avv. Massimo DINOIA, con studio in Milano, C.so Venezia 40; contumace

difeso di fiducia dall'avv. Massimo DI NOIA del foro di Milano, presente
difeso di fiducia dall'Avv. Fortunato TAGLIORETTI del foro di Milano, presente.

RUELLA Cristiana, nata a Piombino (LI) il 12.8.1962, elettivamente domiciliato presso l'Avv. Massimo DINOIA, con studio in Milano, C.so Venezia 40; contumace

difeso di fiducia dall'avv. Massimo DI NOIA del foro di Milano, presente

MINONI Giuseppe Emanuele Cristiano, nato a Milano il 21.04.1957, elettivamente domiciliato presso l'Avv. Massimo DINOIA, in Milano, C.so Venezia 40; contumace

difeso di fiducia dall'avv. Massimo DI NOIA del foro di Milano, presente

PATELLI Luciano, nato a Bergamo il 21.7.1959, elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv. Giuseppe Bana, in Milano, via Larga 23, presente

difeso di fiducia dall'Avv. Giuseppe BANA con studio in Milano, via Larga 23, presente,
e dall'Avv. Fabio CAGNOLA, presente;

ANTOINE Noella, nata in Belgio l'11.1.1969, elettivamente domiciliata presso lo studio dell'Avv. Andrea FIORELLI, in Milano, Corso Venezia n. 36, contumace

difesa di fiducia dall'Avv. Andrea FIORELLI del foro di Milano con studio in Milano Corso Venezia n. 36, presente e dall'avv. Pietro PACE del foro di Roma con studio in Roma Via Flaminia n. 213, presente

imputati

TUTTI

A) Del reato di cui agli artt. 110, 640 comma 2, 81 cpv, c.p. perché in concorso tra loro, nelle qualità sotto indicate, nel periodo di interesse:

DOLCE Alfonso di amministratore della GADO s.r.l. società di diritto lussemburghese titolare dei marchi “Dolce & Gabbana” e “D&G Dolce e Gabbana”;

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

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

PATELLI Luciano consulente commercialista/fiscalista del gruppo Dolce & Gabbana;

NOELLA Antoine amministratore della società lussemburghese GADO s.r.l.;

DOLCE Domenico effettivo titolare dei marchi, amministratore di fatto delle società coinvolte e beneficiario dell’operazione

GABBANA Stefano effettivo titolare dei marchi, amministratore di fatto delle società coinvolte e beneficiario dell’operazione.

con più atti esecutivi di un medesimo disegno criminoso, in quanto tutte le condotte e omissioni sono parti di un’unica operazione negoziale, Ruella e Minoni gestendo di fatto la società lussemburghese Gado S.à r.l. dall’Italia attraverso ordini impartiti via email a dipendenti di volta in volta inviati in Lussemburgo e dando disposizioni sulle attività da svolgere e sulla contrattualistica commerciale e societaria; Dolce Alfonso assumendo la veste formale di amministratore della società GADO S.a.r.l.; Patelli predisponendo la struttura societaria e dandole formalmente una veste estera nonché svolgendo tutta l’attività necessaria con l’autorità fiscale lussemburghese diretta ad ottenere un accordo (ruling) per il pagamento di una imposta sul reddito pari al 4%; Dolce Domenico e Gabbana Stefano cedendo formalmente i marchi, di cui erano titolari personalmente, alla società lussemburghese GADO S.a.r.l. ad un prezzo inferiore a quello di mercato ma continuando ad essere i beneficiari effettivi dei marchi stessi - e quindi i percettori delle royalties - attraverso la società D&G s.r.l. che possiede all’80% la Dolce&Gabbana Luxembourg S.a.r.l. proprietaria a sua volta della GADO S.a.r.l. proprietaria dei marchi

con artifici e raggiri consistiti, tra l’altro:

- nel costituire in Lussemburgo il 4 marzo 2004 la società GADO S.à r.l. interamente posseduta dalla “Dolce & Gabbana Luxembourg s.a.r.l.” anch’essa costituita in Lussemburgo nel marzo del 2004 ed interamente posseduta dalla D&G s.r.l.;
- nel fare acquistare simulatamente dalla GADO S.à.r.l. il 29 marzo 2004 dai precedenti titolari, Domenico Dolce e Stefano Gabbana, i marchi di cui è divenuta proprietaria, tra i quali “Dolce & Gabbana” e “D&G Dolce e Gabbana” , peraltro al prezzo di euro 360.000.000, notevolmente inferiore a quello di mercato, stimato in € 1.193.712.000;
- nel concludere il 31.7.2004 un contratto di licenza dei marchi con il quale la GADO S.à r.l. concedeva a Dolce & Gabbana s.r.l. in esclusiva ed a fronte del pagamento di royalties, il

diritto allo sfruttamento dei marchi stessi, con facoltà da parte del licenziatario di stipulare appositi contratti di sub – licenza;

- nel costituire una sede fittizia della società GADO S.à r.l. in Lussemburgo, presso la Alter Domus, società lussemburghese di domiciliatazione societaria, ove si avvicendavano dipendenti della società con funzioni di meri segretari;
- nel predisporre ed organizzare consigli di amministrazione apparentemente tenutisi in Lussemburgo;
- nel frapporre così uno schermo territoriale estero, per impedire l'applicazione delle imposte italiane su una manifestazione reddituale in realtà determinatasi nel territorio dello Stato, in quanto la reale titolarità dei marchi, attraverso la catena societaria, risale alle persone fisiche apparentemente cedenti e residenti in Italia.

Inducendo così in errore l'ente pubblico Amministrazione delle Entrate sulla natura estera del soggetto giuridico titolare dei marchi, e quindi sull'insussistenza dell'obbligo di corrispondere le imposte allo Stato Italiano

si **procuravano un ingiusto profitto**, con **relativo danno** per l'Amministrazione delle Entrate, perché allocando all'estero, attraverso la vendita dei marchi a valori inferiori a quelli di mercato, il flusso di redditi derivante dalla percezione di royalties attive e fruendo in Lussemburgo, relativamente alla tassazione dei ricavi da royalties di un trattamento fiscale concordato (ruling) e pari ad una aliquota di imposta del 4% circa, ottenevano la sottrazione all'obbligo del pagamento delle imposte nella misura di:

per l'anno 2004 a titolo di IVA € **6.000.000**, a titolo di IRAP € **1.346.687**, a titolo di IRES € **7.456.629**

per l'anno 2005 a titolo di IVA € **13.331.617**, a titolo di IRAP € **1.749.393**, a titolo di IRES € **13.583.522** in relazione alle dichiarazioni della GADO S.a.r.l.

per l'anno 2004 a titolo di IRE € **375.170.400** e a titolo di ADD. Regionale € **11.671.968** in relazione alla dichiarazione dei redditi dei due stilisti persone fisiche

In Milano il 28.10.2005, il 31.1.2006 e il 31.1.2007

DOLCE Domenico

B) Del reato di cui all'art. 4 D.L.vo 74/00 perché al fine di evadere l'imposta sui redditi, nella dichiarazione annuale dei redditi delle persone fisiche per il periodo di imposta del 2004 indicava elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo pari a € **416.856.000** con una imposta IRE evasa pari a € **187.585.200**, ADD. Regionale pari a € **5.835.984** ed un attivo dichiarato pari a € **28.659.992** anziché € **445.515.992**.

In Milano il 28.10.2005

GABBANA Stefano Silvio

C) Del reato di cui all'art. 4 D.L.vo 74/00 perché al fine di evadere l'imposta sui redditi, nella dichiarazione annuale dei redditi delle persone fisiche per il periodo di imposta del 2004 indicava elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo pari a € **416.856.000** con una imposta IRE evasa pari a € **187.585.200**, ADD. Regionale pari a € **5.835.984** ed un attivo dichiarato pari a € **28.659.992** anziché € **445.515.992**.

In Milano il 28.10.2005

la parte civile

AGENZIA DELLE ENTRATE nella persona del rappresentante pro tempore, assente;
difesa dall'avv.to Maria Gabriella VANADIA dell'Avvocatura dello Stato, presente

Conclusioni delle parti:

Il PM ha chiesto il rinvio a giudizio per tutti gli imputati e per i reati a loro rispettivamente ascritti;

La parte civile si è associata alle richieste del PM;

Tutti i difensori degli imputati hanno chiesto sentenza di non luogo a procedere perché il fatto non sussiste o, in subordine, per non avere commesso il fatto.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con provvedimento in data 25.11.2010 il pubblico ministero esercitava l'azione penale a carico di GABBANA Stefano, DOLCE Alfonso, DOLCE Domenico, RUELLA Cristiana, MINONI Giuseppe e PATELLI Luciano per il delitto di truffa in danno dello Stato e – per i soli GABBANA Stefano e DOLCE Domenico – anche di dichiarazione fiscale infedele, meglio descritti in epigrafe. In data 24.12.2010 (in un procedimento separato, ma poi riunito al precedente in prima udienza) il pubblico ministero esercitava l'azione penale anche nei confronti di ANTOINE Noella per lo stesso delitto di concorso in truffa ai danno dello Stato a carico di tutti gli altri coimputati.

Alla prima udienza, fissata per il giorno 31 gennaio 2011, superate con ordinanza inserita a verbale alcune questioni preliminari attinenti le notifiche degli avvisi di conclusione indagini e di fissazione dell'udienza agli indagati/imputati, si costituiva la parte civile Agenzia delle Entrate e veniva dichiarata la contumacia di tutti gli imputati, assenti e non impediti a comparire.

Il pubblico ministero illustrava quindi le proprie conclusioni e chiedeva il rinvio a giudizio di tutti gli imputati per i reati a loro rispettivamente ascritti. Ugualmente concludeva la parte civile.

Alla successiva udienza del 17 febbraio 2011, iniziavano le conclusioni dei difensori degli imputati, che proseguivano all'udienza del 25 marzo 2011, giorno in cui si svolgeva anche l'interrogatorio dell'imputato Luciano PATELLI da lui richiesto. Al termine dell'udienza, il pubblico ministero chiedeva breve termine per replicare ed il Giudice lo concedeva fino al 1 aprile 2011.

All'udienza odierna, il pubblico ministero replicava, l'imputato PATELLI rendeva brevi dichiarazioni spontanee e alcuni difensori degli imputati prendevano per ultimi la parola.

Al termine, il Giudice si ritirava in camera di consiglio per la decisione.

L'accusa non è fondata e non necessita di un ulteriore vaglio dibattimentale per i motivi che di seguito si espongono.

Premessa

Un processo di una certa complessità che si conclude in udienza preliminare con sentenza di non luogo a procedere impone un breve richiamo al criterio di giudizio che sovrintende l'esercizio dell'opzione alternativa che compete al giudice dell'udienza preliminare.

Dopo la soppressione della parola *evidente* dal testo dell'articolo 425 c.p.p. ad opera della L. 105/1993 e dopo l'intera riforma dello stesso testo con la legge c.d. "Carotti" n. 479/1999, il rinvio al dibattimento non è più lo sbocco fatalmente ineludibile di un giudizio preliminare "a maglie larghe", poiché la regola di tale giudizio – secondo alcuni autori - si è sostanzialmente omologata a quella del procedimento di archiviazione, richiedendo una valutazione prognostica circa i possibili esiti di una eventuale istruzione dibattimentale.

Anche nel caso in cui sussistano fonti o elementi di prova insufficienti o contraddittori, si reputa che il corretto epilogo dell'udienza preliminare sia la sentenza di non luogo a procedere quando, secondo un criterio di ragionevole lettura delle emergenze processuali, l'istruttoria dibattimentale appaia incapace di arrecare, in termini di prova a carico, alcun risultato utile per superare tale stato di incertezza; e ciò secondo un giudizio prognostico fondato non su previsioni astrattamente ipotetiche, bensì sul concreto apprezzamento del materiale probatorio sottoposto alla cognizione del giudice.

Ciò non vuol dire, tuttavia, che sia mutata la natura schiettamente processuale della decisione, il cui oggetto resta l'accertamento del corretto esercizio dell'azione penale, pur se inevitabilmente compiuto attraverso il parametro dell'infondatezza anche non palese dell'accusa (cfr. Cass. IV 12.7.2007 n. 30001).

La tendenza riscontrata nella prassi, soprattutto per le comprensibili pressioni della difesa, di trasformare l'udienza preliminare in un quarto giudizio di merito si infrange contro il chiaro dettato della Corte Costituzionale, che ha osservato come ad una richiesta in rito non possa non corrispondere, in capo al giudice, una decisione di eguale natura, proprio perché anch'essa calibrata sulla prognosi di non superfluità del sollecitato passaggio alla fase dibattimentale (C. Cost. n. 185/2001).

Nel rispetto di tali principi, si ritorna quindi ad affermare la doverosità del vaglio dibattimentale allorquando il materiale probatorio presentato dal pubblico ministero a sostegno delle imputazioni elevate, anche se incompleto o ambivalente, consenta una valutazione prognostica "a soluzioni aperte", non essendo consentito al giudice dell'udienza preliminare di optare per una di esse - quella più favorevole all'imputato - per pronunciare sentenza di non luogo a procedere; al contrario, in presenza di una "soluzione chiusa", caratterizzata da una infondatezza dell'accusa ovvero da insufficienza e/o contraddittorietà degli elementi di prova, purché insuscettibili di evoluzione in sede dibattimentale, si impone il proscioglimento preliminare dell'imputato.

Nel processo in esame, come vedremo dettagliatamente negli sviluppi successivi, il fatto storico è compiutamente accertato e sostanzialmente non controverso tra le parti, trattandosi soprattutto di materia altamente tecnica e prevalentemente documentale. In punto di fatto, non si prevedono pertanto evoluzioni di sorta in sede dibattimentale, nemmeno attraverso l'esame incrociato dei pochi testi che hanno già reso dichiarazioni difficilmente controvertibili e comunque non estremamente rilevanti nell'ambito delle imputazioni.

Quanto ai profili di diritto, si vedrà che le soluzioni proposte sono le uniche percorribili e non patiscono confronto alcuno, ragione per cui si impone il proscioglimento in questa sede; mentre altri profili, soprattutto in ambito strettamente tributario, appaiono suscettibili di letture e interpretazioni alternative, ma tutte compatibili con l'unica decisione finale.

Da ultimo, preme sottolineare sin d'ora che l'impostazione della problematica, l'interpretazione seguita e le soluzioni proposte si collocano su un piano strettamente penalistico, segnando chiari confini con il complesso mondo del diritto e dell'accertamento tributario, il cui importante ingresso nel diritto penale, come sostrato di fattispecie comuni o speciali, non può stravolgere consolidati principi e garanzie anche di rango costituzionale.

Il fatto

Il presente procedimento trae origine da una stratificazione di comunicazioni di notizia di reato e di informative, sia della Guardia di Finanza, sia dell'Agenzia delle Entrate, tutte riguardanti alcune società del Gruppo Dolce&Gabbana e gli stessi due stilisti personalmente, che il pubblico ministero ha convogliato in un unico fascicolo procedimentale, sulla base del quale ha poi elaborato le odierne contestazioni. In particolare, secondo l'indicazione del PM, si tratta della

- nota GdF nr. 37948 del 6.9.2007
- nota GdF nr. 43445 del 8.10.2007
- nota GdF nr. 22497 del 15.9.2008
- nota GdF nr. 16742 del 28.4.2009
- nota GdF nr. 17304 del 4.5.2009
- GdF Processo verbale di costatazione del 24.4.2009 nei confronti di Dolce Domenico
- GdF Processo verbale di costatazione del 24.4.2009 nei confronti di Gabbana Stefano
- Agenzia Entrate Direzione Regionale note 54019 del 28.6.2010 – 50703 del 17.6.2010
- Agenzia Entrate Milano 3 – 49556 del 22.5.2008 – 128728 del 10.12.2007 – 67765 del 8.7.2008 -
- Agenzia Entrate Ufficio Milano 1 note 66902 del 3.6.2010 - 66903 del 3.6.2010.

Poiché, come anticipato, i termini essenziali della vicenda non sono controversi tra le parti, in questa sezione ancora introduttiva ci si limiterà ad una estrema sintesi del fatto, finalizzata ad introdurre il lettore alla comprensione dell'analisi più dettagliata che verrà sviluppata nei paragrafi successivi.

Fino al mese di marzo 2004, il controllo del Gruppo Dolce&Gabbana si esercitava attraverso la società holding D&G s.r.l., interamente posseduta con quote paritarie dai due stilisti Domenico DOLCE e Stefano Silvio GABBANA. La società deteneva a sua volta il controllo diretto per il 90% della Dolce&Gabbana s.r.l. e, attraverso quest'ultima, il controllo (51%) della Dolce&Gabbana Industria s.p.a., secondo i seguenti ruoli:

- D&G s.r.l. holding del gruppo;
- Dolce&Gabbana s.r.l. sub-holding e licenziataria dei marchi con facoltà di sub-licenza ai produttori;
- Dolce&Gabbana Industria s.p.a. licenziataria dei marchi e unità produttiva principale.

La struttura societaria così delineata presentava tuttavia una significativa peculiarità, che si traduceva sostanzialmente in un elemento di debolezza, costituito dal fatto che la proprietà dei marchi era esterna al gruppo e faceva capo ai due stilisti personalmente, i quali come persone fisiche possedevano i marchi in comunione tra loro al 50%.

Sul punto, può essere utile dare la parola ad una persona informata sui fatti ed ascoltata in sede di investigazioni difensive dalla difesa PATELLI: si tratta di Roberta ARDIGO', al tempo dei fatti dipendente dello studio associato di professionisti che poi ha lasciato nel 2007.

All'interno dello studio associato, la professionista faceva parte del gruppo che sotto la responsabilità del dottor PATELLI forniva consulenze in materia di acquisizione e riorganizzazione societaria, *transfer pricing* e contenzioso tributario. La teste ricorda che nella primavera del 2003 il direttore generale del gruppo Dolce&Gabbana, l'odierna imputata Cristiana RUELLA, comunicava allo studio associato *la decisione maturata all'interno del gruppo di procedere ad una ristrutturazione aziendale, con cessione dei marchi ad una società del gruppo, finalizzata essenzialmente a ricollocare i marchi all'interno del gruppo stesso e a ridefinire la partecipazione societaria della famiglia DOLCE*. Fu in quella occasione che il direttore generale riferì che *la situazione di contitolarità dei marchi era giudicata un elemento di debolezza dal sistema bancario, che temeva le ripercussioni legate agli eventuali dissidi che sarebbero potuti insorgere tra i due stilisti. Inoltre, il gruppo mirava ad ampliare la propria posizione soprattutto sul mercato estero*.

Quanto alla decisione di costituire in Lussemburgo una società che avrebbe acquistato i marchi ed il cui capitale sarebbe stato interamente detenuto da un'altra società neo costituita, la Dolce&Gabbana Luxembourg s.a.r.l., a sua volta ovviamente controllata dalla holding italiana, era dettata da *due ragioni: la prima risiede nella volontà di collocare i marchi su un mercato finanziario appetibile, in vista dell'eventuale quotazione in borsa di obbligazioni o azioni del gruppo; la seconda risponde all'obiettivo dell'ottimizzazione del posizionamento fiscale, (...) anche alla luce del principio comunitario della libertà di stabilimento per le imprese che trasferiscono la loro attività in uno stato CE*.

La stessa motivazione è confermata e precisata dalla stessa imputata Cristiana RUELLA, sentita in data 17/12/2008 dal suo stesso difensore Avv. Dinoia, al quale ha dichiarato, tra l'altro, che la situazione di contitolarità al 50% sia dei marchi, sia delle azioni della holding, aveva destato preoccupazioni sempre crescenti: *con il crescere delle dimensioni del gruppo, che oggi conta più di 3500 persone, cresceva anche la preoccupazione che un assetto azionario di tale genere potesse determinare, nel caso fossero insorti dei contrasti tra i due proprietari (come è notorio che effettivamente accadde, n.d.r), una situazione di blocco nell'assumere le decisioni, con inevitabili ricadute nella gestione operativa della società. Per quanto riguarda, invece, i marchi, a questa preoccupazione si aggiungeva il fatto che il sistema economico/bancario (fornitori, licenziatari, banche) non vedevano di buon occhio che l'asset più importante su cui si sviluppava l'intera attività fosse al di fuori dell'azienda, nell'assoluta disponibilità di persone fisiche, tra l'altro anche legate sentimentalmente. Inoltre, l'attività della Dolce&Gabbana s.r.l. a quel tempo si limitava alla parte stilistico/creativa e alla promozione/commercializzazione dei prodotti. L'attività di produzione era invece affidata ad alcuni licenziatari, il più importante dei quali la DOLCE Saverio s.r.l., licenziataria esclusiva dei capi di abbigliamento ed accessori di "prima linea", il più alto livello di qualità. Tale società era di proprietà dei genitori e dei fratelli del signor Domenico DOLCE, oltre che dello stesso. Il signor Stefano GABBANA, invece, non deteneva alcuna quota di tale società. Molteplici erano gli aspetti operativi, gestionali, finanziari che conducevano a ritenere opportuna una concentrazione tra le realtà creative, comunicazioni e commerciali (Dolce&Gabbana) e quelle produttive/distributive (DOLCE Saverio)*.

Riservandosi valutazioni più dettagliate nel prosieguo, si deve osservare sin d'ora che tali dichiarazioni, pur provenendo da un'imputata e dall'interno del Gruppo (ma in modo conforme alle dichiarazioni della ARDIGO' che è persona informata sui fatti), riferiscono dati obiettivi e sono dotate di una verosimiglianza e di una comprensibilità abbastanza elementari, sotto il profilo imprenditoriale, che le rende particolarmente attendibili, soprattutto in considerazione della totale assenza di elementi che le possano confutare come tali.

E' appena il caso di ricordare che anche l'imputato Giuseppe MINONI ha reso dichiarazioni del tutto conformi in sede di investigazioni difensive.

Di conseguenza, in data 4 marzo 2004 venivano costituite le società lussemburghesi Dolce&Gabbana Luxembourg s.a.r.l. e GADO s.a.r.l., interamente partecipata dalla prima.

Nello stesso mese, Domenico DOLCE e Stefano GABBANA cedevano la titolarità dei loro marchi alla società GADO s.a.r.l. per il corrispettivo pattuito di 360 milioni di euro.

Come si sa, il prezzo di cessione dei marchi veniva stabilito dal gruppo sulla base di una valutazione commissionata alla nota società di consulenza PriceWaterhouseCoopers, che stimava il valore dei marchi cedendi intorno a 355 milioni di euro.

Con nuovi contratti i marchi venivano poi concessi in licenza dalla nuova proprietaria licenziante GADO s.a.r.l. in via esclusiva alla Dolce&Gabbana s.r.l., contro la previsione del pagamento di *royalties* da determinarsi percentualmente sul fatturato nella misura compresa tra il 3 e l'8%, secondo le linee di prodotto.

In questo modo, le *royalties* venivano percepite non più dagli stilisti personalmente, ma dalla società lussemburghese GADO s.a.r.l., che secondo il diritto fiscale di quel Paese aveva stipulato un accordo di negoziazione del livello impositivo (c.d. *ruling*), grazie al quale la misura delle imposte sui redditi veniva stabilita in modo individuale e fisso nella misura del 4% circa, con un vistoso vantaggio fiscale.

La società lussemburghese veniva, infine, domiciliata presso una società specializzata in consulenza e domiciliazione denominata AlterDomus ed in Lussemburgo veniva trasferita Maria Grazia BERGOMI, la dipendente del Gruppo che già si occupava dei marchi quando erano posseduti personalmente dei due stilisti.

Assume il pubblico ministero, quasi esclusivamente sulla base di alcune missive trasmesse per posta elettronica ed acquisite agli atti, che la società lussemburghese GADO s.a.r.l. fosse gestita dall'Italia, avesse una sede lussemburghese fittizia, dove solo apparentemente si tenevano i consigli di amministrazione; anche la titolarità dei marchi sarebbe stata acquistata solo *formalmente* o *simulatamente*, per utilizzare le espressioni delle imputazioni.

In tal modo, la società formalmente proprietaria dei marchi e, soprattutto, titolare dei diritti di utilizzazione degli stessi sarebbe solo apparentemente lussemburghese, ma in realtà dovrebbe essere considerata a tutti gli effetti, e soprattutto a quelli fiscali, una società italiana, tenuta a rendere dichiarazioni dei redditi in Italia, secondo il noto meccanismo presuntivo della esterovestizione.

Da questi fatti sono scaturite le odierne imputazioni, che procederemo ad esaminare in ordine cronologico, partendo dalla cessione dei marchi, che costituisce il primo passo della più complessa operazione di esterovestizione della società acquirente, che a sua volta avrebbe sottratto alla tassazione italiana i redditi derivanti dalle *royalties* per lo sfruttamento dei marchi, appartenenti

sostanzialmente ad un gruppo imprenditoriale italiano ovvero (se si vuole seguire l'impostazione dell'acquisto simulato) ai due stilisti personalmente.

CAPI B) e C) art. 4 D. Lgl. n. 74/2000 - Dichiarazione infedele.

Reato di cui all'art. 4 D.L.vo 74/00 perché al fine di evadere l'imposta sui redditi, nella dichiarazione annuale dei redditi delle persone fisiche per il periodo di imposta del 2004 indicava elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo pari a € 416.856.000 con una imposta IRE evasa pari a € 187.585.200, ADD. Regionale pari a € 5.835.984 ed un attivo dichiarato pari a € 28.659.992 anziché € 445.515.992.

In Milano il 28.10.2005

La stringata formula con la quale sono stati contestati due identici delitti di dichiarazione dei redditi infedele, rispettivamente a ciascuno dei due stilisti imputati, nella loro qualità di proprietari al 50% dei beni immateriali costituiti dai marchi Dolce&Gabbana, D&G e altri, impone una breve illustrazione.

Come è stato anticipato, nel marzo 2004, in ottemperanza del progetto di ristrutturazione societaria del Gruppo e di collocazione al suo interno dei marchi, i due stilisti stipulavano un contratto di cessione di tali beni immateriali con la società acquirente GADO s.a.r.l., stabilendo come corrispettivo il prezzo di 360 milioni di euro, conformemente alla valutazione di tali marchi resa dalla società internazionale di consulenza PriceWaterhouseCoopers. Il contratto prevedeva anche il pagamento rateale della somma dovuta, spalmata su sette anni ed evidentemente calcolata sulla base della previsione dell'entità del reddito annuo che la società lussemburghese avrebbe percepito per le *royalties* pagate dalle società licenziatarie.

Il prezzo pagato come corrispettivo della cessione (*rectius*, la rata di quell'anno) costituiva naturalmente un elemento attivo da indicare nella dichiarazione dei redditi delle persone fisiche per l'anno 2004 da parte dei due proprietari cedenti, come in effetti è avvenuto in modo indiscutibile e con relativo pagamento delle imposte.

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate (v. CNR Agenzia delle Entrate in data 3 giugno 2010 ed allegati) ha contestato alle due persone fisiche la congruità del prezzo pattuito e la sua non corrispondenza al *valore normale*, ricalcolando il reddito che avrebbe dovuto essere dichiarato, al fine di recuperare la tassazione, ed imputandolo per intero al periodo di imposta 2004.

In estrema sintesi, l'Agenzia delle Entrate assume che i marchi avrebbero dovuto essere ceduti per il loro valore (che l'Agenzia stessa ha ricalcolato) di Euro 1.193.712,00; a tale maggior valore deve essere sottratto il dichiarato di Euro 360.000.000 e sulla differenza di Euro 833.712.000 (che divisa per i due proprietari fa la somma indicata in ciascuna imputazione di Euro 416.856.000) devono essere calcolate le imposte evase, come indicato in imputazione, per ciascun imputato.

Il presupposto dichiarato di tale operazione da parte della Agenzia delle Entrate è costituito dal fatto che la stessa cessione dei marchi configura l'ipotesi del c.d. "abuso del diritto", inquadrandosi nel più ampio contesto sfociato nella esteroinvestizione delle società lussemburghesi (holding e acquirente/proprietaria dei marchi); ciò avrebbe determinato la fissazione di un prezzo inferiore a quello che sarebbe stato stabilito in modo fisiologico tra parti indipendenti e in libero mercato e quindi la sottrazione al fisco della reale plusvalenza. Sotto il profilo penale, sarebbe stato quindi

dichiarato un elemento attivo di ammontare inferiore a quello *effettivo*, integrando la contestata fattispecie di cui all'art. 4 D. L.vo 74/2000.

La suggestione è forte, ma più la si guarda da vicino, da tutte le angolature, e più resta irrimediabilmente tale. Per comprendere ciò occorre: *a)* stabilire alcuni punti fermi indiscutibili e *b)* successivamente formulare qualche giudizio altrettanto certo, *c)* confutando per contro il percorso seguito dall'Agenzia delle Entrate e fatto proprio dal pubblico ministero.

I punti fermi:

Innanzitutto, la *cessione dei marchi* è qualificabile come contratto di compravendita di beni immateriali da due persone fisiche (pacificamente *non* imprenditori e qualificate come tali anche da in interpello al Ministero delle Finanze) a una società di un Paese dell'Unione Europea. Nessuno sostiene che l'operazione abbia una natura giuridica diversa, tranne la Guardia di Finanza che, solo una volta ed in un passaggio tanto fugace quanto apodittico, parla di contratto misto di cessione e conferimento (che ha come corrispettivo quote di partecipazione societaria). Nemmeno il pubblico ministero e l'Agenzia delle Entrate accedono a tale interpretazione, sapendo di non poterla percorrere.

In secondo luogo, l'obbligo di pagare il corrispettivo del prezzo pattuito ha avuto un inizio di reale adempimento secondo le scadenze stabilite dall'accordo di rateizzazione.

Il corrispondente reddito percepito dalle persone fisiche cedenti è stato dichiarato e quindi le relative imposte sui redditi delle persone fisiche sono state pagate.

Le valutazioni:

L'operazione di cessione dei marchi è reale, effettiva e non simulata, né in senso proprio secondo le disposizioni di cui agli articoli 1414 e seguenti c.c., né in senso lato, volendo largheggiare sull'utilizzo atecnico degli istituti civili nel diritto penale.

La collocazione dei marchi all'interno del gruppo appare in tutta evidenza un'operazione reale, corrispondente ad esigenze legittime e ben individuate, che imponevano l'effettivo passaggio di proprietà realizzato dal contratto in esame. Si richiamano, in proposito, le dichiarazioni dei testimoni e degli imputati sopra riportate, alle quali si aggiungono le conformi dichiarazioni rese dall'imputato PATELLI nell'interrogatorio condotto dal Giudice in udienza preliminare.

Il corrispettivo della cessione è stato determinato dal legittimo esercizio della libertà contrattuale delle parti, unico principio regolatore del caso in esame.

In proposito, corre l'obbligo di ricordare che il management del gruppo Dolce&Gabbana aveva conferito l'incarico di valutare i marchi da collocare all'interno della società ad una prestigiosa società internazionale di consulenza, la PriceWaterhouseCoopers, che ha stimato il valore di detti marchi in 355 milioni di euro circa. Sul punto si è lungamente discusso in udienza e nelle memorie scritte depositate dai difensori, mentre l'imputato PATELLI ha persino riferito di essersi sentito tranquillizzato e garantito dall'aver stabilito il prezzo di cessione sulla base del dato obiettivo emergente da una consulenza resa dai maggiori esperti del settore, quando poteva essere legittimamente fissato persino in modo arbitrario.

In realtà, soprattutto per quello che si dirà più avanti, la complessa problematica è divenuta secondaria, anche se in questa sede giova sottolineare come solo in questo procedimento gli stessi

marchi abbiano ricevuto svariate valutazioni comprese tra i 360 milioni di euro della PriceWaterhouseCoopers ed i 2.200 milioni di euro della Interbrand s.r.l., un'altra società specializzata che si accredita come seria ed attendibile; mentre la stessa Guardia di Finanza - utilizzando i criteri di PriceWaterhouseCoopers - indica la cifra massima di circa 550 milioni di euro. Anche per questo motivo si è ritenuto superfluo disporre una perizia estimativa, a titolo di istruttoria integrativa, che non avrebbe fatto altro che introdurre inutilmente l'ennesima cifra.

Inoltre, è stata contestata anche nel merito la stima di PWC, sul presupposto che gli imputati avrebbero taciuto alla società di consulenza il progetto di vendere i marchi in Lussemburgo e quindi di giovare del relativo trattamento fiscale largamente più favorevole di quello italiano, con la conseguenza di determinare artificiosamente una sottostima dei beni immateriali.

Anche questa tesi, tuttavia, non regge alla prova dei fatti, perché:

- gli stessi consulenti di PWC ammettono di avere saputo del progetto, anche se effettivamente non hanno eseguito i calcoli tenendo conto della diversa aliquota fiscale lussemburghese;
- anche la Guardia di Finanza, che ha eseguito gli stessi calcoli applicando l'aliquota lussemburghese, ha ritenuto di stimare i marchi per una cifra non superiore ai 550 milioni di euro e quindi, tutto sommato, non troppo lontana dalla stima PWC e dal prezzo di cessione (ma meno della metà della stima dell'Agenzia delle Entrate!);
- non è presente in atti il benché minimo elemento che dimostri l'esistenza di un callido disegno o, quanto meno, di un tacito accordo tra il management del gruppo Dolce&Gabbana e la società di consulenza. Al contrario, la stima di un marchio tra i più prestigiosi in Italia, noto a livello internazionale e certamente sottoposto costantemente all'attenzione degli osservatori del mercato e della stampa specializzata non sarebbe passata sotto silenzio ed una clamorosa sottostima avrebbe pregiudicato la rispettabilità e l'immagine tanto della Dolce&Gabbana, quanto della PWC.

Da ultimo, ci sia consentito rilevare in controluce una inammissibile doppia misura che ha attraversato tutto il dibattito sul tema: il prezzo di cessione fissato in regime di libertà contrattuale è sospetto, fittizio e "abusivo", perché i contraenti sarebbero *parti correlate*, mentre la stima dell'Agenzia delle Entrate, che è *controparte* direttamente interessata e *costituita parte civile* proprio per recuperare la tassazione sul maggior valore (!) esprime una certezza degna del processo penale. Non è un modo di ragionare che può essere condiviso.

Le obiezioni:

Il ragionamento ed il percorso logico-giuridico seguito dall'Agenzia delle Entrate può essere così sintetizzato: i marchi Dolce&Gabbana sono stati trasferiti ad una società, controllata dagli stessi cedenti ed esterovestita, ad un prezzo incongruo, determinato senza una fisiologica contrapposizione tra parti indipendenti, allo scopo essenziale, se non addirittura esclusivo, di trasferire all'estero redditi e risorse finanziarie, così minimizzando il carico fiscale in capo alle persone fisiche proprietarie dei marchi. Tutto ciò integrerebbe una figura giuridica tipica del diritto tributario, ampiamente riconosciuta anche dalla giurisprudenza, costituita dall'*abuso del diritto*.

Lo stigma dell'abuso del diritto consentirebbe all'Erario di non utilizzare il prezzo dichiarato come criterio di individuazione dell'elemento attivo del reddito imponibile, ma di applicare il prelievo fiscale sul *valore normale* della transazione. E così è stato fatto anche in questo caso con una *nonchalance* francamente eccessiva.

In estrema sintesi, le obiezioni si collocano contemporaneamente su più piani diversi:

- già dal punto di vista strettamente tributario non è del tutto legittima l'operazione di rivalutazione del reddito derivante dalla cessione compiuta dall'agenzia delle entrate sulla base del *valore normale*;
- a maggior ragione, dal punto di vista del diritto penale, alieno da ogni forma di prova legale, non possono trovare cittadinanza alcuna le presunzioni legali tipiche del diritto tributario ed *in primis* il *valore normale*;
- infine, in ulteriore (ma decisivo!) dettaglio, quand'anche si ammettesse una rivalutazione presuntiva del valore della transazione, l'accusa si scontrerebbe frontalmente contro la lettera e lo spirito della fattispecie di cui all'articolo 4 cit., che punisce il diverso caso di chi abbia percepito un *reddito effettivo* superiore a quello dichiarato.

Vediamone gli sviluppi.

Prima di ogni altra cosa, deve essere ricordato che *l'abuso del diritto* è un principio di creazione dottrinale e giurisprudenziale sviluppato in ambito civile, ma immanente all'intero ordinamento, che la recente giurisprudenza di legittimità ha esteso anche all'ambito tributario, dove è descritto come l'utilizzo distorto dell'autonomia contrattuale e della libera iniziativa privata, che attraverso una concatenazione di atti legittimi persegue finalità esclusivamente rivolte al risparmio d'imposta, pur in assenza di violazioni della normativa fiscale.

Pertanto, nel settore tributario l'abuso del diritto è stato elaborato in funzione antielusiva, facendo leva anche sulla contemporanea evoluzione della teoria dell'abuso del diritto in ambito comunitario, con particolare riguardo ai tributi armonizzati.

Ma la giurisprudenza nazionale di legittimità ha poi cercato di fondare autonomamente l'abuso del diritto tributario anche in materia di tributi non armonizzati, sia sulla base dell'art. 53 Cost., sia stabilendo un legame con l'abuso del diritto in campo civile.

In particolare, il culmine del lungo dibattito dottrinale, giurisprudenziale e normativo sull'elusione fiscale è stato attualmente (ma forse provvisoriamente) raggiunto da due note pronunce delle SSUU civili (C SU 23 gennaio 2008 n. 30055 e 30057), che hanno riconosciuto insito nell'ordinamento un *principio generale antielusivo*, secondo il quale il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diversa dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale. Come anticipato, la SC ha fondato tale assunto - in modo criticato da parte della dottrina e giudicato un po' sbrigativo - sugli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano e consacrati dall'articolo 53 I e II comma Cost.; principi che, secondo alcuni, dovranno essere attentamente temperati con la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. e con il principio di libertà delle scelte imprenditoriali, espresso dall'art. 41 Cost., attraverso una analisi certamente più approfondita.

Tuttavia, proprio la giurisprudenza tributaria più recente e avveduta (cfr. Cass. sez. trib. n. 1372 del 21.1.2011) si è mostrata consapevole della necessità, anche in *quella* sede specifica, di eseguire un accurato bilanciamento degli interessi in gioco, costituiti dalla libertà di impresa e di iniziativa

privata, da un lato, e dal dovere di concorrere alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva, dall'altro; analogamente, si precisa che i rigori di una pianificazione fiscale eccessivamente aggressiva non sono ammissibili quanto – all'opposto - l'eccessiva libertà di scelta delle forme giuridiche dell'impresa.

A tal proposito, si è ricordato che l'applicazione del principio in esame - quando *non* riguardi le più ardite operazioni finanziarie come il *dividend washing* o il *dividend stripping* o altre operazioni schiettamente artificiose- deve essere eseguita con la *massima cautela quando si tratti di ristrutturazioni societarie e soprattutto quando le stesse avvengono nell'ambito di grandi gruppi di imprese*.

In tale operazione di bilanciamento, la giurisprudenza tributaria ricorda che le strategie di mercato dei gruppi di imprese non possono essere valutate come quelle dell'imprenditore individuale e quindi non devono essere finalizzate al conseguimento di una redditività in tempi brevi.

Attingendo i principi dalla giurisprudenza comunitaria che cita, la sentenza in esame precisa che *il carattere abusivo deve essere escluso per la compresenza, non marginale, di ragioni extra fiscali che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione, ma possono essere anche di natura meramente organizzativa, e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'impresa. (...) d'altra parte l'esercizio di libertà e di diritti fondamentali riconosciuti dalla costituzione e dal trattato sull'Unione Europea non può essere limitato per ragioni fiscali, anche con particolare riguardo al diritto di stabilimento*.

Sotto il profilo dell'accertamento, la sentenza afferma, infine, che grava sull'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il carattere artificioso delle operazioni societarie, non bastando affermare che lo stesso risultato possa essere conseguito attraverso una diversa formula organizzativa; del pari, l'amministrazione deve spiegare perché la forma giuridica scelta sia inusuale o inadeguata all'operazione economica, non essendo sufficiente affermare né dimostrare il maggiore risparmio fiscale che ne deriva.

Interloquendo in punto di fatto, si deve richiamare in questa sede la giustificazione economico-giuridico- aziendale dell'operazione di cessione dei marchi, finalizzata a collocarli all'interno del gruppo, in un contesto internazionale, e a porli al riparo dai rischi derivanti dalle imprevedibili vicende personali e relazionali delle persone fisiche titolari della comunione paritaria; a ciò si aggiunge la ridefinizione dei rapporti interni al gruppo della famiglia DOLCE, di cui si vedrà più avanti un dettaglio.

Infine, anticipando alcuni sviluppi successivi, è appena il caso di citare una delle rare massime della Cassazione penale in materia di abuso del diritto, che ammonisce: *“in tema di reati finanziari e tributari, la figura del cosiddetto abuso del diritto, qualificata dall'adozione (al fine di ottenere un vantaggio fiscale) di una forma giuridica non corrispondente alla realtà economica, non ha valore probatorio perché implica una presunzione incompatibile con l'accertamento penale, ed è invece utilizzabile in campo tributario come strumento di accertamento semplificato nel contrasto all'evasione fiscale”* (cfr. Cass. 3 n. 14486 del 26.11.2008 CED 244071).

Senza svolgere l'approfondita analisi suggerita dalla giurisprudenza di legittimità e comunitaria, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto invece sussistente l'ipotesi dell'abuso del diritto e su questo ha fondato la seconda operazione inammissibile, quanto meno in questa sede penale: la rivalutazione

del reddito imponibile sulla base del criterio presuntivo legale del *valore normale*, utilizzando (a nostro avviso in modo improprio) l'articolo 9 del d.p.r. 917/86 (cosiddetto TUIR).

In linea generale, deve essere ricordato che nel sistema delle imposte dirette il legislatore tributario ha individuato nel corrispettivo pattuito tra le parti il parametro fondamentale per la determinazione del reddito imponibile, mentre solo in alcune ipotesi indicate dalla legge ha ritenuto di dovere fare ricorso al criterio presuntivo legale del *valore normale*.

L'articolo 9 TUIR precisa che per valore normale si intende il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione ed è utilizzato per quantificare i componenti reddituali quando sono espressi in natura o quando risulta del tutto assente l'indicazione di un corrispettivo, come le cessioni di beni o servizi a titolo gratuito, la destinazione di beni o servizi all'uso privato dell'imprenditore o comunque a finalità estranee all'impresa, nonché per altre ipotesi tipiche normativamente previste.

Il criterio del valore normale è quindi subordinato a quello del corrispettivo pattuito, anche se in alcune ipotesi normativamente previste il rapporto è rovesciato per ragioni inerenti i singoli casi previsti dalla legge.

In generale, si può affermare con buona approssimazione che il criterio del valore normale soccorre nei casi in cui il prezzo non sia determinato ovvero in cui l'esperienza insegna che il prezzo stabilito dalle parti è solitamente inferiore a quello effettivamente pagato.

Inutile ricordare, a titolo di esempio, la consuetudine di dichiarare il corrispettivo dell'immobile ceduto in misura largamente inferiore a quello effettivamente concordato e pagato, che aveva indotto il noto decreto "Visco-Bersani" (art. 35 c. 3 d.l. 223/06, poi abrogato dall'art.24 c. 5 della L.88/09), nell'ambito del reddito di impresa, ad ampliare i poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria, consentendo di effettuare accertamenti presuntivi fondati sul c.d. "valore normale" (presunzione legale) in materia di compravendite immobiliari.

Si può pertanto concludere che l'amministrazione finanziaria - fuori dei casi tassativamente previsti dalla legge - non può di regola utilizzare la discrepanza tra il corrispettivo dichiarato e il valore normale del bene come unico elemento di prova dell'evasione, pena la violazione dell'intangibilità dell'autonomia contrattuale, ma anche del principio costituzionale della capacità contributiva.

Infine, basta scorrere i casi previsti dall'articolo 9 comma 2 cit. per comprendere come la cessione di un bene immateriale verso il corrispettivo di un prezzo determinato dalle parti sia un caso del tutto estraneo a quella disposizione, in quanto rientrante nella categoria dei "redditi diversi" di cui agli artt. 67 e seguenti del TUIR, a cui rinvia l'art. 9 comma 1.

Se ciò è vero, com'è vero, in ambito tributario, a maggior ragione lo sarà nel campo penale nel quale ci troviamo.

Nella prospettazione dell'accusa, infatti, l'infedeltà della dichiarazione sanzionata dall'articolo 4 cit. sarebbe unicamente dimostrata dal fatto che, attraverso una presunzione legale tributaria, il reddito (effettivamente?) percepito dalla cessione dei marchi sarebbe superiore a quello dichiarato.

In realtà, non solo – come già precisato - la presunzione *de qua* non sembra applicabile nemmeno in sede tributaria all'operazione in esame, ma soprattutto deve essere respinta come tale nel processo penale.

Si rammenta, in proposito, che il delitto di infedele dichiarazione dei redditi implica la percezione di un reddito *effettivo* superiore a quello dichiarato ed accertato secondo i criteri del processo penale, ma non l'obbligo di dichiarare un reddito (e quindi subire la relativa tassazione) secondo il (criterio presuntivo del) valore normale, anche se diverso da quello reale. In altre parole, come afferma in modo icastico un'autorevole dottrina tributaria, occorre la prova del nascondimento dei corrispettivi, non che il prezzo dichiarato non sia quello determinato presuntivamente dalla legge.

Tale impostazione, d'altra parte, è pienamente condivisa da un'altra importante pronuncia del SC, che in materia di presunzioni legali previste dall'art. 32 DPR n. 600/1973, in tema di accertamenti bancari, ha statuito che *“detta presunzione, tuttavia, non opera in sede penale, sicché il giudice di merito deve motivare in ordine alle ragioni per le quali i dati della verifica effettuata in sede fiscale sono stati ritenuti attendibili.*

È stato, infatti, affermato sul punto da una recente pronuncia di questa Suprema Corte che "Ai fini dell'individuazione del superamento o meno della soglia di punibilità di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi o anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario." (sez. 3^a, 26.2.2008 n. 21213, De Cicco, RV 239984). Con la stessa pronuncia è stato inoltre precisato che, ai fini dell'accertamento in sede penale, deve darsi prevalenza al dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario (sent. cit. RV 23983). (...) In sede penale, peraltro, il giudice non può applicare le presunzioni legali, sia pure di carattere relativo, o i criteri di valutazione validi in sede tributaria, limitandosi a porre l'onere probatorio in ordine alla esistenza di costi deducibili a carico dell'imputato” (cfr. Cass. 3 n. 5490 del 6.2.2009 CED 243089).

Per chiarezza, la sopra citata sentenza De Cicco merita l'esplicitazione di un passaggio fondamentale: *“Deve rilevarsi, al riguardo, che - nel caso di omessa dichiarazione - per imposta evasa deve intendersi l'intera imposta dovuta ed incombe esclusivamente sul giudice penale il compito di procedere, al fine di verificare l'avvenuto o meno superamento della soglia di punibilità, all'accertamento e quindi alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venirsi a sovrapporre ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria”.*

Nello stesso senso, il SC si è espresso anche nella sentenza Cass. III n. 3205 del 26.11.2008 CED 2422482, affermando la correttezza dell'operato del Giudice di merito che aveva assolto l'imputato dal delitto di dichiarazione infedele sotto il profilo dell'omessa indicazione nella dichiarazione di "redditi diversi" costituiti dalla plusvalenza derivante dalla cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati oltre il quinquennio antecedente, poiché vi era *“assoluta incertezza in ordine all'esistenza ed all'effettivo ammontare della plusvalenza di cui alla contestazione e al conseguente superamento della soglia di punibilità prevista per la configurabilità della fattispecie della dichiarazione infedele penalmente rilevante”.*

Infine, anche l'apparentemente opposta decisione Cass. III n. 5786 del 18.12.2007 CED 238825 non fa altro che confermare la regola.

Mentre la massima della sentenza informa che *“in tema di reati tributari, ai fini della prova del reato di dichiarazione infedele, il giudice può fare legittimamente ricorso ai verbali di*

constatazione redatti dalla Guardia di Finanza ai fini della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, nonché ricorrere all'accertamento induttivo dell'imponibile quando le scritture contabili imposte dalla legge siano state irregolarmente tenute", la motivazione per esteso fa intendere che il vero nucleo della decisione è costituito proprio dall'accertamento in fatto (assai approfondito, come si vede), valevole anche in sede penale, della tenuta irregolare delle scritture contabili così descritto: "Orbene, sul punto è stata accertata dai giudici di merito la irregolarità della tenuta delle scritture contabili da parte dell'imputato, elemento che non ha neppure costituito oggetto di contestazione. Inoltre, nel caso in esame, il calcolo delle percentuali di ricarico non è stata fondata su dati desunti dalle indagini di mercato, che possono risultare approssimative, bensì sulle risultanze dei talloncini dei prezzi riportati sui capi di abbigliamento esposti in vendita, sicché la valutazione dei giudici di merito appare fondata su dati assolutamente attendibili ed è congruamente motivata anche con riferimento alla carenza di prove circa l'asserita effettuazione di sconti al momento della vendita da parte dell'imputato".

In conclusione sul punto, dichiarati inutilizzabili come tali nel processo penale gli accertamenti presuntivi tipici dell'accertamento tributario, gli stessi elementi di fatto evidenziati dall'amministrazione finanziaria dovranno essere rivalutati con i criteri della prova penale, anche sotto il profilo degli indizi gravi, precisi e concordanti, di cui all'art. 192 II comma c.p.p..

Nel caso in esame, nulla dice - e nulla dirà mai - che Domenico DOLCE e Stefano GABBANA hanno effettivamente percepito dall'acquirente GADO s.a.r.l. (e poi occultato) un corrispettivo superiore a quello dichiarato di 360 milioni di Euro, in violazione dell'art. 4 D. L.vo 74/2000. Non sono dimostrate, ma soprattutto nemmeno affermate, la tenuta irregolare delle scritture contabili (obbligatorie peraltro solo nel diverso caso dei redditi di impresa e di lavoro autonomo), né meno che mai l'esistenza di una contabilità "in nero", così come non sono stati raccolti altri elementi indiziari desumibili da accertamenti bancari o testimoniali (ormai irrimediabilmente preclusi, anche perché la GADO s.a.r.l. ha pagato le prime rate e poi è stata *prudentemente* "italianizzata").

Al contrario, tutto lascia deporre per l'effettività di *quel* prezzo, atteso che la stessa Agenzia delle Entrate contesta agli imputati la correlazione della misura delle rate da pagare con gli introiti delle *royalties* attese, che confermano la stima di 360 milioni di Euro, poiché la società lussemburghese non aveva proprie disponibilità finanziarie, né risulta che abbia fatto accesso al credito.

Per questi motivi, il fatto non sussiste e gli imputati devono essere prosciolti per tale causa.

CAPO A) art. 640 I e II comma c.p. – Truffa ai danni dell'Agenzia delle Entrate

Anche in questo, caso per meglio comprendere le motivazioni che verranno sviluppate, giova ripercorrere la complessa struttura della truffa aggravata, come contestata dal pubblico ministero.

I passaggi del delitto in esame, dagli atti preliminari o preparatori ai veri e propri artifici fino al conseguimento del profitto con pari danno dell'Agenzia delle Entrate indotta in errore, possono essere così riordinati crono-logicamente, attingendo dal capo di imputazione:

(Gli imputati nelle rispettive qualità) mediante **artifici** (non raggiri) **integrati dal**

- costituire in Lussemburgo il 4 marzo 2004 la società GADO S.à r.l. interamente posseduta dalla “Dolce & Gabbana Luxembourg s.a.r.l.” anch’essa costituita in Lussemburgo nel marzo del 2004 ed interamente posseduta dalla D&G s.r.l.;
- predisporre la struttura societaria, *dandole formalmente una veste estera*, nonché svolgendo tutta l’attività necessaria con l’autorità fiscale lussemburghese diretta ad ottenere un accordo (*ruling*) per il pagamento di una imposta sul reddito pari al 4%;
- costituire una *sede fittizia* della società GADO S.à r.l. in Lussemburgo, presso la Alter Domus, società lussemburghese di domiciliazione societaria, ove si avvicendavano dipendenti della società con funzioni di *meri segretari*, mentre i consigli di amministrazione venivano solo *apparentemente* tenuti in Lussemburgo;
- gestire *di fatto* la società lussemburghese GADO S.à r.l. *dall’Italia* attraverso ordini impartiti via e-mail a dipendenti di volta in volta inviati in Lussemburgo e dando disposizioni sulle attività da svolgere e sulla contrattualistica commerciale e societaria;
- fare acquistare *simulatamente* dalla GADO S.à.r.l. il 29 marzo 2004 dai precedenti titolari, Domenico Dolce e Stefano Gabbana, i marchi di cui è divenuta proprietaria;
- stabilire il prezzo/corrispettivo di euro 360.000.000, *notevolmente inferiore* a quello di mercato, *stimato* in € 1.193.712.000;
- frapporre così uno *schermo territoriale estero*, per impedire l’applicazione delle imposte italiane su una manifestazione reddituale in realtà determinatasi nel territorio dello Stato, in quanto *la reale titolarità dei marchi*, attraverso la catena societaria, *risale alle persone fisiche apparentemente cedenti* e residenti in Italia;
- concludere il 31.7.2004 un contratto di licenza dei marchi con il quale la GADO S.à r.l. concedeva a Dolce & Gabbana s.r.l. in esclusiva ed a fronte del pagamento di royalties, il diritto allo sfruttamento dei marchi stessi, con facoltà da parte del licenziatario di stipulare appositi contratti di sub-licenza;

inducevano in errore l’ente pubblico Amministrazione delle Entrate *sulla natura estera* del soggetto giuridico titolare dei marchi, e quindi *sull’insussistenza dell’obbligo di corrispondere le imposte allo Stato italiano*;

ed infine si **procuravano un ingiusto profitto**, con **relativo danno** per l’Amministrazione delle Entrate, perché allocando all’estero, attraverso la vendita dei marchi a valori inferiori a quelli di mercato, il flusso di redditi derivante dalla percezione di royalties attive e fruendo in Lussemburgo, relativamente alla tassazione dei ricavi da royalties di un trattamento fiscale concordato (*ruling*) e pari ad una aliquota di imposta del 4% circa, ottenevano la sottrazione all’obbligo del pagamento delle imposte sui redditi (...).

La ricostruzione della dettagliata imputazione, in realtà, costituisce contemporaneamente esposizione del fatto storico, atteso che tutti i passaggi sopra elencati sono obiettivi, documentati e non contestati dalle parti, salvo – ovviamente – gli aggettivi, gli avverbi e le espressioni valutative (riportate con un nostro *corsivo*), che qualificano le condotte e le connotano di illegittimità ed illegalità.

In ulteriore ed estrema sintesi, si può affermare che la contestata truffa consisterebbe nella:

- 1) cessione *simulata* dei marchi;
- 2) verso il corrispettivo di un *prezzo incongruo* e inferiore al valore reale/normale;

3) ad una *società* controllata lussemburghese *esterovestita*;

4) così deviando illegittimamente dall'Italia il flusso dei redditi (*royalties*) derivanti dai contratti di licenza verso un Paese che assicura un trattamento fiscale concordato (*ruling*) e pari ad una aliquota di imposta del 4% circa.

A proposito dei punti 1) e 2) vi è ben poco da aggiungere a quanto già affermato sopra con riguardo alla dichiarazione infedele, di cui ai capi B) e C) della rubrica, a cui si rinvia per i dettagli.

La cessione dei marchi con contratto 29 marzo 2004 è pacificamente un negozio giuridico non simulato e destinato a produrre esattamente l'effetto - voluto dalla parti - del trasferimento della titolarità dei marchi in questione ad una reale società lussemburghese, ovviamente dello stesso Gruppo (trattandosi di impresa commerciale con scopo di lucro e non di impresa *non profit*).

Il prezzo della cessione è stato stabilito con una procedura trasparente agli occhi (notoriamente attenti) del mercato, da una accreditata e specializzata società di consulenza, e comunque nell'ambito della libertà contrattuale delle parti, che hanno così deciso di regolare i rapporti tra di loro. In ogni caso, nel merito, proprio dagli atti di questo procedimento emerge quanto scivolosa sia la materia della valutazione dei marchi industriali, in cui chiunque ritiene legittima e oggettiva la propria stima, anche se la forbice tra il minimo ed il massimo è di quasi due miliardi di Euro (da 360 milioni di PWC a 2.200 milioni di Interbrand s.r.l., citata come autorevole ed attendibile dall'Agenzia delle Entrate, che invece stima a 1.193 milioni, per tacere di altre cifre ancora proposte dalla Guardia di Finanza, tra i 550 e i 1.000 milioni). Condizioni oggettivamente riscontrate che sole basterebbero per rendere insostenibile in sede penale una contestazione basata su tali dati.

Anche delle ragioni giuridiche della superfluità di un perizia in udienza preliminare o dibattimentale si è già parlato sopra.

Oltre alla già citata giustificazione giuridico- economica della collocazione dei marchi all'interno del Gruppo mediante cessione, in punto di genuinità degli atti giova ricordare in questa sede che l'assetto della proprietà dopo la cessione è risultato significativamente diverso da quello precedente. E' indiscusso, infatti, che tra le esigenze dell'operazione vi era anche la ridefinizione dei rapporti tra Stefano GABBANA e l'intera famiglia DOLCE, coinvolta operativamente nel Gruppo con diversi esponenti, tra i quali anche l'imputato Alfonso DOLCE.

Tale esigenza è dimostrata dall'esito finale dell'operazione (riferito dalla CNR 3.6.2010 dell'Agenzia delle Entrate).

Da una posizione di partenza di titolarità dei marchi al 100% nella comunione paritaria di due persone fisiche (e conseguente proporzione nell'incasso delle royalties), si è giunti alla proprietà di GADO s.a.r.l. controllata al 100% dalla Dolce&Gabbana Luxembourg s.a.r.l., a sua volta partecipata all'80% dalla D&G s.r.l. (di cui i due stilisti sono soci al 50% ciascuno), mentre il restante 20% fa capo alle società Generosa s.r.l. per l'11% e Famiglia Dolce s.r.l. per il 9%; queste ultime due sono società della famiglia DOLCE, in cui sia GABBANA che Domenico DOLCE personalmente sono estranei.

Dopo la ristrutturazione societaria, dunque, Stefano GABBANA non controlla più del 40% del marchio, mentre l'intera famiglia DOLCE (ma attraverso diverse società possedute da diversi familiari) controlla il 60%.

Anche dal punto di vista patrimoniale, dunque, la cessione ha determinato effetti significativi, che in parte stridono con la tesi della mera interposizione fittizia di uno schermo societario nel medesimo assetto proprietario.

Quanto precede consente di affermare, senza tema di smentita e senza necessità di ulteriore vaglio dibattimentale, che i primi due pilastri su cui è costruita la truffa vengono meno, specialmente nella loro asserita, ma fondamentale, portata decettiva.

Ma ciò non basta ancora, poiché alla fine il cuore della condotta fraudolenta – secondo l'imputazione - è costituito dal complesso di attività e circostanze, ultimamente elementi indiziari, che si riassumono nel concetto di *esterovestizione della società GADO s.a.r.l.*, apparentemente lussemburghese, in realtà (*rectius* presuntivamente) italiana:

- sede fittizia presso AlterDomus (domicilio di diritto),
- gestione italiana e dall'Italia,
- consigli di amministrazione apparentemente tenuti in Lussemburgo,
- personale italiano con mansioni meramente segretariali,
- oggetto principale dell'attività di impresa in Italia,
- ragioni esclusivamente fiscali della costituzione della società e dell'acquisto dei marchi.

Prima di esaminare gli elementi sintomatici di esterovestizione dettagliati nell'informativa della GdF in data 6.9.2007, che (non a caso) denuncia il solo Alfonso DOLCE in qualità di A.D. della GADO s.a.r.l. per il delitto di omessa dichiarazione, ai sensi dell'art. 5 D. L.vo n. 74/2000, corre l'obbligo di riprendere il contenuto del concetto in esame, in modo necessariamente sintetico perché un'analisi diffusa porterebbe inutilmente troppo lontano.

L'esterovestizione della residenza fiscale si può definire come la dissociazione tra residenza formale e residenza sostanziale attraverso la *fittizia* localizzazione della residenza fiscale, in Paesi (anche U.E.) o territori diversi dall'Italia, dove invece, il soggetto effettivamente risiede, per sottrarsi agli adempimenti tributari previsti dall'ordinamento di reale appartenenza e beneficiare, al contrario, del regime impositivo più favorevole vigente altrove. Il fenomeno riguarda sotto il profilo soggettivo tutti i potenziali contribuenti, sia le società (soprattutto di capitale) sia le persone fisiche. Condizioni principali ("criteri di collegamento") per riconoscere e superare lo schermo formale della localizzazione del domicilio fiscale all'estero sono costituite *a)* dalla sede legale, *b)* dalla sede dell'amministrazione, *c)* dal luogo dell'oggetto principale dell'ente (cfr. art. 73 TUIR), valutati secondo criteri sostanziali e di effettività, prevalenti sui dati formali del luogo della costituzione e della sede legale.

Il diritto di stabilimento

Impossibile non citare a questo punto il diritto che hanno esercitato gli imputati, costituendo una società in un Paese dell'Unione europea, che è il diritto di stabilimento, disciplinato dagli articoli da 49 a 55 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (già articoli 43/48 e 294 CE, vigenti al tempo dei fatti) nell'ambito della più ampia materia della libera circolazione delle persone e dei capitali; diritto che riguarda le ipotesi di stabilimento personale professionalmente qualificato, nell'esercizio di attività economicamente rilevanti, diverse dal lavoro subordinato.

Di esso beneficiano tanto le persone fisiche, quanto le persone giuridiche ed in particolare le società, nell'ampia nozione comunitaria, costituite in conformità della legislazione di uno Stato

membro ed aventi sede sociale sostanziale, amministrazione centrale o centro di attività principale all'interno dell'Unione europea.

Sul punto la giurisprudenza della CGCE ha specificato che tali requisiti valgono a determinare, al pari della nazionalità per le persone fisiche, il collegamento con l'ordinamento giuridico di uno Stato membro e che lo Stato membro di stabilimento non possa applicare un regime diverso ad una società per il solo fatto che la sua sede sia in un altro Stato membro, pena lo svuotamento di contenuto dell'articolo 54 TFUE.

Del resto, il contenuto della disciplina della libertà di stabilimento gravita intorno al principio del trattamento nazionale, previsto dallo stesso articolo 49 TFUE, secondo il quale la libertà in questione va realizzata *alle condizioni definite dalla legislazione del Paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini*, garantendo ai cittadini e agli enti dell'Unione, che si stabiliscono anche solo in via secondaria in un altro Stato membro, lo stesso trattamento riservato ai cittadini e agli enti di questo ultimo Stato, vietando ogni discriminazione fondata sulla nazionalità.

Ai nostri fini, oltre a prendere atto che gli imputati e le loro società hanno seguito un percorso conforme ad una libertà e a un diritto riconosciuti in sede europea, giova menzionare la giurisprudenza consolidata della CGCE a cui fa esplicito riferimento la già citata Cass. sez. trib. n. 1372 del 21.1.2011 (sent. 28.1.1986 C-270/83 Commissione c. Francia; sent. 9.3.1999, in causa C-212/97, Centros), che ha riconosciuto libertà di scelta delle forme societarie, sia pure dettata da ragioni esclusivamente fiscali; così come ha negato il carattere abusivo della collocazione della sede di una società in uno Stato membro, solo perché ivi è prevista una regolamentazione giuridica più favorevole, anche se non vi è svolta alcuna attività d'impresa.

E qui sembra di arrivare davvero al “nocciolo della questione”: la società GADO s.a.r.l. è gestita e amministrata effettivamente in Lussemburgo o in Italia? E qual è il suo oggetto principale? E soprattutto, dove è localizzato concretamente?

A questo punto, si comprende veramente quale sia la chiave di volta dell'architettura di ristrutturazione societaria e ricollocazione dei marchi proposta da Luciano PATELLI : costituire una società all'estero, in un Paese a regime fiscale vantaggioso per l'imprenditore e ad essa cedere solo i marchi (vero *asset* produttivo di reddito attraverso la percezione delle royalties tassate nel Paese estero); in tal modo, la società straniera si giova di un regime vantaggioso che per il Gruppo costituisce un importante risparmio fiscale, mentre le royalties pagate dalle società licenziatricie italiane del Gruppo rappresentano solo costi deducibili con ulteriore sgravio fiscale.

Il trasferimento della sola proprietà dei marchi, la cui gestione non è particolarmente impegnativa, tenta infine di evitare proprio l'accusa di esterovestizione, atteso che il luogo dell'amministrazione e della realizzazione dell'oggetto principale può ben essere collocato sostanzialmente in Lussemburgo e solo rispetto a *questa* attività in *questo* luogo dovranno essere valutati i sintomi di effettivo svolgimento dell'attività di impresa.

Sul punto, la Guardia di Finanza con la citata informativa 6.9.2007 e l'Agenzia delle Entrate nelle CNR 3 giugno 2010 rispondono ovviamente che la sede lussemburghese si trova presso una società di domiciliazione (AlterDomus), mentre tutto il business si svolge in Italia, analizzando le mail acquisite (da cui si evince l'attività direttiva della sede italiana di D&G s.r.l.) ed osservando che

l'unica parte dell'ampio oggetto sociale della GADO che ha trovato concreta attuazione è l'acquisizione di *trademarks* e l'introito delle relative *royalties*. Al contrario, l'attività creativa, le decisioni del management, la produzione e la commercializzazione sono rimaste in Italia. In altre parole, dalla gestione alla produzione l'impresa continua ad essere "italiana" a tutti gli effetti.

Le difese oppongono ovviamente un altro punto di vista, che rappresenta – se vogliamo – il cuore del "nocciolo": non bisogna confondere (come a tratti sembra fare la GdF) l'attività del Gruppo Dolce&Gabbana con la GADO s.a.r.l., che è una società costituita in Lussemburgo e che "fa il mestiere" (si passi il termine, per capirsi) di essere proprietaria dei marchi Dolce&Gabbana: mestiere che implica iscrivere i marchi nell'apposito registro, esercitare attività di tutela dalle contraffazioni, stipulare contratti di licenza e percepire le relative *royalties*. Tutto questo – che costituisce l'"oggetto principale" – è svolto in Lussemburgo e non in Italia ed il personale dedicato a tali attività è rappresentato dalla dipendente distaccata Maria Grazia BERGOMI, che già in Italia svolgeva le medesime mansioni di gestione dei marchi (non *meramente segretariali*, dunque), quando erano di proprietà dei due stilisti. Per fare tutto ciò, non servirebbe altro che un ufficio presso la AlterDomus, una notissima società di domiciliazione, che non fa altro che offrire spazi, servizi logistici e prestazioni professionali alle società con sede in Lussemburgo.

In punto di prova sul fatto, l'unico terreno di scontro è costituito dalle e-mail acquisite dalla Guardia di Finanza che dimostrerebbero l'etero-direzione di GADO s.a.r.l. dall'Italia e in particolare dagli Uffici del Gruppo in via Goldoni a Milano (cfr. informativa GdF 6.9.2007 cit.).

In realtà, le prime 11 mail dimostrano l'attività di costituzione degli uffici GADO e la collocazione presso di essi di Maria Grazia BERGOMI, che assume stabilità fisica almeno dal febbraio 2005 (tanto che organizza un cocktail di saluto ai colleghi prima della partenza definitiva); alcune successive riguardano altri spostamenti di uffici e di operatività sempre in Lussemburgo.

Sul punto, la GdF non entra mai nel merito e si limita a espressioni generiche quali "*non centro decisionale/amministrativo, bensì mera localizzazione mediante domiciliazione presso una società che cura gli aspetti formali*" e non consente di comprendere cosa ciò significhi in concreto.

Analogamente, vengono stigmatizzati i ruoli dei manager italiani di D&G che rivestono anche incarichi di consiglieri di amministrazione di GADO s.a.r.l.; anche in questo caso, non vi è alcuna analisi né consapevolezza del fatto che nulla impedisce ad un soggetto di ricoprire incarichi di consigliere di amministrazione in più società (cosa che spesso è la norma).

Tutte le altre mail rappresentano unicamente i normali rapporti interni al management del Gruppo, che ovviamente coinvolge GADO s.a.r.l., né potrebbe accadere diversamente in una logica di Gruppo.

Quanto all'affermazione che i CdA si siano svolti in Lussemburgo *solo apparentemente* in atti non si è rinvenuta alcuna traccia di prova. Strano poi che sia imputata anche una professionista *lussemburghese* come Noella ANTOINE, diventata componente del CdA GADO s.a.r.l. dopo l'entrata in vigore del comma 5-*bis* dell'art. 73 TUIR e quindi proprio per rispetto dei criteri introdotti dalla nuova normativa fiscale italiana.

Ad avviso di questo Giudice, ed osservando che certamente le e-mail evidenziate nell'informativa citata sono le più "rappresentative" della tesi accusatoria, il materiale elaborato dalla Guardia di

Finanza, e sul quale si è basata successivamente anche l’Agenzia delle Entrate, è poco più che neutro.

Esso, inoltre, è certamente insuscettibile di ulteriore arricchimento in dibattito, dove – al contrario – sarà ancora più facile agli imputati collocare in un preciso e reale contesto aziendale i rapporti che fanno capolino dalla manciata di comunicazioni, selezionate tra migliaia dalla polizia giudiziaria nei suoi atti, che - in modo un po’ sorprendente - esauriscono l’analisi di fatto della esterovestizione di GADO s.a.r.l. (v. p.v.c. GdF 5.9.2007 ed allegati).

Incidentalmente, corre l’obbligo di citare anche gli artt. 167 commi 5 e 5-bis e 168 TUIR, come modificati dal d.l. 1.7.2009 n. 78 (conv. l. 3.8.2009 n. 102), che disciplinano le c.d. “*controlled foreign companies*” (CFC). In sostanza, per quanto concerne i nostri fini, la normativa consente di attrarre a tassazione in Italia i redditi che soltanto formalmente sono stati prodotti all’estero mediante la creazione, in Stati a fiscalità più vantaggiosa, di società autonome che, di fatto, si limitano a sfruttare gli *assets* che producono reddito, quando il soggetto estero esercita in misura superiore al 50% attività economiche che non possono ritenersi “effettive”, in quanto limitate, tra altri casi, alla *concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale*.

Indipendentemente dalle censure che la CGCE ha già formulato in materia di legislazione inglese antiabuso del tipo CFC, proprio in relazione al diritto di stabilimento sopra citato (CGCE 12.9.2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*), in questa sede è appena il caso di osservare come solo nel 2009 il legislatore abbia avvertito la necessità di intervenire in modo esplicito e mirato (non per sanzionare, ma) per recuperare a tassazione in Italia redditi prodotti all’estero a determinate condizioni simili a quelle in contestazione, così dimostrando, con stringente argomento *a contrario*, che prima di allora la materia non era regolata e quindi l’operazione era legittima.

Da questi fatti, astrattamente possono scaturire solo ***due percorsi di una possibile incriminazione*** in sede penale, ma entrambi conducono in un vicolo cieco, rendendo superfluo anche sotto questo profilo il dibattito. Vediamoli.

Primo percorso penale tributario.

E’ l’ipotesi seguita dall’Agenzia delle Entrate, che con la c.n.r. 3 giugno 2010 denuncia gli imputati e la società GADO s.a.r.l. per violazione dell’art. 4 D. L.vo 74/2000, e dalla Guardia di Finanza, che con la c.n.r. 6.9.2007 denuncia Alfonso DOLCE, in qualità di A.D. della GADO s.a.r.l., per violazione dell’art. 5 D. L.vo 74/2000.

Entrambe le amministrazioni prendono le mosse dalla ritenuta esterovestizione della GADO s.a.r.l., sulla base della costruzione congegnata da PATELLI sopra descritta, qualificandola alla luce della categoria generale dell’abuso del diritto. In tal modo, verificate tali condizioni, l’unica conseguenza certa sarebbe l’inopponibilità della natura estera della società all’Amministrazione finanziaria e quindi il recupero della tassazione.

In tal senso, a tutto concedere alle conclusioni dell’Amministrazione, le condotte contestate integrano palesemente una delle molteplici forme che assume l’***elusione fiscale***, il cui rilievo penale tributario è tutto da verificare.

In quanto specie della figura di genere dell'abuso del diritto tributario, anche l'elusione fiscale consiste nell'apprestare una concatenazione di atti e procedimenti leciti che consentono di non realizzare la fattispecie imponibile o di realizzarne una meno onerosa per il contribuente, perseguendo ultimamente un obiettivo vietato dalla legge; essa si distingue, da un lato, dal risparmio d'imposta, che si muove tutto nell'ambito di opzioni fisiologiche interne al sistema, e dall'altro, dall'evasione fiscale perché non si pone in diretta violazione di un precetto normativo.

Correttamente è stato osservato che l'elusione è una questione di puro diritto che, in quanto tale, necessita di una disposizione antielusiva che consenta di disapplicare la normativa sostanziale, che è stata formalmente rispettata. In altre parole, gli artifici non stanno nei fatti, tutti rappresentati e documentati in modo conforme alla legge (così distinguendosi dalla frode fiscale e dalla truffa), né nella divergenza tra voluto e rappresentato come nella simulazione, proprio perché non vi è interesse a mostrare una realtà diversa da quella effettiva.

E qui, per completare, giova solo richiamare quanto già esposto in tema di abuso del diritto in ambito tributario, nella parte precedente della motivazione relativa ai capi B) e C).

Ma il vero problema resta un altro.

Si potrebbe analizzare a lungo il multiforme fenomeno elusivo, ma in realtà in questa sede interessa soltanto stabilire se un comportamento (potenzialmente) qualificabile come elusivo possa integrare la fattispecie penali tributarie.

Come vedremo anche più avanti, il principio regolatore della materia non può che essere il principio di legalità, che stabilisce un nesso inscindibile tra sanzione penale e fatto, tassativamente e precisamente descritto da una norma di legge.

Sotto questo punto di vista, l'elusione fiscale presenta tratti quasi antinomici, essendo caratterizzata, per un verso, da una concatenazione di atti leciti; per altro verso, da una marcata atipicità, che confligge con il principio di tipicità e determinatezza della fattispecie penale.

Diverso sarebbe il caso della previsione espressa da parte del legislatore di una fattispecie penale tributaria a condotta libera e tipizzata solo attraverso l'esatta indicazione dell'evento. Ma tale norma, una sorta di "omicidio" fiscale, non esiste, né il D. L.vo 74/2000 ne contempla una simile.

Si osserva, infatti, da più parti che l'attento legislatore della riforma del 2000, che dopo molti anni ha messo mano al sistema penale tributario invertendo consapevolmente la rotta precedente e ben conoscendo la differenza tecnica tra elusione ed evasione, non avrebbe utilizzato espressamente la (sola) parola "evasione", se non avesse voluto espressamente circoscrivere in quell'ambito l'operatività delle fattispecie incriminatrici; per converso, apparirebbe assai singolare che un imponente fenomeno come quello elusivo fosse volutamente lasciato a interpretazioni estensive, per tacere di quelle analogiche.

Ma la portata ermeneutica dell'argomento letterale non si esaurisce qui, ove si osservi che l'evasione costituisce l'oggetto del dolo specifico di tutte le fattispecie penali tributarie, con conseguenze decisive. Vediamole.

Mentre è noto cosa sia il dolo specifico, meno chiara è la sua funzione, sotto la quale possono nascondersi derive soggettivistiche o eticizzanti, a livello tanto normativo quanto interpretativo.

Tradizionalmente si distinguono tre funzioni del dolo specifico: a) restringere l'ambito di punibilità di condotte-base già illecite; b) determinare la punibilità di condotte altrimenti lecite; c) produrre mutamenti nel titolo di reato.

Le ultime due funzioni, e soprattutto la seconda più schiettamente incriminatrice, devono mettere in guardia dal rischio di punire l'intenzione o per l'intenzione, direttamente in contrasto con i principi di materialità e di offensività che informano il diritto penale (*cogitationis poenam nemo patitur*).

Ma ciò in concreto non accade ove si osservi che solitamente, nella struttura della norma che lo ospita, il dolo specifico – lungi appunto dal rappresentare la punizione di una dimensione interiore – colloca al centro della volontà cosciente proprio il disvalore della condotta o, per altro verso, il bene giuridico tutelato, con *funzione selettiva* e quindi restrittiva di condotte altrimenti lecite o diversamente illecite. In altre parole, l'oggetto del dolo specifico non è un fattore di pensiero, ma un dato reale che concorre a definire la condotta e svolge una funzione interpretativa dell'elemento materiale, contribuendone alla definizione.

Per questo motivo, si è autorevolmente osservato che la previsione del fine di evadere le imposte non è ultronea, ma – unitamente alle soglie di punibilità – partecipa alla tipizzazione della condotta, assumendo una specifica funzione selettiva, coerente con la motivazione politico-criminale a cui si ispira la riforma del 2000; oltre naturalmente ad espungere il dolo eventuale dal novero dei criteri di imputazione soggettiva.

In conclusione, l'argomento letterale che esclude tutte le ipotesi elusive non si fonda solo sul mero ricorso alla parola “evasione”, ma ne esalta la specifica funzione ermeneutica, in quanto oggetto del dolo specifico, che circoscrive la condotta incriminata alle sole ipotesi di evasione in senso tecnico.

In realtà, il problema si pone astrattamente per l'articolo 4 D. L.vo cit., che non a caso aleggia tra le carte di questo procedimento ed è denunciato apertamente dall'Agenzia delle Entrate, proprio con riguardo all'esterovestizione della GADO s.a.r.l..

L'amministrazione non fa altro che compiere il proprio dovere denunciando un'ipotesi di reato, ma commette un errore, facendo discendere l'illiceità dei comportamenti - altrimenti leciti - del contribuente dalla loro inopponibilità all'amministrazione finanziaria, e soprattutto non considerando quella natura schiettamente giuridica e non fenomenica del comportamento elusivo, di cui si è detto sopra.

Infine, non soccorre nemmeno l'art. 37-bis d.p.r. 600/1973, considerata la norma generale antielusiva, la cui natura procedimentale e non sostanziale comporta soltanto il potere dell'amministrazione di disapplicare *agli effetti fiscali* il regime prescelto dal contribuente, che non può prevedere se il suo diritto di scegliere la veste giuridico-formale di un'operazione possa essere in futuro disconosciuto dall'amministrazione. Ulteriore prova ne sia il fatto che, in relazione al dato letterale della norma e all'interpretazione prevalente della giurisprudenza tributaria, l'unica conseguenza della dimostrata elusione è il recupero della tassazione, senza l'applicazione di alcuna sanzione amministrativa. Da qui, l'ulteriore antinomia discendente dal fatto che ciò che non è sanzionato in sede tributaria, lo dovrebbe essere in sede penale.

In materia, le poche ma significative pronunce della giurisprudenza di merito sulla rilevanza penale dell'elusione fiscale vanno tutte nella medesima direzione.

Tra queste, si segnala in particolare la sentenza 11 novembre 2009 n. 2741 della III sezione del Tribunale penale di Catania (in *Riv. Dott. Comm.* n. 4/2010), ma anche la sentenza Corte d'Appello di Bologna, 21 aprile 2004, n. 788, che ha il pregio e l'equilibrio di affermare che l'elusione fiscale come tale non può assumere rilievo sul piano penalistico, ma contemporaneamente che le condotte elusive, se rilette alla luce delle fattispecie penali e a determinate condizioni, possono invece costituire reato. In tal modo, la Corte di Bologna ricolloca correttamente la problematica nell'alveo del diritto e dell'accertamento penale.

Oltre alle considerazioni sopra esposte in materia di elusione e del suo rilievo in campo penale, milita contro l'ipotesi dell'art. 5 D. L.vo 74/2000 (unica norma a cui la dottrina pressoché unanime riconduce astrattamente il fenomeno della esterovestizione), anche **il metodo di accertamento**.

Invero, l'art. 73 c. 3 TUIR prevede una presunzione legale di residenza fiscale nello Stato, mentre il comma 5-bis (peraltro introdotto successivamente ai fatti in imputazione, ma citato dalla GdF) ha carattere schiettamente procedurale, inserendo una presunzione relativa che determina un'inversione dell'onere della prova, gravando il contribuente della dimostrazione della propria natura estera.

In sintesi, anche l'esterovestizione come tale ed i criteri di collegamento che la dovrebbero svelare non sono altro che criteri presuntivi che, in sede di accertamento, gravano il contribuente della prova del contrario.

Ma si è già ampiamente affermato sopra come il principio del libero convincimento del giudice ed il principio di autonomia dei rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario impediscono l'automatica trasferibilità delle presunzioni tributarie nel processo penale, alieno da ogni forma di prova legale ed ancorato all'onere della prova in capo all'accusa.

Bisogna pertanto prendere atto che in questo procedimento, per tutte le ragioni in fatto sopra esposte, non c'è una compiuta prova apprezzabile in sede penale (nemmeno in divenire) della divaricazione artificiosa della residenza fiscale sostanziale da quella formale della società GADO s.a.r.l., che resta legata a meri criteri presuntivi valevoli in altre sedi.

Per tali ragioni, ritenendo insussistenti anche eventuali fattispecie penali tributarie, non si è ritenuto di dover invitare il pubblico ministero a riformulare l'imputazione, poiché essa descrive esattamente i fatti avvenuti (al netto dei giudizi e delle valutazioni); nemmeno si è ritenuto di dover disporre il giudizio, anche se con la precisazione che il fatto esattamente descritto nell'imputazione potrebbe rivestire una diversa qualificazione giuridica.

Secondo percorso penale "classico".

E' l'ipotesi prescelta dal pubblico ministero, il quale abbandona completamente il campo penale tributario e contesta la sola fattispecie classica della truffa ai danni dello Stato o di un ente pubblico. A tal fine, l'accusa valorizza gli elementi sintomatici dell'esterovestizione e li qualifica come "artifici e raggiri"; in realtà di soli artifici si tratta, intendendosi per tali le manipolazioni o le trasformazioni della realtà esterna, simulando l'inesistente o dissimulando l'esistente.

Attraverso la descritta concatenazione di atti e condotte, l'Agenzia delle Entrate sarebbe stata tratta in inganno sulla natura estera della GADO s.a.r.l. e, pur non avendo compiuto un atto di

disposizione patrimoniale, avrebbe subito un depauperamento del proprio patrimonio con pari profitto del Gruppo Dolce&Gabbana, non riscuotendo le imposte deviate all'estero.

Ma anche tale costruzione va incontro ad una serie di obiezioni, tutte insuperabili e ciascuna autonomamente letale per l'accusa.

Preliminarmente, giova precisare che anche nei settori più tecnici e specialistici del diritto penale - nonostante le sempre più frequenti tensioni ad estendere la tutela penale ai nuovi ambiti della complessa vita sociale - non vengono mai meno i principi fondamentali che presidiano la materia, quali, in primo luogo, i principi di legalità, di precisione e di determinatezza della fattispecie, oltre che naturalmente il divieto di analogia *in malam partem*. Ma ciò, a maggior ragione, è ancora più vero quando, invece, si scelga di rimanere nell'alveo del diritto penale classico.

Si devono ribadire, inoltre, anche in questa sede, i giudizi già espressi in ordine alla non trasferibilità acritica dei metodi e degli esiti degli accertamenti tributari, eseguiti largamente su base presuntiva, nell'ambito penale, il cui superiore rango non ha bisogno di ulteriori documentazioni.

Tanto premesso, si osserva che la truffa contestata comporta complessivamente una significativa deviazione dallo schema legale tipico, innanzitutto sotto il profilo degli *artifici* (non raggiri, che sono altra cosa).

Si rileva, infatti, che la contestata natura artificiosa delle condotte poste in essere a vario titolo dagli imputati non è affatto scontata, né evidente.

Oltre alla cessione dei marchi reale e non fittizia, di cui si è già ampiamente parlato, si osserva che l'intera operazione, come tale, si è realizzata alla luce del sole, dagli incarichi ai professionisti agli atti costitutivi delle società, fino alle loro denominazioni.

E' appena il caso di ricordare, incidentalmente, che sia la GdF sia l'Agenzia delle Entrate hanno sempre rilevato e denunciato reati fiscali *non* connotati da frode o artificio, quali gli artt. 4 e 5 D. L.vo 74/2000.

In particolare, appare assai singolare una truffa il cui congegno artificioso forma oggetto di contratti e relazioni scritte tra le parti, come dimostrano le missive scambiate tra il dottor Luciano PATELLI ed il management del Gruppo Dolce&Gabbana, allegate alla memoria depositata dalla difesa dell'imputato in data 21 marzo 2011: missive in cui troviamo già tutto dettagliatamente esposto, dalla collocazione dei marchi all'interno del gruppo alla costituzione delle nuove società lussemburghesi, cautele e rischi dell'operazione compresi (v. soprattutto missiva 29 giugno 2004). Inoltre, appare significativo che anche le neo costituite società lussemburghesi rechino il nome inequivocabile Dolce&Gabbana Luxembourg s.a.r.l. e GADO s.a.r.l. (interamente partecipata dalla prima ed ispirata, con scarsa fantasia, a GAbbana e DOLce).

Basti osservare, in proposito, come lo stesso PATELLI nella missiva 21 gennaio 2004, recependo gli obiettivi del Gruppo, tra i quali figura legittimamente il *contenere il più possibile l'onere fiscale conseguente alla riorganizzazione*, motivi apertamente la scelta del Lussemburgo, quale Paese di residenza della società holding con i seguenti fattori:

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

- *esistenza di una normativa volta ad attrarre investimenti esteri, cui si accompagna un atteggiamento collaborativo dell'amministrazione statale;*
- *il regime fiscale tra i più interessanti in Europa, soprattutto per quanto concerne la possibilità di conseguire accordi con l'amministrazione finanziaria e la disponibilità di un nutrito pacchetto di trattati contro le doppie imposizioni stipulati con molti altri Paesi.*

Infine, sul punto, deve essere altresì rimarcata l'assenza totale di altri consueti elementi sintomatici di vere e proprie truffe in questo settore, quali la collocazione di sedi in Paesi qualificati “paradisi fiscali” inseriti nella c.d. *black list* (da non confondersi con Paesi a fiscalità agevolata), l'utilizzo di prestanome, denominazioni sociali anonime o, peggio, allusive a realtà commerciali diverse, il ricorso a società fiduciarie, altre interposizioni fittizie e simili.

Tali condotte non possono avere indotto in **errore** l'Amministrazione in senso stretto.

Posto che l'errore consiste in una distorta rappresentazione di aspetti della realtà rilevanti per la formazione corretta della volontà, si distingue da tale ipotesi l'ignoranza totale, che invece è “non conoscenza”, assenza di qualsivoglia rappresentazione della realtà.

La differenza è fondamentale nel caso in esame.

Infatti, la società GADO s.a.r.l., in quanto ente di diritto lussemburghese, non si è minimamente qualificata agli occhi dell'Agenzia delle Entrate italiana e non ha, di conseguenza, reso alcuna dichiarazione fiscale, tanto è vero che l'amministratore Alfonso DOLCE è stato denunciato dalla Guardia di Finanza per il delitto di *omessa dichiarazione dei redditi* (condotta indiscutibilmente non fraudolenta) proprio nell'informativa 15.9.2007, che per prima ricostruisce gli elementi della esterovestizione. Anche questo Giudice è persuaso che proprio qui si collochi il problema sostanziale, ma ciò non implica che Alfonso DOLCE e gli altri imputati in concorso abbiano indotto una situazione qualificabile come “errore” in capo all'Agenzia delle Entrate.

Sul punto, anche la giurisprudenza che abitualmente non analizza i determinismi causali psicologici dell'errore, costantemente richiede almeno l'idoneità degli artifici a produrre l'evento-errore (e poi si accontenta). Solo per la sua particolare chiarezza, si cita tra molte la seguente massima “*Ai fini della sussistenza del reato di truffa, l'idoneità dell'artificio e del raggirò deve essere valutata in concreto, ossia con riferimento diretto alla particolare situazione in cui è avvenuto il fatto ed alle modalità esecutive dello stesso; tale idoneità non è perciò esclusa dalla esistenza di preventivi controlli, ne' dalla scarsa diligenza della persona offesa nell' eseguirli, quando, in concreto, esista un artificio o un raggirò posto in essere dall'agente e si accerti che tra di esso e l'errore in cui la parte offesa è caduta sussista un preciso nesso di causalità*” (Cass. V n. 11441 del 27/03/1999 CED 214868).

L'altra deviazione dallo schema legale, correlata alla precedente, è costituita dalla mancanza dell'**atto di disposizione patrimoniale**, implicato dal delitto contro il patrimonio mediante collaborazione della persona offesa quale è la truffa e causalmente connesso all'errore. Anche in questo caso, è noto a questo giudice l'orientamento giurisprudenziale che tende a svalutare questo elemento implicito della fattispecie, tutto sommato elaborato in via interpretativa e non richiesto espressamente dalla lettera della legge, ammettendo condotte di cooperazione omissive.

Tuttavia, appaiono insuperabili i condivisibili rilievi della recentissima giurisprudenza di legittimità citata anche dalla difesa, che si è pronunciata in materia di truffa non in ambito tributario, ma di falsità materiale.

In proposito, è interessante notare la spiccata analogia di tali casi con la truffa oggi contestata dal pubblico ministero, caratterizzata dalla forte sottolineatura della falsità degli atti di cessione dei marchi e della falsità della natura estera della società contribuente. Nella loro natura, pertanto, i falsi contrassegni di cui si parlerà hanno svolto un ruolo di fatto analogo alle presunte falsità che il pubblico ministero ha posto a base della contestazione odierna.

Sono tutti casi in cui la condotta del presunto *deceptus* è del tutto assente e non omissiva, intendendosi come tale la condotta di chi può e deve agire, ma sceglie di non agire per effetto di un errore in cui è stato indotto (condizioni alle quali la giurisprudenza subordina l'ammissibilità della truffa per omissione), così rinunciando di fatto a un proprio diritto ovvero accettando una diminuzione del proprio patrimonio.

In un caso di esposizione di un contrassegno assicurativo materialmente falso, la Corte ha riaffermato in premessa che nella struttura della truffa è presente come requisito implicito l'atto di disposizione patrimoniale, quale elemento intermedio derivante dall'errore e, a sua volta, causa dell'ingiusto profitto con altrui danno; è ovviamente noto alla Corte che tale atto dispositivo può avere anche carattere omissivo, ma che questo non può essere ravvisabile nel fatto che gli organi di controllo indotti in errore non contestino l'evasione tributaria, né tanto meno del fatto che l'erario si limiti a subire l'inadempienza dell'agente. La sentenza, infine, ha ribadito la necessità della sequenza artificio - induzione in errore – profitto (Cass. II n. 23941 del 30.4.2009 CED 245177).

Anche una successiva decisione in materia di utilizzo di falsi permessi per la circolazione agli invalidi, il SC è tornato a ribadire la necessità del requisito implicito dell'atto di disposizione patrimoniale, che costituisce l'elemento intermedio derivante dall'errore ed è causa dell'ingiusto profitto con altrui danno. Ammettendo ancora una volta la configurabilità di un atto dispositivo di carattere omissivo, la Corte ha riaffermato la necessità della cooperazione necessaria della vittima e della sequenza artificio - induzione in errore – profitto (Cass. II n. 35004 del 8.6.2010).

In sintesi, risulta impossibile non rilevare *il fenomeno complessivo* che, attraverso l'elusione della verifica della natura ingannatoria dei presunti artifici, la svalutazione dell'induzione in errore ed infine l'esclusione dell'atto di disposizione patrimoniale finisce per trasformare la truffa da reato a forma vincolata - con sequenza fissa artificio/raggiro, induzione in errore, atto di disposizione patrimoniale, danno, profitto - in reato forma libera. Il risultato finale culmina nella dilatazione della fattispecie ben oltre i confini posti dal rispetto del principio di legalità per creare una nuova forma di censura a comportamenti che non trovano corrispondenza nemmeno nelle sedi proprie dei regimi sanzionatori tributari ovvero penal-tributari, come si è dimostrato sopra e come mostra di credere anche il pubblico ministero.

Da ultimo, non è condivisibile la stessa scelta radicale di qualificare solo come truffa ai danni dello Stato una determinata condotta che, in realtà, vede come persona offesa e danneggiata l'Agenzia delle Entrate, rispetto ai profitti e correlativi danni costituiti dall'omessa dichiarazione e con relativo pagamento delle imposte sui redditi.

Verosimilmente, attraverso la massima dilatazione interpretativa dello schema legale della truffa, si vuole colpire ciò che, per le ragioni dette sopra, anche lo stesso pubblico ministero riconosce non integrare fattispecie penali tributarie, nonostante danno e profitto siano contestati esattamente sotto le specie delle imposte evase.

Tuttavia, ciò si scontra inevitabilmente contro la soluzione del contrasto giurisprudenziale in materia penale tributaria, in ordine alla disputa se i delitti di frode fiscale di cui agli articoli 2 e 8 D. L.vo 74/2000 concorrano formalmente ovvero costituiscano ipotesi di concorso apparente di norme, posta dalle SSUU della Cassazione con la nota sentenza n. 1235 del 19.1.2011.

In questa sede, è appena il caso di ricordare che l'autorevole decisione ha statuito che è configurabile un rapporto di specialità tra le fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale (artt. 2 ed 8, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) ed il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato, in quanto qualsiasi condotta fraudolenta diretta alla evasione fiscale esaurisce il proprio disvalore penale all'interno del quadro delineato dalla normativa speciale, salvo che dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale l'ottenimento di pubbliche erogazioni.

Coerentemente con tale statuizione, naturalmente limitata all'oggetto della causa che riguardava un'ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, le SSUU hanno collocato appena prima della formulazione del principio di diritto la seguente precisazione che, per autorevolezza dell'autore ed inequivocabilità del contenuto, non può essere confinata nel limbo degli *obiter dicta*: “Proprio queste novelle legislative dimostrano ulteriormente che il sistema sanzionatorio in materia fiscale ha una spiccata specialità che lo caratterizza come un sistema chiuso e autosufficiente, all'interno del quale si esauriscono tutti i profili degli interventi repressivi, dettando tutte le sanzioni penali necessarie a reprimere condotte lesive o potenzialmente lesive dell'interesse erariale alla corretta percezione delle entrate fiscali”.

Ma ancora una volta, il vero punto non è la contrapposizione astratta di tesi opposte, ma la verifica della sussumibilità di casi concreti sotto una determinata fattispecie.

Anche chi non condivide, come il pubblico ministero, l'estensione della motivazione delle SSUU a tutto il sistema penale tributario (con buona pace dei suoi *obiter dicta*) e riafferma la potenziale configurabilità della truffa in settori avanzati della finanza in cui si verificano sottrazioni al prelievo fiscale non tipicamente previste dal D. L.vo 74/2000, in realtà torna a evocare fenomeni atipici di artifici e condotte ingannatorie, che potenzialmente possono integrare il delitto di cui all'art. 640 c.p., purché ne siano verificati tutti gli elementi costitutivi, alla luce dei principi fondamentali del diritto penale sopra richiamati. Cosa che non è accaduta nel caso in esame per le ragioni già esposte. Contemporaneamente, la tesi proposta dall'accusa afferma che il danno all'Amministrazione è anch'esso “atipico” e non rientrante nelle ipotesi di evasioni di imposta mediante dichiarazioni fraudolente, mendaci od omesse, disciplinate dal D. L.vo n. 74/2000; mentre nel caso in esame, profitto e danno vengono fatti coincidere proprio con l'imposta evasa.

Al termine di questa articolata motivazione, preme soltanto ribadire come stringenti argomentazioni in diritto, soprattutto con riguardo ai principi del diritto e dell'accertamento penale tributario, rendano affatto superflua la valutazione dibattimentale, non residuando soluzioni aperte da verificare nel contraddittorio.

P.Q.M.



visto l'articolo 425 c.p.p.

DICHIARA

non luogo a procedere nei confronti di tutti gli imputati sopra elencati in ordine ai reati a loro rispettivamente ascritti perché il fatto non sussiste;

MANDA

alla cancelleria per quanto di competenza

Milano, li 01/04/2011

Il Giudice per le indagini preliminari

Dr. Simone Luerti