

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 23/11/2015

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/37575-assoluzione-dolce-gabbana-esterovestizione-e-omessa-dichiarazione-alla-luce-della-sentenza-n-43805-15-della-suprema-corte>

Autore: Vassallo Morena

Assoluzione Dolce&Gabbana: esterovestizione e omessa dichiarazione alla luce della sentenza n. 43805/15 della Suprema Corte

Assoluzione Dolce&Gabbana: esterovestizione e omessa dichiarazione alla luce della sentenza n. 43805/15 della Suprema Corte

di Morena Vassallo

Il concetto di esterovestizione individua una realtà societaria in cui coesistono due diversi concetti di residenza: formale e sostanziale.

La residenza formale è quella risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto quale luogo in cui sono determinate le linee di indirizzo organizzativo e realizzativo dello scopo sociale; la residenza sostanziale è, al contrario, quella che coincide con il luogo in cui le decisioni operative sono realmente determinate dagli organi posti all'apice della struttura imprenditoriale.

La Suprema Corte con la sentenza in commento ha analizzato la questione relativa alla riorganizzazione imprenditoriale relativa ai marchi "D&G" e "Dolce & Gabbana". In particolare, nel caso *de quo*, a due società italiane (D&G srl e Dolce & Gabbana srl), venivano collegate due nuove società di nazionalità lussemburghese (la Dolce & Gabbana Luxemburg e la Gado s.arl); la prima, controllata dalla società holding italiana D&G srl, avrebbe detenuto la totalità delle quote sociali della seconda alla quale erano stati venduti, a seguito di apposita perizia, i marchi D&G e Dolce & Gabbana. Alla Gado era stata altresì, affidata la tutela e la gestione dei marchi, intesa come esercizio di tutti i diritti loro inerenti ivi compresi l'ampliamento, la conservazione e la disposizione.

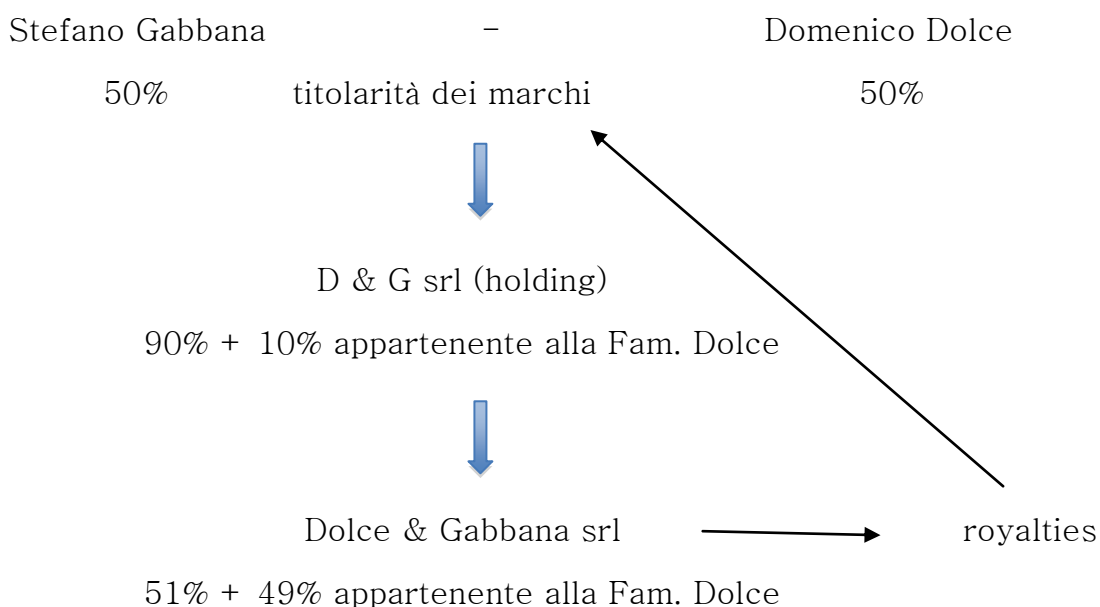
Gli elementi che hanno indotto, sia gli organi di polizia tributaria e del fisco sia l'orientamento dei Giudici di primo e secondo grado, a ritenere esterovestita la società da poco divenuta titolare dei marchi sono più d'uno; in primo luogo hanno destato curiosità le ragioni per le quali si era scelto di modificare la struttura societaria di una realtà longeva e di storica tradizione italiana fissando la sede sociale inerente la gestione dei marchi in Lussemburgo; in secondo luogo, la circostanza che la stessa non avesse immediatamente assunto personale

dipendente e, infine, l'aver verificato che le direttive imprenditoriali erano sempre definite dalle "italiane".

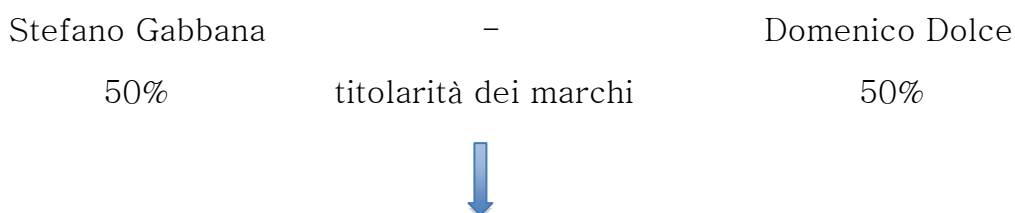
Se ne deduceva che ragione esclusiva dell'operazione di ristrutturazione fosse l'interesse ad ottenere un ingente risparmio d'imposta soprattutto per i due stilisti che, essendo fino al 2004 (hanno della riorganizzazione aziendale) personalmente, e nella misura del 50% ciascuno, proprietari dei marchi, di fatto subivano sulle royalties il 45 per cento di irpef in luogo del 4 per cento come da accordo con l'erario del Lussemburgo.

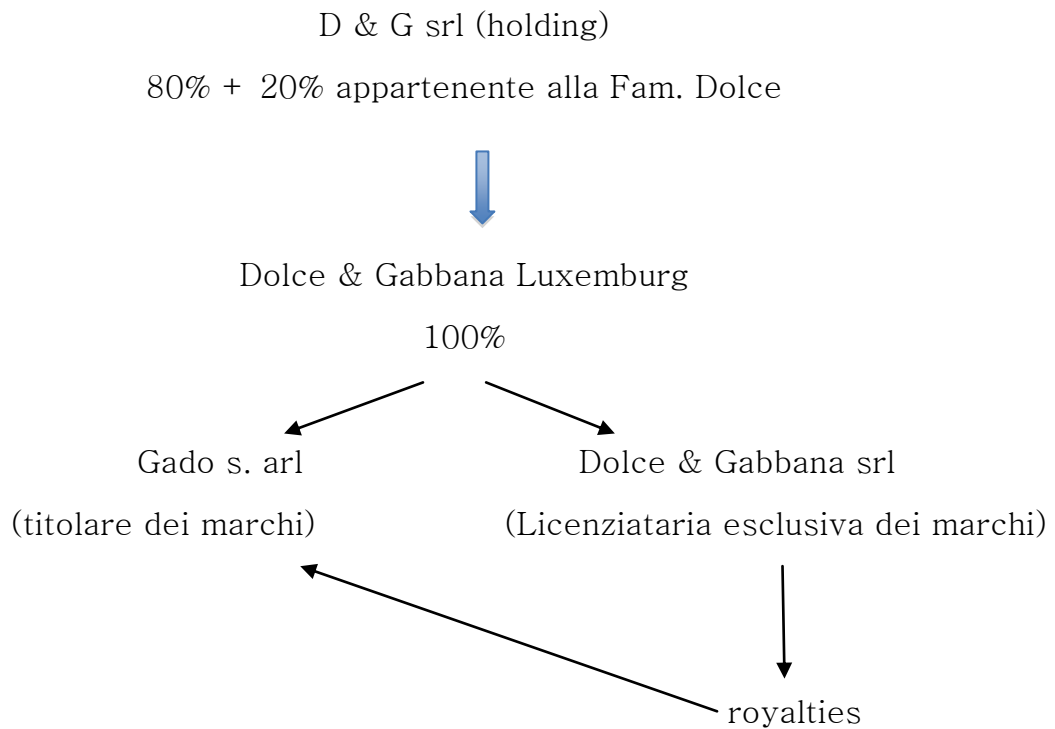
A fini esemplificativi si riproducono le strutture societarie interessanti i marchi D&G e Dolce & Gabbana prima e dopo l'operazione di ristrutturazione del 2004.

Prima del 2004



Dopo il 2004





La Suprema Corte, con la sentenza n. 43809/15, ha totalmente ribaltato il disposto di entrambe le pronunce relative all'operazione societaria che aveva visto coinvolti i due stilisti, nonché gli altri dirigenti societari ed il loro consulente fiscale.

Gli Ermellini hanno chiarito che il concetto di "direzione effettiva", quale criterio di determinazione della residenza fiscale di una società (ai sensi della Convenzione Italia/Lussemburgo sul divieto di doppia imposizione, ratificata in Italia con la legge 14 agosto 1982 n. 747), che fa riferimento al luogo di svolgimento dell'attività, alla residenza degli amministratori ovvero al luogo di convocazione e riunione dell'assemblea sociale, non può essere utilizzato in modo automatico ove ciò porti a conclusioni inaccettabili tenuto conto della specifica realtà aziendale.

Nel caso de quo i Giudici di Piazza Cavour sono giunti alla conclusione che nei precedenti gradi di giudizio sia stata operata una valutazione avulsa da tale analisi ed ha per questo accolto il ricorso degli istanti specificando che, relativamente a tale aspetto, non potesse ritenersi sussistente una ipotesi di abuso del diritto atteso che la Gado S. arl aveva natura di società controllata (legge 31 luglio 1929).

Secondo la terza Sezione Penale della Cassazione, “identificare tout court la sede amministrativa della società controllata con il luogo nel quale si assumono le decisioni strategiche o dal quale partono gli impulsi decisionali può in questi casi comportare conseguenza aberranti ove esso dovesse identificarsi con la sede della società controllante, in evidente contrasto con le ragioni stesse della politica del gruppo e le esigenze sottese a tale controllo”.

Ove si agisse in contrasto con tale impianto interpretativo si avrebbe quale risultato quello di realizzare una abrogazione di fatto delle norme che ammettono e disciplinano il concetto di eterodirezione delle società controllate di cui agli artt. 2497 e segg. Cod. civ. (Cass. Civ. Sez. 1, 22280 del 17/10/2006).

I Giudici chiariscono che sarebbe stato auspicabile, nel caso *de quo*, seguire la scelta del legislatore fiscale che, nell'ipotesi di società estere controllate, privilegia il dato dell'effettivo esercizio dell'attività quale elemento selettivo della riconducibilità o meno, in Italia, dei redditi prodotti all'estero.

La Corte, ricostruendo l'iter logico-giuridico seguito nei precedenti gradi di giudizio, individua e chiarifica l'errore di diritto cui i Giudici erano precedentemente incorsi. Infatti, utilizzando la norma contenuta nell'art. 73, comma 5-bis del DPR 917 del 1986 la quale specifica che “si considerano esistenti nel territorio dello stato italiano, le sedi dell'amministrazione di società che detengono partecipazioni di controllo...su società estere...”, gli ermellini hanno specificato che il comma succitato non può essere applicato *tout court* nei confronti di Gado s arl atteso che quest'ultima è società controllata e non una controllante.

Inoltre, la controllata aveva una durata di tempo indeterminata, aveva addetto del personale in pianta stabile e provvedeva a compiere nella propria sede lussemburghese tutte le operazioni necessarie al perseguimento del proprio oggetto sociale riguardante la gestione e la tutela dei marchi D&G e Dolce & Gabbana.

Esercizio della libertà di stabilimento e del diritto di scelta tra più istituti giuridici egualmente leciti.

I Giudici di Piazza Cavour hanno spiegato che la circostanza che una società venga creata in uno stato europeo per fruire di una legislazione fiscale più vantaggiosa non costituisce abuso della libertà di stabilimento né che possa ritenersi sussistente, per ciò solo, una presunzione generale di frode fiscale. Nella sentenza si evince sia stato pienamente compreso dalla Corte il vero fine della operazione di ristrutturazione, ovvero: in primo luogo quello di adeguare la struttura societaria alle nuove esigenze strategico-operative tenuto conto della crescita registrata negli anni dai marchi, in secondo luogo l'interesse a ridurre le difficoltà gestionali connesse ad una proprietà dei marchi divisa nella misura del 50% tra i due stilisti e, soprattutto, l'intenzione di presentare il gruppo ad una piazza più appetibile per i finanziatori in vista della imminente quotazione in borsa.

Tale operazione, pur garantendo vantaggi fiscali ingenti, di fatto favoriva l'interpenetrazione economica del gruppo nel territorio della Comunità, obiettivo, questo, perseguito in ambito internazionale.

La Corte di Giustizia Europea ha più volte evidenziato che “a un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni, la sesta direttiva non impone di scegliere quella che implica una maggiore imposta”. Al contrario, come osservato dall'avvocato generale, il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale. E ancora, “Il vantaggio fiscale non è un indebito solo perché l'imprenditore sfrutta le opportunità offerte dal mercato o da una più conveniente legislazione fiscale, diviene tale solo ove lo ottenga attraverso situazione di puro artificio.”(Sent. BLP Group, Cantor Fitzgerald International).

La strategia di mercato dei gruppi di imprese non può essere valutata in modo analogo a quella dell'imprenditore singolo che finalizza l'attività al conseguimento di redditività in tempi brevi, dovrà invece svolgersi un'indagine analitica inerente l'esistenza di ragioni organizzative, strutturali e funzionali.

La sentenza n. 43809/15, dunque, costituisce un importante precedente che dovrà essere utilizzato da monito dai Giudici che affronteranno casi analoghi inerenti tali strutture societarie.

Abuso del diritto.

La Cassazione nel testo della motivazione ha riportato un principio già affermato in precedente dalla sezione V, secondo cui sussiste abuso del diritto di stabilimento nel caso di esterovestizione, ossia di localizzazione fittizia della residenza fiscale all'estero di una società, ove si accerti che il trasferimento della impresa non vi è stato, ovvero quando l'operazione consista nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica (wholly artificial arrangement).

Certamente, in caso di società controllata estera (art. 2359, comma 1, cod. civ.) non può costituire criterio esclusivo di accertamento la sede della direzione effettiva da cui partono gli impulsi gestionali e le direttive amministrative, al contrario deve verificarsi la sussistenza dei requisiti per qualificare la società quale "casella postale" (o "schermo").

Tali accertamenti, sottolineano gli Ermellini, appartengono alla ricostruzione del fatto di reato e devono essere condotti dal giudice in modo autonomo, secondo le regole tipiche del processo penale che non tollera inammissibili inversioni della prova mediante il ricorso alle presunzioni fiscali.

"Se non v'è costruzione artificiosa, non v'è abuso"; per tale ragione, riconoscendo nell'agodo una società reale ed operativa ha accolto il ricorso dichiarando che il fatto ascritto ai ricorrenti, relativamente al reato di omessa dichiarazione, non sussiste.

Elemento soggettivo del reato – dolo di elusione e dolo di evasione.

Il reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del D.Lgs. 74/2000, ha natura di reato omissivo proprio a dolo specifico.

Ai fini della condanna è necessario, dal punto di vista oggettivo dimostrare la sussistenza di taluni presupposti: la natura dell'operazione; l'assenza di valide ragioni economiche; l'aggiramento di obblighi e/o divieti previsti dall'ordinamento tributario; il conseguimento di riduzione di imposte altrimenti indebiti.

Tali elementi di fatto non possono ritenersi dimostrati ricorrendo alle presunzioni tipiche del diritto tributario ma vanno provate secondo le regole tipiche del procedimento penale; pertanto il giudice può utilmente fare ricorso ai documenti, agli atti, ed i registri non esibiti o trasmessi in ritardo agli organi di polizia giudiziaria o ai funzionari della amministrazione finanziaria, anche se gli stessi non potranno essere utilizzati dalla parte in sede di contenzioso tributario.

Ne deriva che, relativamente alla verifica dell'elemento soggettivo del reato di omessa dichiarazione, non è bastevole dimostrare la volontà di porre in essere l'operazione elusiva poiché ciò significherebbe ritenere sufficiente il dolo generico. Ciò che al contrario va assolutamente verificata è la volontà di evadere l'imposta mediante le specifiche condotte tipizzate dal legislatore penale tributario, ovvero il dolo specifico di evasione.

Quest'ultimo, non deve essere confuso con il dolo elusivo, ovvero la consapevolezza della sussistenza dell'obbligazione tributaria e del suo oggetto; tali due elementi, infatti, nel reato di omessa dichiarazione, provano l'elemento oggettivo della fattispecie ma non quello soggettivo rappresentato dal fine ulteriore della condotta penalmente rilevante. Ove si operasse in modo difforme si svilirebbero le ragioni che hanno condotto il legislatore a diversificare le violazioni tributarie in illeciti amministrativi ed illeciti penali; nel primo caso, infatti, scopo della sanzione è quello di recuperare il gettito fiscale, nel secondo caso, invece, recuperare la persona autrice del fatto illecito.

Vassallo Morena A.