

Corte di Cassazione, Sentenza n. 7739

28 febbraio 2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il G.U.P. del Tribunale di Milano, con sentenza in data 1° aprile 2011, dichiarava ex art. 425 c.p.p. non luogo a procedere nei confronti di G. S. S., D. A., D. D., R. C., M. G. E. C., P. L., A. N., in ordine al reato di cui agli artt. 110, 81 cpv. e 640, comma 2, c.p. e nei confronti di G. e D. D. anche in ordine al reato di cui all'art. 4 D.Lgs. n. 74 del 2000, con la formula "perché il fatto non sussiste".

Secondo l'imputazione, tutti i predetti con più atti esecutivi di un medesimo disegno criminoso, in quanto tutte le condotte e omissioni sono parti di un'unica operazione negoziale, R. e M. gestendo di fatto la società lussemburghese [Omissis] S.a.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; D. A. assumendo la veste formale di amministratore della società [Omissis] S.a.r.l.; P. 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%; D. D. e G. S. cedendo formalmente i marchi, di cui erano titolari personalmente, alla società lussemburghese [Omissis] S.a.r.l. ad un prezzo inferiore a quello di mercato ma continuando ad essere i beneficiari effettivi dei marchi stessi - e quindi percettori delle royalties - attraverso la società [Omissis] s.r.l. che possiede all'80% la [Omissis] Luxembourg S.a.r.l. proprietaria a sua volta della [Omissis] 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 [Omissis] S.a.r.l. interamente posseduta dalla "[Omissis] Luxembourg s.a.r.l." anch'essa costituita in Lussemburgo nel marzo del 2004 ed interamente posseduta dalla [Omissis] s.r.l.;
- nel fare acquistare simulatamente dalla [Omissis] S.a.r.l. il 29 marzo 2004 dai precedenti titolari, D. D. e S. G., i marchi di cui è divenuta proprietaria, tra i quali "[Omissis]" e "[Omissis]", peraltro al prezzo di euro 360.000.000, notevolmente inferiore a quello di mercato, stimato in euro 1.193.712.000;
- nel concludere il 31.7.2004 un contratto di licenza dei marchi con il quale la [Omissis] S.a.r.l. concedeva a [Omissis] 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 [Omissis] S.a.r.l. in Lussemburgo, presso la [Omissis], società lussemburghese di domiciliazione 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, sottraendosi all'obbligo del pagamento delle imposte nella misura di milioni di euro, come precisati nella imputazione stessa, per gli anni 2004 e 2005, a titolo di IRAP, IRES, IVA e Addizionale regionale.

Inoltre, D. D. e G. S. S. sono accusati anche 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 indicavano elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, evadendo IRE e Addizionale regionale per gli importi precisati in imputazione.

Il G.U.P. del Tribunale di Milano, premesso che il fatto storico è compiutamente accertato e sostanzialmente non controverso tra le parti, ritiene di basare le sue argomentazioni in diritto su due presupposti.

Secondo il primo presupposto l'operazione di cessione dei marchi è reale, effettiva e non simulata, in quanto corrispondente ad esigenze legittime consistenti, in particolare, nella circostanza che fino al mese di marzo 2004 il controllo del gruppo [Omissis] si esercitava attraverso la società holding [Omissis] s.r.l. interamente posseduta con quote paritarie dai due stilisti personalmente e tale situazione 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.

Il secondo presupposto sul quale si basa la sentenza impugnata è che il valore di cessione dei marchi aveva ricevuto in questo procedimento svariate valutazioni tra i 360 milioni di euro della società di consulenza [Omissis] utilizzata dai contraenti e i 2.200 milioni di euro della [Omissis] s.r.l., mentre la Guardia di Finanza indica la cifra di 550 milioni di euro, sicché il giudice ritiene superfluo disporre una perizia estimativa, che non avrebbe fatto altro che "introdurre inutilmente l'ennesima cifra". Con riferimento al contestato delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 legge n. 74 del 2000, la sentenza impugnata afferma, da un lato, che il corrispettivo della cessione è stato determinato dal legittimo esercizio della libertà contrattuale delle parti, dall'altro lato, che il principio dell'abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza tributaria, soprattutto quando concerne ristrutturazioni societarie, deve tenere conto della sussistenza di ragioni extrafiscali, che, nel caso di specie, devono essere individuate nella finalità di collocare i marchi all'interno del gruppo in un contesto internazionale e di porli al riparo da rischi derivanti dalle imprevedibili vicende personali delle persone fisiche titolari della comunione paritaria. La stessa sentenza ritiene, inoltre, inammissibile, quanto meno in sede penale, la rivalutazione del reddito imponibile sulla base del criterio presuntivo legale del valore normale, utilizzando in modo improprio l'art. 9 del d.p.r. n. 917 del 1986 (c.d. TUIR), in quanto la cessione di un bene immateriale è un caso estraneo a quella disposizione, perché rientrante nella categoria dei "redditi diversi" di cui agli artt. 67 e seguenti del TUIR, a cui rinvia l'art. 9, comma 1. La presunzione de qua, pertanto, non sarebbe applicabile in campo tributario, ma soprattutto deve essere respinta come tale nel processo penale, in quanto occorre la prova del nascondimento dei corrispettivi e non è sufficiente che il prezzo dichiarato non sia quello determinato presuntivamente dalla legge. Nel caso in esame, la sentenza impugnata afferma che «nulla dice - e nulla dirà mai - che D. D. e S. G. hanno effettivamente percepito dall'acquirente [Omissis] S.a.r.l. (e poi occultato) un corrispettivo superiore a quello dichiarato di 360 milioni di euro, in violazione dell'art. 4 D.Lvo 74/2000 [...] 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, poichè la società lussemburghese non aveva proprie disponibilità finanziarie, né risulta che abbia fatto accesso al credito».

Con riferimento alla truffa aggravata ascritta a tutti gli imputati, la sentenza impugnata esclude la sussistenza degli artifici contestati, in quanto, come già detto, la cessione dei marchi non è stata simulata e il prezzo di cessione non può ritenersi incongruo. Per quanto concerne, poi, la esterovestizione della società [Omissis] s.a.r.l., apparentemente lussemburghese, in realtà italiana, il G.U.P. afferma che gli imputati e le loro società hanno seguito un percorso conforme ad una libertà e a un diritto riconosciuti in sede europea e che la stessa Corte di Giustizia della UE ha negato il carattere abusivo della collocazione 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. Con riferimento, poi, al caso di specie, lo stesso G.I.P. osserva che non bisogna confondere l'attività del gruppo [Omissis] con la [Omissis] s.a.r.l., che è una società costituita in Lussemburgo per svolgere esclusivamente l'attività inerente alla proprietà dei marchi, mentre l'attività creativa, le decisioni del management, la produzione e la commercializzazione sono rimaste in Italia. Per quanto concerne il materiale probatorio costituito dalle e-mail acquisite dalla Guardia di Finanza, la sentenza impugnata afferma che esse hanno un valore "poco più che neutro" e certamente insuscettibile di ulteriore arricchimento in dibattimento. Infine, la stessa sentenza osserva che non sussiste una situazione qualificabile come "errore" in capo alla Agenzia delle Entrate e che manca un atto di disposizione patrimoniale, in quanto la condotta del presunto deceptus, neppure è omissiva, è del tutto assente. La sentenza impugnata passa, successivamente, ad esaminare la configurabilità di diverse fattispecie penalmente rilevanti ex artt. 4 o 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000, escludendo, da un lato, che la semplice elusione fiscale possa integrare una fattispecie penale tributaria, perché confliggente con i principi di tipicità e determinatezza della fattispecie penale e priva del dolo specifico di evasione richiesta dalle fattispecie penali tributarie; affermando, dall'altro lato, che i criteri di collegamento che dovrebbero svelare la esterovestizione sono criteri presuntivi che non sono trasferibili nel processo penale. Propongono ricorso per cassazione il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Milano e la parte civile Agenzia delle Entrate. Il Procuratore dalla Repubblica presso il Tribunale di Milano deduce manifesta illogicità della motivazione con riferimento a tutti i capi di imputazione ed erronea applicazione della legge penale con riferimento specifico ai capi B) e C), relativi al reato di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000.

Il P.M. osserva che l'elemento centrale delle imputazioni è la individuazione del carattere simulato o meno del prezzo di cessione dei marchi e il G.U.P., rilevando come i marchi abbiano ricevuto svariate valutazioni, formula una valutazione di superfluità dell'esercizio dell'azione penale in presenza quanto meno di un ventaglio di prospettive suscettibili di approfondimento nel dibattito anche attraverso lo strumento della perizia che proprio al giudice del dibattito sarebbe spettato disporre.

Con riferimento specifico alla valutazione dei marchi fornita dalla [Omissis] nell'interesse del gruppo [Omissis], il ricorrente osserva che tale valutazione era stata elaborata avuto riguardo ad una cessione tra operatori italiani (non, come in concreto è avvenuto, tra italiani e lussemburghesi) e la diversa aliquota fiscale lussemburghese non è neutra rispetto alla determinazione del valore dei marchi. Lo stesso giudice ha preso atto di tale circostanza, ma non ne ha tratto alcuna conclusione, incorrendo in un vistoso vizio logico nella interpretazione delle risultanze di indagine. Inoltre, la sentenza impugnata, nel punto in cui trae un argomento di prova della effettività del prezzo dalla misura delle rate da pagare con gli introiti delle royalties attese, incorre in un errore grossolano, con travisamento della prova, non considerando che il pagamento del prezzo di cessione dei marchi, come da contratto, viene pianificato nell'arco di sette anni, mentre il valore dei marchi è stato calcolato dalla società PWC su un arco temporale di vita pari a 15 anni. Manifestamente illogica sarebbe la motivazione della sentenza impugnata anche nella parte in cui svaluta il contributo probatorio della Agenzia delle Entrate nella determinazione del prezzo di cessione dei marchi, mentre viene di contro valorizzata la posizione della parte privata in quanto espressione di libertà contrattuale, non tenendo conto della circostanza che la valutazione della Agenzia delle Entrate coincide sostanzialmente con quella della Guardia di Finanza.

Il P.M. ricorrente lamenta che il giudice non abbia sollecitato le parti ad interloquire sul tema della qualificazione giuridica dei fatti; osserva che tale tema è stato affrontato in sentenza, così evidenziandosi che non vi erano i presupposti per la pronuncia di una sentenza ex art. 425 c.p.p. in quanto le soluzioni erano palesemente aperte; censura, inoltre, la sentenza impugnata nella parte in cui svaluta il materiale probatorio, tralasciando tutti gli elementi di prova a sostegno della esterovestizione della [Omissis], peraltro suscettibili di ulteriori arricchimenti attraverso l'audizione dei testi, e non tenendo in considerazione la circostanza che, all'indomani della verifica sulla società [Omissis] da parte della Guardia di Finanza, la stessa è stata trasferita in Italia e sono state pagate le sanzioni e gli interessi connessi alla contestazione di omessa dichiarazione per l'importo di 40 milioni di euro circa.

Con riferimento specifico ai capi B) e C) delle imputazioni, il P.M. ricorrente osserva che erroneamente la sentenza impugnata fa riferimento alla fattispecie di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000 parlando di "percezione" di un reddito effettivo superiore a quello dichiarato, perché in realtà la suddetta fattispecie criminosa non parla di "reddito percepito" ma di "elementi attivi indicati per un ammontare inferiore a quello effettivo". Nel caso di specie, l'operazione non può semplicemente qualificarsi come cessione di beni immateriali verso corrispettivo di un prezzo, poiché accanto al prezzo convenuto vi è un provento "in natura" costituito dal maggior valore delle quote societarie, che deve concorrere alla formazione della base imponibile dei due imputati; pertanto, l'ammontare degli elementi attivi indicati in dichiarazione deve essere determinato alla stregua dell'art. 1 lett. b) d.lgs. n. 74 del 2000 e degli artt. 1 e 9 d.p.r. n. 917 del 1986, avuto riguardo, cioè, al "valore normale" dei beni oggetto della transazione, non anche al valore di scambio come determinato sul piano negoziale dalle parti ed al relativo corrispettivo monetario percepito.

Propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, deducendo i seguenti motivi:

1) violazione di legge con riferimento all'art. 5 D.Lgs. 74/2000 in relazione all'art. 73 del T.U.I.R.

La ricorrente Avvocatura dello Stato osserva che, al fine di stabilire la residenza fiscale nel territorio dello Stato l'art. 73, comma 1, del T.U.I.R. tende a privilegiare l'aspetto sostanziale legato all'effettivo svolgimento dell'attività di direzione, di controllo e di impulso della molteplice e complessa attività economica della società. Anche la Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni siglata tra Italia e Lussemburgo (ratificata con legge 14/08/1982, n. 747), richiede, quale elemento determinante al fine di stabilire la residenza fiscale di una società di capitali ed il conseguente regime di tassazione, l'individuazione della sede di direzione effettiva.

Pertanto, nel caso di specie, il giudice avrebbe dovuto ritenere che la [Omissis] fosse comunque obbligata a dichiarare in Italia i redditi derivanti dallo sfruttamento dei marchi, con la conseguenza che l'omessa dichiarazione di tali redditi costituisce, se non altro, il reato di omessa dichiarazione ai sensi dell'art. 5 d.lgs. 74/2000.

2) manifesta illogicità e contraddittorietà della motivazione, nonché violazione dell'art. 425 c.p.p. L'Avvocatura ricorrente elenca quelli che ritiene rilevanti ed incontrovertibili elementi probatori, che integrerebbero la prova dei presupposti richiesti dall'art. 73 T.U.I.R. per fondare la tassazione in Italia dei redditi prodotti dalla [Omissis],

affermando, quindi, che è manifestamente illogica e contraddittoria la sentenza impugnata che definisce il materiale probatorio "poco più che neutro". Né sarebbe logico e conforme a legge far discendere l'insussistenza del reato dalle argomentazioni in merito alla "libertà di stabilimento", giacché non è in discussione la scelta di stabilire la sede in Lussemburgo, quanto piuttosto quella di creare una struttura meramente formale al fine di trarre in inganno l'Amministrazione finanziaria sulla reale operatività in Italia della [Omissis].

3) violazione di legge in relazione ai rapporti fra il reato fiscale (art. 5 d.lgs. 74/2000) e la truffa ai danni dello Stato (art. 640, comma 2, c.p.).

L'Avvocatura ricorrente afferma che i fatti contestati nel capo A) integrano con certezza quanto meno gli estremi del reato di cui all'art. 5 d.lgs. 74/2000. Tuttavia il P.M., avendo rilevato gli ulteriori elementi integranti il più grave reato di truffa ai danni dello Stato, avrebbe correttamente contestato tale reato, poiché il principio di diritto espresso dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sent. n. 1235 del 2011), secondo il quale i reati in materia fiscale di cui agli artt. 2 e 8 d.lgs. n. 74 del 2000 sono speciali rispetto al delitto di truffa aggravata a danno dello Stato, non può estendersi a tutte le fattispecie penali tributarie, ma solo a quelle che prevedono quali elementi costitutivi condotte fraudolente o artificiose e, quindi, non si applicherebbe al reato di cui all'art. 5 cit., poiché non dichiarare le imposte è diverso dal porre in essere artifici volte a trarre in errore l'Amministrazione ostacolando l'accertamento dell'evasione.

4) manifesta illogicità e contraddittorietà della motivazione sulla sussistenza degli elementi essenziali del reato di cui all'art. 640 c.p. Ad avviso dell'Avvocatura ricorrente sarebbe illogica l'affermazione della sentenza impugnata secondo la quale non sussisterebbero gli artifici contestati poiché "l'intera operazione si è realizzata alla luce del sole", in quanto l'oggetto dell'accusa è proprio l'esterovestizione volta a trarre in inganno l'Amministrazione finanziaria sull'effettivo trasferimento dell'attività sociale. Inoltre, l'atto di disposizione patrimoniale richiesto quale elemento costitutivo della truffa può consistere anche in qualsiasi comportamento omissivo della vittima, quale nella fattispecie l'omesso accertamento immediato dell'evasione dell'imposta da parte della [Omissis].

5) violazione di legge in relazione all'art. 425 c.p.p.

Il G.U.P. non avrebbe potuto in ogni caso pronunciare sentenza ex art. 425 c.p.p., poiché sussisterebbero tutti gli estremi per riqualificare il fatto, così come contestato, quale reato ai sensi dell'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000.

6) manifesta illogicità e contraddittorietà della motivazione e violazione di legge, con riferimento ai reati contestati ai capi B) e C).

L'Avvocatura ricorrente afferma la contraddittorietà e illogicità della sentenza impugnata, nel punto in cui ritiene non provata l'inadeguatezza del valore di 360.000 euro attribuito al marchio, che, invece, emergerebbe sia dalla mancata valutazione nella consulenza della [Omissis] di molteplici elementi rilevanti {analiticamente specificati dal ricorrente} sia dagli studi della società [Omissis], di ricerche e studi di [Omissis], e della [Omissis] s.r.l. Illogica sarebbe anche la motivazione della sentenza impugnata che ritiene inutilizzabile la stima operata dall'Agenzia delle Entrate parte civile, in quanto dovrebbe giungersi al paradosso di ritenere inefficace qualsiasi attività di rideterminazione di redditi o valori da parte dell'Amministrazione finanziaria o della Guardia di Finanza.

7) violazione di legge con riferimento all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000 in relazione all'art. 9 del T.U.I.R.

Secondo l'Avvocatura ricorrente la circostanza che la cessione sia avvenuta tra "parti correlate" non legittima a derogare alla norma di cui all'art. 9 T.U.I.R. che, impone la tassazione sulla base del "valore normale" dei beni ceduti, poiché altrimenti si aggancerebbe la tassazione non già al valore reale dei beni ceduti, ma a quel valore che sia consentito di volta in volta dichiarare in base a favorevoli circostanze specifiche al fine di minimizzare la tassazione. A tal fine si richiama il disposto dell'art. 37 bis del d.p.r. n. 600 del 1973, sulla base del quale deve affermarsi che il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dall'aspettativa del risparmio fiscale. La prova di tale aspettativa sussisterebbe nel caso di specie e, quindi, essendo superate le soglie, si configurerebbe il reato di cui all'art. 4 d.lgs. 74 del 2000 così come contestato.

Hanno presentato memoria i difensori di S. G., D. D., L. P. e A. N.

I difensori di D. e G. chiedono che i ricorsi siano dichiarati inammissibili ed osservano quanto segue per quanto concerne il ricorso del pubblico ministero:

1) con riferimento al delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000, i due stilisti, in quanto persone fisiche non esercenti attività di impresa, non avevano alcun obbligo di vendere i marchi al valore di mercato; l'operazione deve inquadrarsi quale contratto di compravendita il cui corrispettivo è stato determinato dalla libertà contrattuale delle parti, pertanto, alla luce dell'art. 85, comma 2, T.U.I.R. all'epoca vigente e delle istruzioni pubblicate dalla Agenzia delle Entrate, la doglianza dei ricorrenti per cui il diritto tributario avrebbe imposto parametri diversi nel verificare la fedeltà della dichiarazione dei redditi rispetto a quello della effettività di quanto percepito sarebbe manifestamente infondata. I difensori degli imputati aggiungono che l'art. 9, comma 2, T.U.I.R., richiamato dai ricorrenti fa riferimento ad operazioni del tutto diverse da quella in esame, riguardando conferimenti e cessioni il cui corrispettivo sia determinato in natura. Non potrebbe accedersi alla tesi dei ricorrenti, i quali hanno ipotizzato come corrispettivo in natura l'incremento di valore delle quote di spettanza degli imputati, in primo luogo, perché l'ipotetico valore delle non meglio specificate quote non può definirsi un corrispettivo in natura, trattandosi di aumento di valore economico di beni immateriali già esistenti nel patrimonio dei due stilisti, in secondo luogo, perché il valore delle quote societarie non costituisce di per sé reddito e non concorre alla determinazione della base imponibile, assumendo rilevanza ai fini delle imposte dirette solo allorché vengano vendute e determinino una plusvalenza oppure siano fonte di reddito, cioè quando vengono distribuiti gli utili.

2) le altre argomentazioni dei ricorrenti concernenti il valore di mercato dei marchi e la mancata disposizione di una perizia sul punto o sono irrilevanti o costituiscono censure in fatto inammissibili.

3) per quanto concerne la contestazione di truffa, i difensori degli imputati osservano che i ricorrenti pubblici ministeri hanno impugnato solo la parte della motivazione che ha escluso l'artificio relativo alla esterovestizione della società [Omissis], ma nulla hanno osservato in merito all'acclarata insussistenza sia della induzione in errore sia dell'atto di disposizione patrimoniale sia dell'ingiusto danno per lo Stato sia del rapporto di causalità; pertanto, operando il principio di preclusione in relazione ai punti non impugnati, la dichiarata insussistenza degli altri elementi costitutivi del reato di truffa sarebbe intangibile. Comunque, i difensori osservano che tutte le doglianze relative al contenuto e al significato del materiale probatorio costituito dalle e-mail sono doglianze di merito e, quindi, inammissibili.

Per quanto concerne il ricorso della parte civile, gli stessi difensori osservano quanto segue:

1) il ricorso della parte civile è inammissibile per difetto di legittimazione ad impugnare, poiché, ai sensi dell'art. 428, comma 2, c.p.p., il gravame di legittimità può essere presentato soltanto dalla parte civile costituita che, in relazione ai reati contestati, sia anche persona offesa e non semplicemente persona danneggiata; i reati tributari mirano a tutelare il patrimonio dell'Amministrazione finanziaria e la persona offesa deve essere individuata, non nella Agenzia delle Entrate, che, quale ente strumentale, potrebbe assumere le vesti di persona danneggiata, ma nel Ministro pro tempore dell'Economia e della Finanze; lo stesso discorso vale per il delitto di truffa aggravata, anch'esso finalizzato alla tutela del patrimonio dello Stato.

2) fermo restando il difetto di legittimazione, in ogni caso, le doglianze sarebbero inammissibili per le ragioni già espresse con riferimento al ricorso del P.M. In particolare, con riferimento alla truffa, i difensori degli imputati, dopo avere osservato che le censure prospettate concernono il merito del processo, comunque puntualizzano, con riferimento agli artifici e raggiri, che la ricorrente confonde i due concetti di proprietà e gestione dei marchi e che la [Omissis] era semplicemente proprietaria degli stessi; con riferimento all'induzione in errore, che la ricorrente non chiarisce quando l'ipotetica falsa rappresentazione della realtà si sarebbe effettivamente concretizzata posto che l'ordinamento tributario si fonda sul principio di autotassazione senza iniziativa impositiva dell'Amministrazione finanziaria, così che paradossalmente l'induzione in errore sarebbe successiva al momento in cui si sarebbe verificato l'ingiusto vantaggio patrimoniale; con riferimento all'atto di disposizione patrimoniale, che questo non può che essere compiuto da una persona fisica che agisca in nome e per conto dell'ente e che non è stata in alcun modo indicata. In definitiva, l'essersi artificialmente sottratto ad una pretesa economica dello Stato non è sufficiente per integrare gli estremi della truffa, essendo il depauperamento patrimoniale dell'ente pubblico derivato da un mero inadempimento del soggetto attivo e non essendovi stata alcuna cooperazione artificiosa da parte della vittima.

3) con riferimento alla ipotizzata violazione dell'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000, i difensori degli imputati osservano che si tratta di fattispecie non contestata e che, comunque, la ricorrente pretende una inammissibile rivisitazione nel merito degli accertamenti sul fatto.

I difensori di L. P. osservano quanto segue:

1) il valore dei marchi ceduti, che, nella prospettiva accusatoria assume rilievo non solo in relazione al reato di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000 contestato agli stilisti, ma anche con riferimento all'ipotizzato delitto di truffa, in realtà sarebbe del tutto ininfluenza ai fini della legge penale, non essendo stata mai revocata in dubbio l'effettività del prezzo corrisposto e non potendosi ammettere una rivalutazione presuntiva del valore della transazione.

2) i motivi di ricorso chiedono una inammissibile rivalutazione del merito sia per quanto concerne la contestata truffa sia con riferimento all'asserita violazione dell'art. 73, comma 1, T.U.I.R., rilevante ai fini del non contestato art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000. I difensori ripercorrono, a tal fine, gli sviluppi argomentativi del G.U.P. per rilevarne la incensurabilità.

3) la sentenza delle Sezioni Unite n. 1235 del 2001 avrebbe fissato un principio generale di specialità del sistema penal-tributario, che esclude in radice la configurabilità del delitto di truffa; comunque, nel caso di specie, non sussisterebbero gli elementi costitutivi della truffa, come argomentato dalla sentenza impugnata analiticamente esaminata e confortata dalla memoria depositata.

Il difensore di A. N. osserva quanto segue:

1) le doglianze proposte dalla Procura e dalla parte civile attengono a questioni di fatto e di merito e nessuna delle censure riuscirebbe ad intaccare la solida coerenza logico-giuridica del percorso motivazionale del G.U.P.

2) per quanto concerne la truffa, unico reato contestato all'imputata, nel caso di specie non sarebbero ravvisabili artifici, poiché l'istituto della esterovestizione è fondato su indici presuntivi il cui trasferimento acritico nell'ambito penale non può stravolgere principi e garanzie di rango costituzionale; comunque, dal compendio probatorio dovrebbe desumersi l'effettiva natura lussemburghese della società [Omissis]. Con riferimento all'imputata, non sarebbero stati indicati gli specifici raggiri posti in essere dalla medesima, ma neppure in cosa sia consistito il suo apporto casualmente rilevante alla consumazione della contestata truffa, soprattutto riguardo alla circostanza che ella veniva nominata amministratrice della società [Omissis] in un arco temporale neppure oggetto di attenzione e contestazione nel capo di imputazione, quando cioè la presunta truffa sarebbe già stata consumata.

3) neppure sarebbe ravvisabile un'induzione in errore, poiché la situazione di non conoscenza differisce dall'errore derivante da una condotta tipicamente dissimulatoria.

4) anche l'atto di disposizione patrimoniale sarebbe assente, non essendo esso ravvisabile nel fatto che gli organi di controllo, indotti in errore, non contestino l'evasione tributaria; mancherebbe, quindi, la necessaria cooperazione della vittima.

5) la richiesta dei ricorrenti di audizione di soggetti già sentiti a s.i.t. e di una perizia che calcoli il "valore normale" dei marchi pretende una diversa lettura degli atti di indagine e non sarebbe idonea ad eliminare il dato reale rappresentato dal prezzo stabilito in regime di autonomia contrattuale, che non potrebbe essere modificato sulla base di una presunzione tributaria.

6) la configurabilità di una truffa ai danni dello Stato sarebbe contraria ai principi stabiliti dalle Sezioni Unite con sentenza n. 1235 del 2011, né sarebbe corretto, alla luce della motivazione della sentenza del G.U.P., riqualificare i fatti sotto il profilo dell'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Deve essere preliminarmente esaminata la eccezione formulata dai difensori di D. e G. di difetto di legittimazione ad impugnare della Agenzia delle Entrate.

1.1. Il collegio condivide, pur in presenza di orientamenti difformi (Sez. 4, n. 11960 del 25.10.2006, dep. 22.3.2007, Martinelli, Rv. 236248; Sez. 5, n. 12902 del 22.2.2008, De Simone, Rv. 239385), il principio espresso dalla prevalente giurisprudenza di questa Corte, secondo il quale la persona danneggiata, pur costituita parte civile, che non sia anche persona offesa non è legittimata a proporre ricorso per cassazione avverso la sentenza di non luogo a procedere, essendo tale impugnazione destinata alla tutela esclusiva degli interessi penalistici della persona offesa (Sez. 5, n. 5698

del 15/01/2007, Reggiano, Rv. 235863; Sez. 5, n. 37114 del 16/04/2009, De Rosa, Rv. 244601; Sez. 6, n. 16528 del 21/01/2010, Mazza, Rv. 246997; Sez. 2, n. 12028 del 19/02/2010, Caletti, Rv. 246728).

Prima della modifica introdotta dalla legge 20 febbraio 2006, n. 46, l'art. 428 c.p.p. ammetteva, contro la sentenza di non luogo a procedere, l'impugnazione della persona offesa solo nei casi di nullità previsti dall'art. 419, comma 7. A sua volta l'art. 576, comma 1, c.p.p., dettato nell'ambito della disciplina generale delle impugnazioni, consentiva alla parte civile di impugnare, ai soli effetti della responsabilità civile, la sentenza di proscioglimento pronunciata nel giudizio. L'unica eccezione era costituita dall'art. 577 c.p.p., che ammetteva che le persone offese dai delitti di ingiuria e diffamazione, ove costituite parti civili, impugnassero anche agli effetti penali le sentenze di condanna o di proscioglimento pronunciate in giudizio. La legge n. 46 del 2006, oltre ad abrogare l'art. 577 c.p.p., ha innovato il regime di impugnabilità della sentenza di non luogo a procedere, riconoscendo alla persona offesa la legittimazione a ricorrere per cassazione non solo per violazione dell'art. 419, comma 7, c.p.p., ma anche per i motivi di cui all'art. 606 c.p.p. quando la persona offesa sia costituita parte civile. Le Sezioni Unite di questa Corte hanno chiarito che tale impugnazione è esclusivamente agli effetti penali, tanto che in caso di annullamento con rinvio deve essere disposta la trasmissione degli atti al Tribunale cui appartiene il G.U.P. che ha emesso la sentenza impugnata (Sez. U, n. 25695 del 29.5.2006, D'Eramo, Rv. 239701). L'affermazione che si tratti di impugnazione agli effetti penali trova riscontro nella natura della sentenza emessa all'esito dell'udienza preliminare, priva di effetti irrevocabili sul merito della controversia. Sicché deve ritenersi che il riferimento dell'art. 428, comma 2, c.p.p. alla persona offesa escluda il danneggiato, pur costituito parte civile, dalla legittimazione a ricorrere per cassazione, trattandosi di un'impugnazione destinata alla tutela esclusiva degli interessi penalistici della persona offesa.

Del resto la distinzione tra persona offesa e danneggiato è ben chiara nella terminologia del codice (si vedano gli artt. 11, 36, 77, 404 e 652 c.p.p.); e non è ragionevole che da una tale distinzione si prescindano nell'ambito di una disposizione che alla persona offesa riconosca una più limitata legittimazione ad impugnare anche quando sia costituita parte civile.

1.2 Ciò premesso, devono, però, individuarsi i rapporti della Agenzia delle Entrate con l'Amministrazione finanziaria, così come sono stati configurati dal legislatore. Sul punto soccorrono le Sezioni Unite civili di questa Suprema Corte (Sez. U, n. 3116 del 14/02/2006, Rv. 587608), le quali hanno chiarito che a seguito della istituzione della suddetta Agenzia, costituita con D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, e divenuta operativa il 1° gennaio 2001, si è verificata una successione a titolo particolare della stessa nei poteri e nei rapporti giuridici strumentali all'adempimento dell'obbligazione tributaria, per effetto della quale deve ritenersi che la legittimazione ad *causam* e ad *processum* nei procedimenti introdotti successivamente alla predetta data spetti esclusivamente all'Agenzia, che costituisce una figura organizzativa autonoma, alla quale sono affidate funzioni originariamente statali al di fuori dello schema del rapporto organico, e ciò sulla base di un atto normativo primario (è questa la caratteristica del caso di specie), anche se il destinatario del gettito fiscale - senza intermediazione alcuna - rimane sempre lo Stato. Pertanto, «da gestione del contenzioso nelle fasi di merito [...] viene assunta in via esclusiva dall'Agenzia delle Entrate, la quale [...] esercita tutti i poteri processuali relativi all'attività impositiva e di riscossione secondo la propria competenza, potendo giungere a disporre del diritto sostanziale fatto valere in giudizio e del rapporto processuale, per esempio attraverso atti di autotutela».

È evidente, pertanto, che la legge affida alla Agenzia delle Entrate la tutela dell'interesse dello Stato alla completa e tempestiva percezione del tributo. Neppure trova applicazione, nel caso di costituzione di parte civile dell'Agenzia delle Entrate, la L. 3 gennaio 1991, n. 3, art. 1, comma 4, che prevede che la costituzione di parte civile dello Stato nei procedimenti penali deve essere autorizzata dal Presidente del Consiglio dei Ministri (Sez. 2, n. 43302 del 24/11/2010). Si deve aggiungere che lo stesso D.Lgs. n. 300 del 1999 all'art. 56 individua quelle che sono le funzioni "statali", ma tra queste non vi è «alcun potere degli organi statali centrali di emettere atti che condizionino la validità o l'esecuzione» delle determinazioni dell'Agenzia delle Entrate circa la concreta strategia difensiva adottata. Pertanto, alla luce di tale ricostruzione sistematica, l'Agenzia delle Entrate, quale "parte esclusiva" nel processo tributario deve essere considerata la sola legittimata a costituirsi parte civile in relazione all'adempimento di obbligazioni tributarie, sicché non può configurarsi l'ipotesi di un'Amministrazione finanziaria persona offesa che si sia anche costituita parte civile per la tutela specifica di situazioni giuridiche dipendenti dall'obbligazione tributaria - salva la ravvisabilità della tutela di ulteriori e diverse situazioni giuridiche lese -, posto che, come hanno chiarito le Sezioni Unite civili, l'Agenzia delle Entrate ha il potere di disporre del diritto sostanziale fatto valere in giudizio e del rapporto processuale.

In altri termini, o all'Agenzia delle Entrate viene riconosciuta una particolare legittimazione, anche ai sensi della seconda parte del comma 2 dell'art. 428 c.p.p., con riferimento alle violazioni delle norme in materia tributaria, in conformità alla sua natura giuridica e alle sue funzioni, come legislativamente previste, oppure dovrebbe escludersi la stessa legittimazione a costituirsi parte civile, posto che nessun danno sarebbe ravvisabile a suo carico, in quanto,

come hanno chiarito le citate Sezioni unite «le risorse finanziarie acquisite mediante l'attività impositiva esercitata in via esclusiva dall'Agenzia affluiscono direttamente al bilancio dello Stato, senza transitare da quello dell'Agenzia». Ma quest'ultima opzione interpretativa non è sostenuta neppure dalla difesa degli imputati ed è esclusa dalla giurisprudenza di questa Suprema Corte (Sez. 3, n. 35456 del 14/07/2010, Lazzarone, Rv. 248492; Sez. 3, n. 35456 del 14/07/2010).

Allo stesso risultato interpretativo si potrebbe giungere anche con un più semplice, ma non difforme, percorso argomentativo, nel senso che non solo l'Amministrazione finanziaria, ma anche l'Agenzia delle Entrate è persona offesa dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, in quanto ente al quale è stata affidata la tutela dell'interesse al corretto adempimento dell'obbligazione tributaria e che può utilizzare molteplici strumenti, non esclusi quelli di carattere penale, per rimuovere gli ostacoli al perseguimento dell'interesse affidatogli per legge. In senso negativo non potrebbe argomentarsi dall'art. 20 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, dal quale si fa discendere il principio della reciproca indipendenza tra il procedimento penale e il processo tributario. Della rilevanza di tale principio si parlerà più avanti, ma, nell'ambito della specifica questione in esame, si consideri, in particolare, che l'art. 36 d.p.r. n. 600 del 1973, novellato dall'art. 37, comma 31, d.l. n. 223 del 2006 ha ampliato i soggetti tenuti a comunicare alla Guardia di Finanza i fatti appresi nell'esercizio delle loro funzioni e configurabili come violazioni tributarie. In precedenza si trattava solo dei soggetti pubblici istituzionalmente incaricati di svolgere attività ispettive o di vigilanza ovvero degli organi giudiziari civili e amministrativi; con la modifica normativa si sono aggiunti gli organi requirenti e giudicanti, anche penali, nonché, previa autorizzazione, gli organi di polizia giudiziaria.

Si può, pertanto, affermare che il processo penale è considerato, per scelta legislativa, un veicolo privilegiato di notizie di rilevanza fiscale.

Si aggiunga che la prevalente giurisprudenza della Cassazione civile, in materia tributaria, ritiene che «la sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 cod. proc. pen. (cosiddetto "patteggiamento") costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione. Detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato, ben può essere utilizzato come prova dal giudice tributario nel giudizio di legittimità dell'accertamento» (Sez. Trib., n. 2724 del 24/02/2001, Rv. 544167; Sez. 5, n. 19505 del 19/12/2003, Rv. 569081; Sez. Trib., n. 24587 del 03/12/2010, Rv. 615119). Ancor più rilevante sul punto in esame sono i disposti del terzo comma dell'art. 43 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e del terzo comma dell'art. 57 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - commi inseriti dai commi 24 e 25 dell'art. 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 - che raddoppiano i termini per l'accertamento in caso di violazione che comporti obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74; normativa ritenuta conforme alla Costituzione dalla Corte costituzionale con sentenza n. 247 del 2011. La relazione illustrativa al D.Lgs. n. 223 del 2006, indica tra le finalità delle suddette disposizioni quella di «garantire all'Amministrazione l'utilizzo degli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria per un periodo più ampio rispetto a quello previsto per l'accertamento», pertanto, si avrà il raddoppio dei termini sia in caso di violazioni denunciate dall'Amministrazione che nel caso di iniziativa da parte del pubblico ministero.

2. Ciò premesso i ricorsi proposti devono ritenersi fondati nei limiti di cui alla presente motivazione.

3. In primo luogo, deve escludersi la fondatezza dei ricorsi medesimi nel punto in cui ritengono la configurabilità nel caso di specie del delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato.

3.1 Occorre partire dai principi fissati dalle Sezioni Unite n. 1235 del 28/10/2010, dep. 19/01/2011, Giordano, che hanno ritenuto 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 (art. 640, comma secondo, n. 1, cod. pen.), interpretando il criterio di specialità (art. 15 cod. pen.) nel senso che, ai fini della individuazione della disposizione prevalente, il presupposto della convergenza di norme può ritenersi integrato solo in presenza di un rapporto di continenza tra le norme stesse, alla cui verifica deve procedersi mediante il confronto strutturale tra le fattispecie astratte configurate e la comparazione degli elementi costitutivi che concorrono a definirle.

Nella stessa sentenza si afferma che il sistema legislativo, quale risulta dai più recenti interventi del legislatore, dimostra 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». La sentenza impugnata e i difensori degli imputati che escludono la configurabilità del delitto di truffa aggravata prendono tale affermazione a sostegno della loro tesi, mentre coloro che sostengono la contraria interpretazione sottolineano che si tratta di un obiter dictum, poiché le Sezioni Unite si sono limitate a decidere sulla esistenza di un rapporto di specialità tra la truffa aggravata e le fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale.

Deve premettersi che di obiter dictum può correttamente parlarsi solo quando il principio giuridico affermato dalla Suprema Corte sia stato solo occasionato dalla decisione in merito ad altra questione giuridica, sia pure connessa, non certo, quando, come nel caso di specie, la soluzione della questione giuridica specifica dipende e scaturisce dalla soluzione di più ampie questioni di diritto che ne costituiscono il presupposto. Piuttosto, deve osservarsi che la suddetta affermazione di principio trova, da un lato, specificazione e, dall'altro lato, limitazione in altre parti della sentenza medesima. La limitazione è contenuta nell'altra affermazione di principio secondo la quale qualora dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale è possibile il concorso anche fra il delitto di frode fiscale e quello di truffa e «non sussiste alcun problema di rapporto di specialità tra norme, perché una stessa condotta viene utilizzata per finalità diverse e viola diverse disposizioni di legge e non si esaurisce nell'ambito del quadro sanzionatorio delineato dalle norme fiscali, con la conseguenza della concorrente punibilità di più finalità diverse compresenti nell'azione criminosa». In quest'ottica, ad esempio, non può considerarsi in contrasto con la suddetta pronuncia delle Sezioni Unite la sentenza (peraltro precedente) della Sez. 2, n. 12910 del 26/02/2007, Consorte, la quale ha ritenuto che «la previsione del reato di false attestazioni nella dichiarazione finalizzata al rimpatrio del denaro delle attività detenute, alla data indicata dalla legge, fuori dal territorio dello Stato (art. 19 D.L. 25 settembre 2001, n. 350, convertito in legge 23 novembre 2001, n. 409), non esclude l'applicazione della norma incriminatrice della truffa aggravata in danno dello Stato, ove la condotta si arricchisca in concreto di artifici diretti ad ottenere i consistenti vantaggi fiscali e le altre agevolazioni previste dalla legge» (Rv. 236459); proprio queste "altre agevolazioni" costituiscono quelle ulteriori finalità che non consistono in benefici fiscali e che consentono di far ricorso ad una fattispecie criminosa di carattere generale quale la truffa. La specificazione del principio affermato nella citata sentenza delle Sezioni Unite deve ravvisarsi nella considerazione che, alla luce del sistema legislativo, soprattutto dopo le innovazioni della legge n. 74 del 2000, «non è ovviamente consentita l'utilizzazione strumentale di un'ipotesi delittuosa comune contro il patrimonio quale la truffa aggravata ai danni dello Stato (eventualmente anche sub specie di tentativo) per alterare, se non stravolgere, il sistema di repressione penale dell'evasione disegnato dalla legge».

Alla base di tale affermazione vi è il fondamentale principio di legalità, che si specifica nei principi di determinatezza e tassatività, così come inteso e sviluppato dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo e della Corte di giustizia della Unione Europea - citata nella suddetta sentenza delle Sezioni Unite - che comporta «una applicazione del principio di specialità, secondo un approccio strutturale, che non trascuri l'utilizzo dei normali criteri di interpretazione concernenti la ratio delle norme, le loro finalità e il loro inserimento sistematico, al fine di ottenere che il risultato interpretativo sia conforme ad una ragionevole prevedibilità».

3.2 Pertanto, al fine di ritenere configurabile il delitto di truffa aggravata, non è sufficiente accertare se nel sistema tributario sussista una fattispecie connotata da un profilo di frode che abbia i caratteri di specialità, ma occorre anche verificare se le condotte realizzate rientrano in una specifica disposizione fiscale penalmente sanzionata.

I meccanismi della repressione penal-tributaria e i connessi incentivi al "ravvedimento", in particolare la esclusione della rilevanza del tentativo ai sensi dell'art. 6 D.Lgs. n. 274 del 2000, escludono che possano ascrivere anche a titolo di truffa ai danni dello Stato quelle condotte che previste e sanzionate nel D.Lgs. n. 274 del 2000, non hanno altra diretta finalità che l'evasione o l'elusione della obbligazione tributaria.

4. A questo punto deve verificarsi se nella condotta attribuita agli imputati possa ravvisarsi in ipotesi un reato previsto e punito ex D.Lgs. n. 74 del 2000.

4.1 Nel caso di specie, la condotta attribuita agli imputati costituisce un fenomeno noto come "esterovestizione", che trova specifico riconoscimento nella legislazione di settore. La eventuale riquilificazione in Italia della residenza fiscale di società ed enti esteri è prevista dal comma 3 dell'art. 73 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, testo unico delle imposte sui redditi, il quale dispone: «Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato». Il nostro ordinamento guarda, dunque, oltre a dati formali, quali appunto la sede legale o la sede dell'amministrazione, anche a dati sostanziali, quale l'oggetto principale dell'attività. L'art. 73, comma 4, del citato D.P.R. definisce l'oggetto principale nella attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

In tal modo, l'Italia si è adeguata ai criteri di individuazione dell'effective place of management and control elaborati in ambito internazionale dall'art. 4 del Modello OCSE - che rappresenta il modello seguito dall'Italia per la stipula delle Convenzioni - il quale stabilisce che qualora un soggetto diverso da una persona fisica sia residente in entrambi gli Stati contraenti, sarà considerato residente solo nello Stato in cui è posto il luogo di gestione effettiva. Anche se non vi è una perfetta sovrapposizione di concetti rispetto alla normativa italiana, in quanto il requisito di effettività - che impone una ricerca del luogo di residenza in concreto - nelle due norme si riferisce ad aspetti diversi: nell'art. 73 T.U.I.R. si riferisce alla attività esercitata, mentre nell'art. 4 del Modello OCSE, si riferisce al luogo di gestione effettiva (place of effective management), cioè, come si legge al par. 24 del Commentario OCSE - il luogo in cui sono prese in sostanza le decisioni importanti di gestione (key management) e quelle commerciali, necessarie per l'andamento dell'ente commerciale nel suo complesso.

Il comma 5 bis dello stesso T.U.I.R., introdotto dall'art. 35, comma 13, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, ad integrazione dei criteri sostanziali di collegamento delle società costituite all'estero alla residenza fiscale in Italia, inserisce una presunzione relativa, che determina l'inversione dell'onere della prova a carico delle società estere, che detengono partecipazioni di controllo in società italiane, gestite ovvero controllate, anche indirettamente, da parte di soggetti di imposta italiani. La rubrica del citato art. 35 riporta significativamente «Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale».

4.2 La prima norma antielusiva nell'ordinamento italiano è considerata quella dell'art. 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, che autorizzava l'Amministrazione finanziaria a disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante alcune operazioni, tassativamente indicate, poste in essere «senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta». A tale disposizione ha fatto seguito l'attuale art. 37 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 7 D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, intitolato «disposizioni antielusive», il quale dispone: «1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. 2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione». Tale disposizione elimina il riferimento ad operazioni poste in essere "fraudolentemente", ma continua ad elencare tassativamente le operazioni alle quali è collegato il disconoscimento dei vantaggi fiscali, elenco che il legislatore nel tempo ha ampliato, ogni volta che dalla prassi emergevano nuovi e non previsti meccanismi elusivi.

Le Sezioni Unite Civili di questa Suprema Corte (nn. 30055 e 30057 del 23/12/2008) hanno, invece, individuato un generale principio antielusivo, affermando che «l'esistenza nel sistema tributario di specifiche norme antielusive non contrasta con l'individuazione di un generale principio antielusione, ma è piuttosto mero sintomo dell'esistenza di una regola generale». Tale principio «preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici: tale principio trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati (nella specie, imposte sui redditi), nei principi costituzionali di capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.) e di progressività dell'imposizione (art. 53, secondo comma, Cost.), e non contrasta con il principio della riserva di legge (art. 23 Cost.), non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'Amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di far discendere dall'operazione elusiva, anche diverso da quelli tipici eventualmente presi in considerazione da specifiche norme antielusive entrate in vigore in epoca successiva al compimento dell'operazione» (massima RV. 605850). La successiva giurisprudenza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha precisato che «il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione medesima ma possono rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda» (Sez. 5, n. 1372 del 21/01/2011, Rv. 616371).

4.3 La giurisprudenza della Suprema Corte si pone in linea con quella europea. Infatti, è principio generale di diritto dell'Unione Europea quello secondo il quale l'abuso del diritto è vietato: «l'applicazione delle norme di tale diritto non può essere estesa sino a comprendere pratiche abusive, ossia operazioni effettuate non nell'ambito di normali transazioni commerciali, ma unicamente allo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti da detto diritto», in particolare, quando lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale (così, da ultimo, Corte di Giustizia UE 10 novembre 2011, causa C-126/10, Foggia; nonché: 9 marzo 1999, causa C-212/97, Centros; 21 febbraio 2006, causa C-255/02 Halifax; 5 luglio 2007, causa C-321/05, Kofoed; 21 febbraio

2008, causa C-425/06, Part Service). Un ulteriore pronuncia della Corte di giustizia sull'abuso del diritto in materia fiscale si attende all'esito del ricorso pregiudiziale sollevato dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione con ordinanza n. 18055 del 4 agosto 2010, al fine di chiarire «1) se il principio del contrasto all'abuso del diritto in materia fiscale, così come definito nelle sentenze in cause C - 255/02 e C - 425/06, Halifax e Part Service, costituisca un principio fondamentale del diritto comunitario soltanto in materia di imposte armonizzate e nelle materie regolate da norme di diritto comunitario secondario, ovvero si estenda, quale ipotesi di abuso di libertà fondamentali, alle materie di imposte non armonizzate, quali le imposte dirette, quando l'imposizione ha per oggetto fatti economici transnazionali, quale l'acquisto di diritti di godimento da parte di una società su azioni di altra società avente sede in altro Stato membro o in uno Stato terzo; 2) a prescindere dalla risposta al precedente quesito, se sussista un interesse di rilevanza comunitaria alla previsione, da parte degli Stati membri, di adeguati strumenti di contrasto all'elusione fiscale in materia di imposte non armonizzate; se a tale interesse osti una non applicazione - nell'ambito di una misura di condono - del principio dell'abuso del diritto riconosciuto anche come regola del diritto nazionale e se in tal caso ricorra una violazione dei principi ricavabili dall'art. 4, comma 3, del Trattato sull'Unione Europea».

In generale, l'abuso del diritto trova un espresso riconoscimento nell'art. 54 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea firmata a Nizza il 7 dicembre 2000, che in seguito all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona (2 dicembre 2009) ha acquisito lo stesso valore giuridico dei Trattati. L'art. 54 citato riproduce il contenuto dell'art. 17 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

4.4 Sulla questione della rilevanza penale dell'elusione in materia fiscale non può dirsi che la giurisprudenza penale della Corte di Cassazione si sia espressa compiutamente.

Contrarie alla rilevanza penale dei comportamenti elusivi si trovano affermazioni non motivate, secondo le quali «la violazione delle norme antielusive, in linea di principio, non comporta conseguenze di ordine penale» (Sez. 5, n. 23730 del 18/05/2006, Romanazzi, non massimata sul punto), oppure richiami alla giurisprudenza della Corte di giustizia europea (sentenza 9.3.1999, C-212/97, Centros), secondo la quale «la scelta della sede di una società di uno Stato membro - soltanto per usufruire di una normativa più favorevole - non costituisce esercizio abusivo del diritto di stabilimento di cui agli artt. 43 e ss. del Trattato CE» (Sez. 3, Sentenza n. 14486 del 26/11/2008 - 02/04/2009, Rusca, Rv. 244071, dalla quale è stato tratto, peraltro, un principio attinente alla esclusione del valore probatorio delle presunzioni tributarie, così massimato: «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»). In senso favorevole alla configurabilità di un illecito penale si sono espresse:

- Sez. 3, n. 26723 del 18/03/2011, Ledda, Rv. 250958: Il reato di cui all'art. 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 è configurabile anche in presenza di una condotta elusiva rientrante tra quelle previste dall'art. 37-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, quando tale condotta, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione finanziaria, comporti una dichiarazione infedele per la mancata esposizione degli elementi attivi nel loro effettivo ammontare. (Fattispecie in tema di sequestro preventivo per equivalente in cui la Corte ha precisato che il reato di dichiarazione infedele, a differenza di quello di dichiarazione fraudolenta, non richiede alcuna attitudine ingannatoria nei confronti del Fisco).

- Sez. 3, n. 29724 del 26/05/2010, Catagnara, Rv. 248109: L'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA da parte di società avente residenza fiscale all'estero sussiste se questa ha stabile organizzazione in Italia, che ricorre anche quando la società straniera abbia affidato, anche di fatto, la cura dei propri affari in territorio italiano ad altra struttura munita o meno di personalità giuridica, prescindendosi dalla fittizietà o meno dell'attività svolta all'estero dalla società medesima. (Fattispecie in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di beni facenti capo a società avente residenza fiscale localizzata in territorio diverso dall'Italia, cosiddetta esteroinvestizione della residenza fiscale).

Nel caso di specie era stato contestato il reato di cui all'art. 5 D.Lgs. n. 74 del 2000 (omessa dichiarazione IVA) con riferimento ad una società avente residenza fiscale all'estero, ma che non possedeva un legame con il territorio di quello Stato, essendo priva di un'organizzazione di uomini e mezzi idonea ad operare in loco in piena autonomia gestionale ed aveva affidato la cura dei propri affari in territorio italiano ad altra struttura e ciò a prescindere dalla fittizietà o meno dell'attività svolta all'estero dalla società medesima.

4.5 Dalla giurisprudenza penale sopra citata si può dedurre che i reati ipotizzabili con riferimento a condotte elusive sono quelli ex artt. 4, dichiarazione infedele, e 5, omessa dichiarazione, del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, di cui è chiamato a rispondere colui che rivestiva all'interno della società esteroinvestita le qualifiche funzionali che in sede

tributaria lo obbligavano alla presentazione della dichiarazione stessa o della dichiarazione fedele, con la partecipazione a titolo di concorso nel reato di eventuali altri soggetti.

4.6 A sostegno della rilevanza penale della condotta elusiva deve osservarsi, in primo luogo, che l'art. 1, lett. f), D.Lgs. n. 74 del 2000, fornisce una definizione molto ampia dell'imposta evasa: «la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine», definizione idonea a ricomprendere l'imposta elusa, che è, appunto, il risultato della differenza tra un imposta effettivamente dovuta, cioè quella della operazione che è stata elusa, e l'imposta dichiarata, cioè quella autoliquidata sull'operazione elusiva.

4.7 Deve, poi, rilevarsi che il sistema tributario prevede istanze di interpello preventivo: l'interpello ordinario previsto dall'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, che si riferisce a «obiettive condizioni di incertezza sulla corretta applicazione di una norma», peraltro con riferimento a «casi concreti e personali» (la circolare n. 9/E del 13 febbraio 2003 dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa, richiamata e modificata dalla circolare n. 32/E del 14 giugno 2010, ha espressamente ammesso i soggetti esteri alla presentazione di istanze di interpello e ne ha disciplinato le modalità, anche con riferimento all'ufficio competente a ricevere dette istanze, indicato nell'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa.); l'interpello antielusivo di cui all'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413; l'interpello disapplicativo di cui all'art. 37 bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973; quello relativo alle società controllate estere di cui all'art. 167 del TUIR; quello di riling internazionale (art. 8 del D.L. n. 269 del 2003).

In tale contesto assume particolare rilevanza l'art. 16 D.Lgs. n. 74 del 2000 (Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive), il quale dispone che «Non dà luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'articolo 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso». Nonostante la relazione al decreto legislativo precisi che tale disposizione non può essere letta come «diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie lato sensu elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo», sembra evidente che detta disposizione induca proprio a ritenere che l'elusione, fuori dal procedimento di interpello, possa avere rilevanza penale e ciò è confermato dal contesto in cui è inserito il citato art. 16 che è quello del Titolo III «Disposizioni comuni» concernenti proprio la materia penale (pene accessorie, circostanze attenuanti, prescrizione) e, in particolare, subito dopo l'art. 15 che concerne le «violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie». D'altro canto, non vi sarebbe necessità di una esimente speciale per la tutela dell'affidamento se l'elusione fosse irrilevante dal punto di vista penale, mentre nessun elemento né testuale né sistematico consente di ritenere che tale norma si riferisca, come da alcuni ritenuto, a casi di evasione in senso stretto e non di elusione.

Piuttosto deve osservarsi che il suddetto parere è relativo alla «applicazione, ai casi concreti rappresentati dal contribuente, delle disposizioni contenute negli articoli 37, comma terzo, e 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600», cioè alle specifiche fattispecie elusive dai suddetti articoli previste. E ciò può dare un senso anche alle precisazioni contenute nella citata relazione al decreto legislativo n. 74 del 2000. Infatti, deve affermarsi il principio che non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge. In tal caso, infatti, si richiede al contribuente di tenere conto, nel momento in cui redige la dichiarazione, del complessivo sistema normativo tributario, che assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive. In altri termini, nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescinderebbe da specifiche norme antielusive, così come, invece, ritenuto dalle citate Sezioni Unite civili della Corte Suprema di Cassazione, mentre può affermarsi la rilevanza penale di condotte che rientrano in una specifica disposizione fiscale antielusiva.

4.8 Ad avvalorare la tesi della rilevanza penale dei comportamenti elusivi specificamente previsti dalla normativa di settore è la stessa linea di politica criminale adottata dal legislatore, nell'ambito delle scelte discrezionali che gli competono, in occasione della riforma introdotta con il d.lgs. n. 74 del 2000, che sono state ampiamente delineate dalle Sezioni Unite di questa Corte (Sez. U, n. 27 del 25/10/2000, imp. Di Mauro, n. 1235 del 28/10/2010 - 19/01/2011, Giordano) e dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 49 del 2002). Sia le Sezioni Unite che la Corte Costituzionale sottolineano che il legislatore, in occasione della riforma introdotta con il d.lgs. n. 74 del 2000, con una scelta di radicale alternativa rispetto al pregresso modello di legislazione penale tributaria, ha inteso abbandonare il «modello del c.d. "reato prodromico", caratteristico della precedente disciplina di cui al d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 1982, n. 516 - modello che attestava la linea d'intervento repressivo sulla fase meramente "preparatoria" dell'evasione d'imposta - a favore del recupero alla

fattispecie penale tributaria del momento dell'offesa degli interessi dell'erario. Questa strategia - come si legge nella relazione ministeriale - ha portato a focalizzare la risposta punitiva sulla dichiarazione annuale, quale atto che «realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e definitivo dell'evasione, negando rilevanza penale autonoma alle violazioni "a monte" della dichiarazione stessa» (Corte Cost. cit.).

Pertanto, se le fattispecie criminose sono incentrate sul momento della dichiarazione fiscale e si concretizzano nell'infedeltà dichiarativa, il comportamento elusivo non può essere considerato tout court penalmente irrilevante. Se il bene tutelato dal nuovo regime fiscale è la corretta percezione del tributo, l'ambito di applicazione delle norme incriminatrici può ben coinvolgere quelle condotte che siano idonee a determinare una riduzione o una esclusione della base imponibile.

4.9 Per quanto concerne la compatibilità all'ordinamento comunitario della interpretazione che conduce ad attribuire, nei limiti indicati, rilevanza penale ai comportamenti elusivi in materia fiscale, nella sentenza impugnata si fa riferimento alla affermazione contenuta nella sentenza Halifax (21 febbraio 2006, C-255/02, paragrafo 93) secondo la quale la contestazione di un comportamento abusivo «non deve condurre ad una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro ed univoco, bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte». Ma la portata di tale affermazione non può avere carattere generale, valevole per tutte le contestazioni facenti leva sul carattere abusivo dei comportamenti del contribuente, deve, invece, essere letta come la semplice specificazione nel caso concreto all'esame della Corte di giustizia UE delle obiettive condizioni di incertezza derivanti dall'innovativa applicazione nel settore fiscale del divieto comunitario di abuso del diritto, come regola generale che prescinde dalla individuazione di specifiche e tassative fattispecie. Non pertinente, poi, è il richiamo, anch'esso contenuto nella sentenza impugnata, alla libertà di stabilimento delle sedi delle società in ambito comunitario riconosciuto dalla Corte di giustizia UE, poiché le sentenze citate (28.01.1986 C-270/83 Commissione c. Francia; 9.3.199 C-212/97, Centros) o riguardano il diverso caso di trattamenti fiscali discriminatori (la prima delle citate sentenze riguarda le succursali e le agenzie in Francia di imprese assicuratrici aventi sede in altri stati membri, che subirebbero dalla legislazione francese un trattamento discriminatorio rispetto alle società che hanno sede in Francia) oppure non escludono interventi sanzionatori sull'operazione abusiva. Il caso Centros è particolarmente significativo poiché esso riguarda uno Stato membro che neghi la registrazione di una succursale di una società costituita in conformità alla legislazione di un altro Stato membro nel quale essa ha la propria sede senza svolgervi attività commerciali: la sentenza nell'affermare che tale diniego di registrazione è contrario alla libertà di stabilimento osserva che «il fatto che uno Stato membro non possa negare la registrazione di una succursale di una società costituita conformemente alla normativa di un altro Stato membro nel quale essa ha la sede non esclude che questo primo Stato possa adottare tutte le misure idonee a prevenire o sanzionare le frodi, sia nei confronti della stessa società, eventualmente in cooperazione con lo Stato membro nel quale essa è costituita, sia nei confronti dei soci rispetto ai quali sia dimostrato che essi intendono in realtà, mediante la costituzione di una società, eludere le loro obbligazioni nei confronti dei creditori privati o pubblici stabiliti nel territorio dello Stato membro interessato. In ogni caso, la lotta alle frodi non può giustificare una prassi di diniego della registrazione di una succursale di società che ha la propria sede in un altro Stato membro»; la stessa sentenza, ancora più significativamente, richiama la giurisprudenza della Corte, la quale afferma «che uno Stato membro ha il diritto di adottare misure volte ad impedire che, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, taluni dei suoi cittadini tentino di sottrarsi all'impero delle leggi nazionali, e che gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario».

4.10 La affermazione della rilevanza penale delle condotte elusive in materia fiscale, nei limiti sopra specificati, non contrasta con il principio di legalità, inteso nel senso sopra precisato, poiché se tale principio non consente la configurabilità della generale fattispecie di truffa, in presenza di una espressa previsione nel sistema tributario di una specifica condotta elusiva, non è, invece, ostativo alla configurabilità della rilevanza penale della medesima condotta, trattandosi di un risultato interpretativo «conforme ad una ragionevole prevedibilità», tenuto conto della ratio delle norme, delle loro finalità e del loro inserimento sistematico. Se il principio di legalità venisse diversamente applicato nella materia di cui si parla si chiuderebbero gli spazi non solo della normativa penale generale, ma anche di quella speciale di settore: la plurima invocazione del principio di specialità trasformerebbe questo in principio di impunità, pur in presenza di una descrizione della fattispecie elusiva provvista dei necessari caratteri di determinatezza.

5. Ovviamente rimangono intatti i criteri che presiedono alla indipendenza valutativa del giudice in ordine alla ricostruzione in fatto della fattispecie criminosa.

5.1. In primo luogo compete al giudice penale valutare se la società sia da considerarsi, ai soli fini fiscali, residente in Italia oppure all'estero, senza essere vincolato alle ricostruzioni compiute in sede tributaria dall'Amministrazione finanziaria, nel quadro della regola generale della non automatica trasferibilità in sede penale delle presunzioni

tributarie, compresa quella concernente la residenza delle persone fisiche e giuridiche di cui, rispettivamente, all'art. 2, commi 1 e 2-bis e 73, commi 3, 5-bis e 5-quater del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Nel processo penale i principi fondamentali in materia di prove sono quelli del libero convincimento del giudice (art. 192, comma 1, c.p.p.), della libertà della prova (art. 189 c.p.p.), della inesistenza di limiti legali alla prova (art. 193 c.p.p.), della valenza probatoria degli indizi soltanto se "gravi, precisi e concordanti" (art. 192, comma 2, c.p.p.); è evidente, pertanto, che le presunzioni tributarie, seppure possano dar luogo ad una notizia di reato, non possono, poi, assumere, di per sé, valore di prova nel giudizio penale, nel quale vengono meno l'inversione dell'onere della prova e le limitazioni alla prova poste dalla legge tributaria. La non automatica trasferibilità in sede penale delle presunzioni tributarie, non esclude, però, che essa possa acquistare il valore degli indizi, come tali valutabili dal giudice penale; per meglio dire, gli elementi evidenziati nella presunzione tributaria possono essere ripresi dal giudice con specifica ed autonoma valutazione, comparandoli con quelli eventualmente acquisiti aliunde. È certo, comunque, che una responsabilità penale può conseguire non al fallimento della prova contraria offerta dal contribuente, ma solo alla positiva ricostruzione da parte del giudice penale di tutti gli elementi della fattispecie di reato, anche discostandosi dalle risultanze e dalle conclusioni dell'accertamento tributario, dando prevalenza al dato fattuale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario.

5.2 Ciò vale anche per quanto riguarda l'elemento psicologico del reato, costituito dal fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, che deve poter essere positivamente riscontrato dal giudice. Peraltro, una strada tracciata dal sistema tributario per poter sostenere la buona fede e, quindi, l'insussistenza del reato per mancanza del dolo, è quella di richiedere l'applicazione dell'art. 15 D.Lgs. n. 74 del 2000, il quale dispone che «Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione». E ciò può verificarsi, ad esempio, quando l'Amministrazione finanziaria abbia dato luogo con atti (ad esempio circolari) o comportamenti (ad esempio casi analoghi in cui non è stata contestata la esteroinvestizione) a condizioni reali di incertezza nell'applicazione della norma.

5.3 In ogni caso per aversi la realizzazione del reato in esame occorre che sia raggiunta la relativa soglia quantitativa minima di punibilità per l'imposta evasa. La determinazione della soglia quantitativa compete esclusivamente al giudice penale, che potrebbe arrivare a conclusioni diverse da quelle alle quali è pervenuta l'Amministrazione finanziaria. Infatti, «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 ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario» (Sez. 3, n. 21213 del 26/02/2008, De Ciccio, Rv. 239984). Il fenomeno di differenti decisioni giurisdizionali potenzialmente in contrasto tra loro, del resto, è ben conosciuto anche con riferimento alla costituzione di parte civile nel processo penale (Sez. 2, n. 897 del 24/10/2003 - 16/01/2004, Rv. 227966).

5.4 In definitiva, la valutazione del giudice penale può non coincidere con quella effettuata in sede tributaria, in conseguenza del principio della reciproca indipendenza (c.d. doppio binario) che caratterizza i rapporti tra accertamento e contenzioso fiscale da una parte e processo penale dall'altra (art. 20 D.Lgs. n. 74 del 2000 e art. 64 c.p.p.).

6. Circa la possibilità di ravvisare nei fatti contestati una diversa ipotesi di reato, occorre evidenziare che, secondo la giurisprudenza di questa Suprema Corte, rientra nei poteri del giudice dell'udienza preliminare la riqualificazione del fatto imputato, in quanto l'esatta attribuzione del nome *juris* è connaturale all'esercizio della giurisdizione (Sez. 3, n. 1803 del 01/12/2010 - dep. 20/01/2011, Alain Rv. 249334; Sez. 2, n. 43348 del 12/10/2005, Sechi, Rv. 232599; Sez. 6, n. 3503 del 11/11/1998 - dep. 27/01/1999, Manno, Rv. 212213). Anche la giurisprudenza costituzionale - nel dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 423, comma 1, cod. proc. pen., censurato per contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., nella parte in cui non prevede l'obbligo del giudice dell'udienza preliminare di disporre la notificazione all'imputato contumace del verbale di udienza che recepisce la modifica dell'imputazione - ha precisato che tale modifica non è un evento imprevedibile, a maggior ragione quando il mutamento si basi su elementi già desumibili dagli atti di indagine (sent. n. 384 del 2006). Nello stesso senso anche la sent. n. 103 del 2010, che dichiara inammissibile una questione di legittimità costituzionale con la quale si proponeva, con riferimento all'udienza preliminare, una soluzione tendente ad ottenere la parificazione di situazioni processuali tra loro non omogenee, quali l'accertamento che un fatto debba essere diversamente qualificato e la constatazione che il fatto è differente da quello descritto nel decreto che dispone il giudizio.

Deve aggiungersi che la regola espressa dalla Corte europea dei diritti dell'uomo (sentenza 11 dicembre 2007, Drassich c. Italia), secondo cui la garanzia del contraddittorio deve essere assicurata all'imputato anche in ordine alla diversa definizione giuridica del fatto operata dal giudice *ex officio*, non rileva quando il mutamento non sia

effettuato dal giudice "a sorpresa", ma sia conseguenza proprio di un ampio contraddittorio sul tema tra accusa e difesa.

7. Per quanto concerne le ulteriori censure formulate dai ricorrenti con riferimento a vizi di motivazione e alla mancanza di presupposti per la pronuncia di una sentenza ex art. 425 c.p.p., occorre ricordare che, secondo giurisprudenza pacifica (per tutte: Sez. U, n. 39915 del 30/10/2002, Vottari, Rv. 222602), a seguito delle modifiche operate dalla legge 16 dicembre 1999, n. 479, l'udienza preliminare ha subito una profonda trasformazione sul piano sia della qualità e quantità di elementi valutativi che vi possono trovare ingresso, sia dei poteri correlativamente attribuiti al giudice, cui ha corrisposto, quanto alla determinazione conclusiva, un apprezzamento del merito ormai privo di quei caratteri di sommarietà che prima della riforma erano tipici di una delibazione tendenzialmente circoscritta allo stato degli atti; sicché la medesima udienza si qualifica ormai come momento di giudizio, di natura non meramente processuale. Ciò non vale, però, ad elidere le marcate differenze contenutistiche rispetto alla fase dibattimentale (Corte costituzionale sentenze n. 335 del 2002, n. 224 del 2001, n. 384 del 2006; ordinanze n. 20 e n. 90 del 2004; n. 269 e n. 271 del 2003; n. 367 e n. 490 del 2002): se anche, infatti, i poteri istruttori del giudice dell'udienza preliminare risultano significativamente accresciuti rispetto al passato, la piattaforma cognitiva della sua decisione non attinge però certamente alla pienezza parcellizzato e avulso dal generale contesto probatorio, verificando se essi, ricostruiti in sé e posti vicendevolmente in rapporto, possano essere ordinati in una costruzione logica, armonica e consonante.

8. In definitiva, la sentenza impugnata deve essere annullata con rinvio al Tribunale di Milano, che farà applicazione dei principi di diritto come sopra evidenziati.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata con rinvio al Tribunale di Milano.