

La rilevanza “penale” dei comportamenti elusivi



Michele Gentile

Fiduciario Commercialista
Fondatore e Presidente della G & J
System SA, Lugano,
Società di consulenza aziendale

Cassazione penale, sez. II, 28 febbraio 2012, n. 7739

“Se le fattispecie criminose sono incentrate sul momento della dichiarazione fiscale e si concretizzano nell’infedeltà dichiarativa, il comportamento elusivo non può essere tout court penalmente irrilevante” (pagina 61 della sentenza della Corte di Cassazione penale, II° sezione, n. 7739/12)

1.

Introduzione

La Suprema Corte Italiana di legittimità, ancora una volta, si pronuncia sull’abuso di diritto a monte dei comportamenti elusivi, in particolare sulla loro rilevanza penale, affermando, questa volta, che i comportamenti elusivi, che si concretizzano nell’infedeltà dichiarativa, non possono ritenersi a priori penalmente irrilevanti.

La sentenza in commento è l’ultima di una lunga serie sull’argomento, che, a mio avviso, ha il notevole pregio di effettuare una “analisi”, estremamente precisa e completa sotto il profilo giuridico, civilistico, tributario e penale, ma senza apportare alcun contributo innovativo alla soluzione del problema. Qualche giornalista della stampa specializzata ha addirittura parlato di un clamoroso “granchio” della Cassazione Penale italiana, che però, nella sua disamina, può essere considerata un faro d’orientamento nell’attuale incertezza di diritto, che esiste nel labile confine tra elusione e lecito risparmio d’imposta.



Il problema è così attuale in Italia che si attende ora una soluzione “legislativa”^[1], anche per mettere fine al proliferarsi di contenziosi tributari, proposti dall’Agenzia delle Entrate con estrema superficialità e con pretesa applicazione di un principio generale antielusivo.

2.

L’elusione fiscale è penalmente rilevante?

L’elusione fiscale si colloca fra l’evasione fiscale ed il lecito risparmio d’imposta. L’elusione fiscale, contrastata più o meno dagli ordinamenti tributari attraverso delle regole generali o specifiche, consiste sostanzialmente in un abuso del diritto, costituito da un comportamento non giustificato da valide ragioni economiche, ma col solo obiettivo di realizzare una riduzione del carico fiscale.

Evasione, elusione e lecito risparmio d’imposta sono tre differenti categorie^[2]:

- l’evasione fiscale si concretizza in un occultamento del presupposto d’imposta, che è l’imponibile, attraverso una violazione diretta di norme fiscali, in genere attraverso l’infedeltà dichiarativa;
- il lecito risparmio d’imposta è un comportamento volto ad ottimizzare legittimamente il carico fiscale, senza violare né la legge fiscale né il suo spirito;
- nel mezzo si colloca l’elusione fiscale, cioè un comportamento conforme alla legge, ma antiggiuridico poiché contrario al suo spirito, volto ad ottenere esclusivamente un risparmio d’imposta.

“Se l’elusione fiscale possa causare reati penalmente rilevanti”, è oggi una domanda a cui non è semplice dare risposta. Forse la stessa è mal posta. Quando interveniamo con complesse strutture in ambito internazionale, dobbiamo valutare specificamente le relazioni fra i diversi diritti tributari dei Paesi coinvolti. Ciò che si presenta come una vantaggiosa pianificazione fiscale, senza tale approfondita analisi, potrebbe diventare un’elusione d’imposta penalmente rilevante. Ed è proprio la sentenza in commento che ci mette in guardia su tale rischio, affermando che anche il semplice comportamento elusivo non esclude a priori il compimento di atti penalmente rilevanti.

Infatti la Suprema Corte, chiamata a decidere sul ricorso presentato contro la sentenza del Giudice per le Indagini Preliminari (di seguito GIP) del Tribunale di Milano, che aveva dichiarato il non luogo a procedere, in quanto i fatti erano sostanzialmente elusivi, ha cassato la sentenza in quanto ha riscontrato reati tributari con rilevanza penale ex D.Lgs. n. 74/2000.

È interessante notare come la Suprema Corte affronta il problema poiché essa considera l'elemento psicologico del reato ed afferma l'indipendenza del giudice penale dagli indizi a rilevanza tributaria, in ordine alla ricostruzione in fatto della fattispecie criminosa (articolo 20 D.Lgs. n. 74/2000 ed articolo 64 del Codice di procedura penale [di seguito c.p.p.]).



3. Il caso

Il caso è rappresentato dalla nota vicenda, che vede coinvolti gli stilisti D&G (Dolce & Gabbana) che, con la cessione di alcuni marchi a società di diritto lussemburghese, hanno realizzato una struttura d'internazionalizzazione con al vertice la classica holding.

A seguito di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, che ravvisava reati penalmente rilevanti, in data 1. aprile 2011 il GIP del Tribunale di Milano emetteva la sentenza che dichiarava ex articolo 425 c.p.p. il non luogo a procedere, anche in ordine al reato di cui all'articolo 4 D.Lgs. n. 74/2000, con la formula piena "perché il fatto non sussiste". Nella sentenza il GIP afferma che "gli imputati e le loro società hanno seguito un percorso conforme ad una libertà e ad un diritto riconosciuti in sede europea" escludendo che la semplice elusione fiscale possa integrare una fattispecie penale tributaria, poiché in conflitto con i principi di tipicità e determinatezza della fattispecie penale e priva del dolo specifico di evasione, richiesto dalle fattispecie penali tributarie. Contro tale sentenza è stato proposto ricorso per Cassazione per motivi di legittimità, sia dal Procuratore della Repubblica di Milano, che dall'Agenzia delle Entrate, come parte civile.

Secondo i ricorrenti, tutti gli atti compiuti nel processo d'internazionalizzazione sono atti di un medesimo disegno criminoso, in quanto tutte le condotte ed omissioni sono parti di un'unica operazione negoziale. Nella sostanza è stato contestato che: la società lussemburghese era di fatto gestita in Italia; che l'amministratore era solo formalmente amministratore e che l'unico motivo di predisporre la veste estera era quello di ottenere, con l'autorità fiscale lussemburghese, un accordo (*ruling*) per il pagamento di un'imposta sui redditi, generati dalle *royalties*, ridotta al 4%. Inoltre la cessione dei

marchi veniva considerata simulata, poiché effettuata dagli stessi effettivi beneficiari economici (loro stessi) dell'intera struttura, solo qualche mese dopo la costituzione delle società lussemburghesi (in data 31 luglio 2004) ad un prezzo di 360'000'000 di euro, notevolmente inferiore a quello di mercato pari a 1'193'712'000 euro, con pagamento dilazionato secondo l'incasso delle medesime *royalties*.

Pertanto gli stessi titolari dei marchi, nonostante l'interposizione fittizia della struttura societaria estera, continuavano ad essere i diretti gestori e percettori delle *royalties* attraverso la società D&G S.r.l. che possiede l'80% della società estera, a sua volta proprietaria dei marchi.

La Suprema Corte ha cassato la sentenza solo per i mancati obblighi dichiarativi, come vedremo in seguito, ma non accogliendo la fantasiosa ipotesi di frode fiscale – a mio parere – ha confermato la liceità del processo d'internazionalizzazione. Infatti, affermando che non si può escludere atti penalmente rilevanti, generati dalla semplice elusione, ha confermato indirettamente la liceità della costruzione. Per il rilievo penale si è soffermata esclusivamente sugli aspetti evasivi del piano d'internazionalizzazione, che sembra tutt'altro, meno che un processo serio d'internazionalizzazione con valide ragioni economiche. È evidente che la pessima progettazione e costruzione del piano, ha comportato il rilievo della Cassazione. D'altra parte, così come realizzato, tende solo maldestramente ad ottenere l'applicazione dell'aliquota ridotta, che l'autorità fiscale lussemburghese riconosce per i redditi da *royalties*, nell'ambito della concorrenza fiscale internazionale.

Anche il comportamento delle parti imputate, di trasferire la sede della società estera in Italia con la corresponsione di ingenti sanzioni tributarie all'indomani dell'accesso della Guardia di Finanza, come si legge nella sentenza, conferma ed aggrava tale presunzione, che diventa così grave e concordante, di aver posto in essere "un'attività, di raggiri ed artifici, che procurava un ingiusto profitto, con relativo danno per l'Amministrazione delle Entrate, sottraendosi all'obbligo del pagamento per imposte nella misura di milioni di euro".

4. I reati ipotizzati quali conseguenti rischi

La sentenza mette in evidenza i rischi conseguenti ad un piano d'internazionalizzazione attraverso il quale si intende pianificare l'imposizione fiscale dei diritti immateriali, utilizzando i regimi tributari più favorevoli in ambito europeo, ma dimenticandosi le regole base stabilite sia dalle convenzioni contro le doppie imposizioni sia dalla stessa normativa fiscale italiana.

Il Procuratore della Repubblica del Tribunale di Milano e la parte civile dell'Agenzia delle Entrate nei loro ricorsi per cassazione della sentenza, hanno ipotizzato e richiesto alla Suprema Corte di pronunciarsi sui seguenti reati:

- a) delitto di infedele dichiarazione ex articolo 4 o 5 D.Lgs. n. 74/2000 per effetto dell'articolo 73, comma 1, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (di seguito TUIR) che stabilisce la sede fiscalmente competente quale sede societaria di direzione effettiva e violazione del disposto ex articolo 37-bis

D.P.R. n. 600/1973 (utilizzo distorto del diritto tributario al fine di ottenere indebito vantaggio di un risparmio fiscale);

b) truffa ai danni dello Stato ex articolo 640, comma 2, Codice penale italiano.

Occorre poi tener conto:

- che sotto il profilo tributario vi è il raddoppio dei termini per l'accertamento, in caso di violazione che comporti l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000. Tale normativa è stata ritenuta conforme alla Costituzione Italiana dalla Corte Costituzionale[3];
- che il processo penale è considerato, per scelta legislativa, un veicolo privilegiato di notizie di rilevanza fiscale.

Analizziamo di seguito i capi d'imputazione richiesti.

4.1.

Violazione di legge ex articolo 5 D.Lgs. n. 74/2000 in relazione all'articolo 73 TUIR

Il TUIR all'articolo 73, comma 1, in esatta concordanza con la Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni, firmata fra l'Italia e il Lussemburgo, stabilisce che la società di capitale ha la residenza fiscale, ed il conseguente regime di tassazione, nel luogo ove è situata la sede di direzione effettiva della società[4]. La copiosa documentazione rinvenuta durante l'accesso ispettivo della Guardia di Finanza, costituisce materiale probatorio che l'attività di gestione e di direzione della società estera era effettuata dagli stessi beneficiari economici in Italia, essendo la sede di Lussemburgo non operativa.

Pertanto la società "estero vestita" era comunque obbligata a dichiarare in Italia i redditi derivanti dallo sfruttamento dei marchi, con la conseguenza che l'omessa dichiarazione di tali redditi, per oltre 40 milioni di euro, costituisce il reato di omessa dichiarazione ai sensi dell'articolo 5 D.Lgs. n. 74/2000.



4.2.

Violazione di legge in relazione ai rapporti fra il reato fiscale ex articolo 5 D.Lgs. n. 74/2000 e la truffa ai danni dello Stato ex articolo 640, comma 2, Codice penale italiano

Nell'imputazione non si contesta la libertà di stabilire la propria sede in Lussemburgo, che è pienamente legittima, ma piuttosto la creazione di una struttura meramente formale al fine di trarre in inganno l'Amministrazione finanziaria sulla reale operatività in Italia dello sfruttamento dei marchi in oggetto.

Secondo il Pubblico Ministero e l'Avvocatura di Stato i fatti, che integrano con certezza gli estremi di reato ex articolo 5 D.Lgs. n. 74/2000, costituiscono ulteriori elementi integranti del più grave reato di truffa aggravata ai danni dello Stato, poiché i reati in materia fiscale di cui agli articoli 2 e 8 D.Lgs. n. 74/2000 sono speciali rispetto al delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato[5] e non lo contengono.

Tale principio si estende solo a quelle fattispecie penali tributarie che presentano, quali elementi costitutivi, condotte fraudolente o artificiose volte a trarre in errore l'Amministrazione finanziaria, ostacolando l'accertamento dell'evasione.

4.3.

Violazione di legge ex articolo 4 D.Lgs. n. 74/2000 in relazione all'articolo 9 TUIR

Secondo i ricorrenti, la circostanza che la cessione sia avvenuta tra "parti correlate", non legittima la deroga dell'articolo 9 TUIR che impone la tassazione sulla base del "valore normale" dei beni. Pertanto, data l'enorme differenza di valore accertato per tale trasferimento (da 360'000'000 euro a 1'193'712'000 euro), risultano ampiamente superate le soglie per la configurazione del reato penale ex articolo 4 D.Lgs. n. 74/2000.

5.

Le decisioni della Corte di Cassazione

In ordine ai reati ipotizzati dai ricorrenti, la Suprema Corte ha accertato quanto segue.

5.1.

L'esclusione della configurabilità del reato di truffa aggravata ai danni dello Stato

La Corte, dopo aver compiuto un'approfondita analisi esegetica della sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite[6], richiamata dai ricorrenti, afferma che il principio sostenuto di specialità trova nella stessa sentenza una limitazione: "che dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, e pertanto non si esaurisce nel quadro sanzionatorio delineato dalla normativa fiscale". Pertanto esclude che possano ascrivere anche a titolo di truffa aggravata ai danni dello Stato, quelle condotte che, previste e sanzionate nel D.Lgs. n. 74/2000, non hanno altra finalità che l'evasione dell'obbligazione tributaria.

Per altro il comportamento tenuto dagli imputati, non può qualificarsi fraudolento, in quanto il reato di infedele dichiarazione a differenza di quello di dichiarazione fraudolenta, non richiede alcuna attività ingannatoria nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

5.2.

La configurabilità e l'ipotesi di reato previsto e punito ex D.Lgs. n. 74/2000

La Suprema Corte esamina l'ipotesi di reato di omissione di dichiarazione, attraverso la presunta "estero vestizione" della società titolare dei marchi.

La riqualificazione in Italia della residenza fiscale di società ed enti esteri è prevista all'articolo 73 TUIR, il quale dispone che "Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti

che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato". Al comma 4 detto articolo definisce l'oggetto principale quale attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. In parallelo l'articolo 4 del Modello OCSE di Convenzione fiscale, recepito in ambito internazionale e contenuto nella Convenzione contro le doppie imposizioni firmata fra l'Italia e il Lussemburgo, si riferisce al luogo di gestione effettiva (*place of effective management*), che sembra essere recepito in Italia nell'articolo 73 TUIR.

Secondo la Cassazione, anche se non vi è una perfetta sovrapposizione, in quanto le due norme si riferiscono ad aspetti diversi, l'articolo 73 TUIR contempla anche l'attività esercitata, mentre la Convenzione considera solo il luogo in cui sono prese in sostanza le decisioni importanti di gestione (*key management*) e quelle commerciali, i rilievi espressi dai ricorrenti su tale elemento sono legittimamente fondati, pertanto annulla la sentenza e la rinvia al Tribunale di Milano che dovrà tener conto dell'applicazione di diritto come sopra evidenziato.

La Suprema Corte nella sentenza in commento, affrontando la fattispecie di "estero vestizione" prevista al comma 5-bis dell'articolo 73 TUIR che rientra nel tema delle presunzioni tributarie, afferma che le stesse non hanno alcun rilievo per il giudice penale. In particolare nella sentenza si afferma che "La norma che prevede la presunzione semplice di residenza fiscale italiana, per quelle società estere, che detengono partecipazioni di controllo in società italiane, o con la maggioranza degli amministratori residenti fiscalmente in Italia, ha solo l'effetto di invertire l'onere della prova ed è limitata al processo tributario, non applicandosi in sede penale". Per tale affermazione, la Suprema Corte ha fatto riferimento alla seguente massima della Corte di Giustizia europea, la quale stabilisce che "In tema di reati finanziari e tributari, la figura del cosiddetto presunto abuso del diritto [...] 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 contesto dell'evasione fiscale".

6. Il principio generale antielusive

Esiste nel sistema tributario italiano un principio generale antielusive? La giurisprudenza della Corte di Cassazione non è univoca sull'argomento. La sentenza in commento, che è di ben 74 pagine, afferma 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, assumendo così un atteggiamento completamente opposto alla Corte di Cassazione Tributaria Civile^[7].

Infatti con sentenza a Sezioni Unite n. 30055 e 30057 del 23 dicembre 2008, la Corte di Cassazione Tributaria Civile ha affermato l'esistenza di un principio generale antielusive, che trae fondamento nell'articolo 53 della Costituzione, primo comma, in relazione alla capacità contributiva. Sebbene la costruzione possa essere affascinante sotto il profilo dottrinario, risulta incoerente con il sistema tributario italiano, in particolare nello sviluppo della materia quali "misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale".

La prima norma considerata antielusive nell'ordinamento italiano è quella di cui all'articolo 10 della Legge del 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 ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta. A tale disposizione ha fatto seguito l'attuale articolo 37-bis del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600, introdotto nell'ambito delle "disposizioni antielusive", il quale dispone:

- "1) Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati fra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni d'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 dell'imposte dovute per il 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 italiano nel tempo ha ampliato, ogni volta che dalla prassi emergevano nuovi e non previsti meccanismi elusivi.

L'esame delle norme conferma che nel diritto italiano i comportamenti elusivi che possono avere rilievo penale sono solo quelli elencati nelle disposizioni contenute negli articoli 37 e 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.

Infatti sia la Cassazione a Sezioni Unite^[8] che la Corte Costituzionale^[9], sottolineano che il legislatore, in occasione della riforma del diritto tributario penale introdotta con il D.Lgs. n. 74/2000, ha operato una scelta radicalmente opposta al precedente modello di legislazione penale tributaria, di cui al D.L. del 10 luglio 1982 n. 429, convertito in Legge n. 516 del 7 agosto 1982 (cosiddetta "manette agli evasori"), abbandonando completamente il modello del cosiddetto "reato prodromico". Nella precedente legislazione penale tributaria la linea d'intervento repressiva includeva la fase preparatoria dell'evasione d'imposta, a favore del momento (evasione) dell'offesa degli interessi dell'erario.

In tale contesto legislativo l'elusione, quale attività prodromica all'evasione, in abuso del diritto, poteva avere un rilievo penale a sé stante. Con la riforma, rappresentata dal D.Lgs. n. 74/2000^[10], come tra l'altro si legge dalla relazione ministeriale al D.Lgs. n. 74/2000, il reato si è focalizzato 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"^[11]. Pertanto la Corte Suprema nella sentenza, in conformità agli orientamenti citati, afferma che "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". Questa asserzione, estrapolata dal contesto della sentenza, ha formato la massima pubblicata dai giornali e dalle riviste specializzate.

In tale contesto la massima sopra riportata, che potrebbe sembrare un'estensione del rilievo penale al comportamento elusivo, deve essere letta nel contesto dell'intera sentenza, la quale afferma anche che, a seguito della riforma ex D.Lgs. n. 74/2000, "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 altri termini nel campo penale non può affermarsi l'esistenza di una regola generale antielusiva, che prescindere da specifiche norme antielusive".

Viene così confermato che solo la violazione delle norme antielusive ex articolo 37 e 37-bis del D.P.R. n. 600/1973^[12], tassativamente elencate, in mancanza di determinati presupposti (interpello) possono avere rilevanza penale. Pertanto negli altri casi sarà esclusivamente l'evasione, quale mancato pagamento del tributo superiore alle soglie di punibilità penale previste, ad aver rilevanza penale.

7. **L'elusione e l'abuso di diritto**

La sentenza in commento conferma che nel sistema tributario italiano, il comportamento elusivo può essere perseguito penalmente, solo se in violazione alle norme specifiche antielusive o se degenera in violazioni dichiarative obbligatorie di tributi diretti od indiretti. In termini generali occorre però verificare se tali comportamenti possono integrare delitti o reati conseguenti ad un comportamento di abuso del diritto. La legislazione penale persegue quei comportamenti che si caratterizzano per un abuso di un diritto, al punto tale da reprimere come crimine tale comportamento. L'eccesso di legittima difesa ne è un esempio. L'esercizio oltre il normale limite di un diritto, pertanto abusandone, potrebbe comportare il reato di estorsione, ed altri.

Quando l'elusione è considerata abuso di diritto? La giurisprudenza della Suprema Corte è in linea con quella europea nell'affermare che "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"^[13]. La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, V° sezione, nella sentenza n. 372 del 21 gennaio 2011 in ordine al tema 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". In generale l'abuso del diritto trova un espresso riconoscimento nell'articolo 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, avvenuto il 2 dicembre 2009, ha acquisito lo stesso valore giuridico dei trattati^[14].

8. **Conclusioni**

Clamoroso granchio o precisa analisi e valutazione dell'elusione fiscale? Dipende dai punti di vista. Certo è che la sentenza in commento ha un indubbio valore per l'operatore di diritto che deve procedere ad una internazionalizzazione d'impresa. Se nella fattispecie, la struttura internazionale per lo sfruttamento dei marchi fosse stata gestita effettivamente nella sede di Lussemburgo ed il trasferimento dei marchi fosse avvenuto mediante conferimento e non per cessione, la sentenza del GIP sarebbe stata cassata con rinvio al Tribunale? Non credo. Forse il Pubblico Ministero avrebbe impugnato per abuso del diritto, impegnandosi però in un ricorso ben diverso, sia per complessità che per fatti probatori, tra l'altro facilmente contestabili e di dubbio esito in sede penale.

Nel contesto italiano, dove la struttura internazionale dell'impresa non multinazionale è considerata dall'Agenzia delle Entrate come operazione sistematica di raggirio e truffa ai danni dello Stato, la sentenza in commento ha per lo meno il pregio di confermare la libertà di stabilimento d'impresе al di fuori del territorio dello Stato e che la qualifica di socio di dette società non equivale sempre o comunque a quella di truffatore ai danni dello Stato italiano.

Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.investireoggi.it/fisco/files/2012/01/paradiso-fiscale.jpg>
[21.05.2012]

http://www.taxandadvise.it/wp-content/uploads/2012/04/evasione-fiscale_01.jpg [21.05.2012]

http://www.professionisti.it/uploads/images/web/monocratico1_web.jpg [21.05.2012]

http://www.confcommercio.pistoia.it/UserFiles/News/797//immagini/Large/compensazione_crediti.jpg [21.05.2012]

[1] Si veda *Il Sole 24 Ore* del 9 marzo 2012.

[2] Tesauro Francesco, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Torino 2011, pagina 241.

[3] Si veda la sentenza n. 247 del 2011.

[4] *Effective place of management and control* (articolo 4 del Modello OCSE di Convenzione fiscale).

[5] Si veda la Cassazione Sezioni Unite, sentenza n. 1235/2011.

[6] Si veda la Cassazione Sezioni Unite, sentenza n. 1235/2011.

[7] Si veda la sentenza n. 2193 del 16 febbraio 2012.

[8] Si veda la sentenza n. 27 del 25 ottobre 2000 e la sentenza n. 1235 del 28 ottobre 2000.

[9] Si veda la sentenza n. 49 del 2002.

[10] Si rilevano le recenti modifiche apportate dalla Legge n. 148/2011 e dalla Legge n. 214/2011 che hanno abbassato la soglia quantitativa di imposta evasa per il rilievo penale.

[11] Si veda la sentenza n. 49 del 2002.

[12] Sono principalmente costituite da operazio-

ni straordinarie societarie, quali fusioni, scissioni eccetera che, di regola, sono considerate neutrali ai fini dell'imposizione tributaria.

[13] Si veda la causa C-126/10 della Corte di Giustizia dell'Unione europea del 10 novembre 2011.

[14] L'articolo 54 citato riproduce il contenuto dell'articolo 17 CEDU.