



MOTIVAZIONE

Con sentenza, tempestivamente appellata, del Tribunale di Lecce in data 17.3.2016, **XXX, YYY e ZZZ** venivano condannati, ciascuno alla pena sopra riportata, perché giudicati colpevoli dei reati previsti e puniti dagli articoli 4 e 5 D. L.vo 74/2000 loro rispettivamente ascritti, perché, nelle qualità analiticamente illustrate nelle imputazioni e al fine di evadere l'imposta sui redditi, non presentavano le dichiarazioni annuali relative all'anno 2009 e, al fine di evadere le imposte sull'Iva per gli anni fiscali dal 2007 al 2010, indicavano nella relativa dichiarazione annuale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, condotte meglio descritte nelle imputazioni.

Nel proporre appello avverso la sentenza, il difensore di fiducia di **XXX** ha articolato i seguenti motivi:

- 1)** Il Giudice ha ritenuto sussistente un fenomeno di "esterovestizione" in relazione alla società **ALFA**, sulla scorta di elementi infondati, quali la presunta assenza di poteri da parte del consiglio di amministrazione in relazione al quale l'appellante eccepisce la nullità dell'ordinanza resa all'udienza 12.5.2015 con la quale il primo giudice ha rigettato l'acquisizione di documentazione attestante i redditi del **XXX** (percepiti in ragione della effettiva attività prestata per la società) essendo la stessa in lingua portoghese e non avendo provveduto alla traduzione ex artt. 143, 237 e 242 cpp, documentazione di cui si chiede l'acquisizione ex artt. 581 co.1 lett. b) e 603 cpp;
- 2)** In secondo luogo, la scelta di localizzare la società a Madeira è del tutto conforme al diritto comunitario, atteso che non si trattava di un paese a fiscalità privilegiata, ma di area in cui le agevolazioni fiscali erano legate agli svantaggi economici e sociali della regione, la quale offriva altresì vantaggi di carattere operativo, quali – ad esempio – la possibilità di fare affidamento su un porto comunitario, senza che ciò possa essere inficiato dal fatto, valorizzato dal primo giudice, che i rimorchiatori della società operino in acque territoriali per lo più africane.
- 3)** Ancora, non conducente è la circostanza che i conti correnti della società in questione siano accesi presso banche italiane, in quanto smentita dalla documentazione prodotta che attesta la presenza di un conto corrente presso la B. di Funchal;

- 4) Molteplici e documentati sono inoltre gli elementi (analiticamente elencati alle pagg. 10 e 11 dell'atto di appello) da cui desumere che **ALFA** non fosse una mera "casella postale" o un semplice "schermo".
- 5) Errate sono altresì le valutazioni contenute nella sentenza gravata che inducono il primo giudice ad escludere l'applicabilità dei principi contenuti nella sentenza della Cassazione 43809/2014 della S.C., perché **ALFA** rientra nel novero delle società controllate ex art. 2359 cc.
- 6) In ogni caso, il reato di cui all'art. 5 non sussiste, essendo applicabile uno dei regimi agevolativi previsti dal D.L. 457/1997, prima, e successivamente dalla c.d. "tonnage tax" di cui al TUIR 2003, per mancato superamento della soglia di punibilità, ricorrendo anche il requisito della iscrizione delle navi nel Registro Internazionale, configurabile (secondo quanto sostenuto dal CTP, Andrea Manzitti), anche quando l'iscrizione avviene in uno qualsiasi degli stati membri dell'UE.
- 7) In via subordinata, revoca della confisca per equivalente, avendo il primo giudice optato per tale misura su beni personali del XXX invece che per la confisca diretta del profitto.
- 8) In ulteriore subordine, rideterminazione della pena, previo riconoscimento delle attenuanti generiche.

A sua volta il difensore di **YYY**, ha articolato i seguenti motivi di appello:

- a. Assoluzione per capi A e B di imputazione perché fatto non sussiste. Inadeguata e comunque erronea valutazione delle prove prodotte alla difesa: in particolare la testimonianza di M. A. S. e la consulenza tecnica del prof A. M.
- b. Insussistenza del reato di cui al capo A) di imputazione per mancato superamento delle soglie di punibilità previste dall'articolo cinque il decreto legislativo numero 74 del 2000.
- c. Insussistenza del reato di cui al capo B) di imputazione in conseguenza della non imponibilità ai fini dell'Iva delle prestazioni di servizi rese da **GAMMA** e da **DELTA** a prescindere dall'esistenza o meno di un fenomeno di esterovestizione.
- d. Insussistenza dei reati di cui ai capi A) e B) di imputazione per carenza dell'elemento soggettivo che caratterizza entrambe le fattispecie incriminatrici.
- e. **YYY** deve in ogni caso essere mandato assolto da tutte le imputazioni perché i reati a lui ascritti non sono più previsti dalla legge come reato a seguito della avvenuta

ed espressa depenalizzazione dell'abuso del diritto introdotta dall'articolo uno comma uno del decreto legislativo numero 128 del 2015.

- f. Prescrizione dei reati di cui all'articolo quattro del decreto legislativo numero 74 del 2000 relativi alle annualità di imposta 2007 e 2008, oggetto di contestazione nel capo B di imputazione. Conseguente rideterminazione della confisca per equivalente conformemente al *dictum* delle sezioni unite.
- g. Eccessività della pena inflitta.

Il difensore di **ZZZ** nell'atto di appello tempestivamente proposto ha dedotto i seguenti motivi:

- A)** Invalidità della sentenza impugnata per violazione dell'articolo 10 bis della legge 27 luglio 2000 numero 212, introdotto dall'articolo uno comma uno del legislativo 5 agosto 2015 numero 128 per insussistenza, nella specie, degli elementi oggettivi dell'abuso del diritto. Invalidità della medesima sentenza per insufficiente e contraddittoria motivazione.
- B)** In subordine: la pretesa condotta abusiva ascritta al WWW non è più prevista dalla legge come reato per effetto dell'intervenuta depenalizzazione dell'abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10 bis comma 13 della legge 212 del 27 settembre 2000 introdotto dall'articolo uno del legislativo numero 128 del 5 agosto 2015.
- C)** In via subordinata: delle invalidità della sentenza di primo grado impugnata per violazione del principio di libertà di stabilimento e del divieto di discriminazione sanciti dagli articoli 49 e 56 TFUE, laddove il giudice di primo grado non ha rilevato l'insussistenza del reato di cui al Capo A) di imputazione per mancato superamento della soglia di punibilità di cui all'articolo 5 del decreto legislativo numero 74 del 2000 per effetto dell'applicazione dell'articolo 4 co. 2 del decreto-legge numero 457 del 1997. Insufficiente la motivazione della sentenza impugnata, laddove il giudice di prime cure ha travisato il contenuto della deposizione del Dott. S., avendo ommesso ogni valutazione in merito, in particolare: 1) alla perizia del consulente tecnico di parte, professor M., 2) all'esito della procedura EUPILOT 7060/14/TAXU 3) alla decisione della commissione europea 2457 del 13 aprile 2015.
- D)** Invalidità della sentenza impugnata per insufficiente motivazione in relazione all'articolo 546 c.p.c. laddove il giudice di primo grado ha glissato ogni considerazione sulla sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo specifico il fine di evadere le imposte sui redditi.

- E)** Invalidità della sentenza impugnata per omesso esame del motivo relativo alla esimente della obiettiva incertezza prevista dall'articolo 15 del legislativo 74 del 2000.
- F)** In via del tutto subordinata: invalidità della sentenza impugnata per omesso riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche e per eccessiva entità della pena irrogata.

Avviata la discussione all'udienza del 17.12.2018, la stessa si concludeva a quella dell'11.1.2019 ed i difensori integravano i su richiamati motivi chiedendo la revoca della confisca anche laddove fosse spirato il termine di prescrizione con conseguente estinzione dei reati.

Pur non condividendo questa Corte le censure di metodo rivolte dagli appellanti alla sentenza impugnata – non ravvisandosi nella accurata motivazione del primo giudice alcun “acritico appiattimento sulle tesi accusatorie”, bensì una ponderata opzione per una soluzione munita di intrinseca dignità in relazione ad una tematica, ancora scarsamente “esplorata”, quale quella della c.d. “esterovestizione” – ritiene il Collegio che l'appello sia fondato e, pertanto, meriti accoglimento, per le ragioni che seguono.

La vicenda giunta all'attenzione della Corte riguarda le violazioni fiscali attribuite agli appellanti, nelle rispettive qualità (il S., di Presidente del Consiglio di Amministrazione, YY Y e ZZ Z, di amministratori di fatto, della **ALFA**), con riferimento agli articoli 4 e 5 D. L.vo 74/2000, attuate, secondo la impostazione accusatoria, ricorrendo al fenomeno della c.d. “esterovestizione di persona giuridica”. Con tale concetto si indica la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare, in un paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo, ovviamente, di sottrarsi al più gravoso regime nazionale. I fenomeni di esterovestizione si realizzano, dunque, attraverso la costituzione solo fittizia di una società all'estero che poi, di fatto, subentra nel business della società residente negli Stati a fiscalità piena. Più specificamente, risulta esterovestita una società costituita all'estero che presenti uno o più criteri legali di collegamento con l'ordinamento nazionale.

Prima di addentrarsi nell'esame della tematica relativa alla configurabilità o meno di un fenomeno di esterovestizione, è opportuno soffermarsi brevemente su quelli, fra i motivi di impugnazione, ritenuti comunque assorbenti dagli appellanti.

L'abrogazione dell'abuso del diritto.

Come si legge nella sentenza gravata, in senso ampio, la esterovestizione, intesa quale localizzazione di una società in uno Stato a fiscalità più favorevole allo scopo di sottrarsi al più gravoso regime fiscale nazionale, rientra tra le fattispecie che possono configurare abuso del diritto. Sotto questo aspetto, di estremo interesse si appalesa la questione secondo la quale la pretesa condotta abusiva ascritta agli appellanti non è più prevista dalla legge come reato per effetto dell'intervenuta depenalizzazione dell'abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10 bis comma 13 della legge 212 del 27 settembre 2000 introdotto dall'articolo uno del decreto legislativo numero 128 del 5 agosto 2015.

Osserva la Corte che il motivo in esame, pur se ancorato ad un dato normativo di chiaro significato, non è pacificamente fondato come invece ritengono le difese appellanti.

E' indubbio infatti che la S.C. abbia affermato che *“non è più configurabile il reato di dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali, in quanto l'art. 10-bis, comma 13, della l. 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dall'art. 1 del d.lg. 5 agosto 2015, n. 128, esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare condotte penalmente rilevanti. (Fattispecie in cui l'esposizione in dichiarazione di elementi passivi nel reddito di impresa a seguito di un contratto di stock lending è stata ritenuta condotta non più penalmente rilevante in quanto unicamente elusiva e quindi rientrante nella previsione del suddetto ius superveniens).” (Cassazione penale sez. III, 01/10/2015, n.40272).*

E' stato osservato che un profilo dell'abuso del diritto rilevante ai fini anche del presente procedimento è rappresentato dall'individuazione dell'ambito temporale di applicazione della disciplina, a fronte della disposizione transitoria di cui al D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, art. 1, comma 5, che prevede l'applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, anche alle condotte commesse anteriormente alla propria entrata in vigore, solo se non sia ancora stato notificato un atto impositivo. Deve qui essere integralmente richiamata e condivisa l'affermazione - contenuta nella su richiamata sentenza n. 40272/2015 - secondo cui tale disposizione non impedisce comunque di ritenere non più penalmente rilevanti le condotte fiscalmente elusive integranti mero abuso del diritto, per effetto del medesimo art. 10 bis, comma 13, in quanto tale comma, realizzando una sostanziale *abolitio criminis*, deve operare retroattivamente senza condizioni. Ed è sufficiente qui

richiamare, sul punto, le considerazioni svolte in detta pronuncia (ai par. 18 e ss.) circa la coerenza di tale soluzione interpretativa con i principi costituzionale e la Cedu, come efficacemente ribadito dalla Corte Regolatrice (**Cassazione penale sez. III, 05/04/2016, (ud. 05/04/2016, dep. 29/08/2016), n.35575**).

E tuttavia non può tacersi che di recente, la S.C. è nuovamente intervenuta per sottolineare come non sia sempre valido l'assunto secondo il quale la fattispecie *de qua* sarebbe penalmente irrilevante, perchè - pur esatto il principio in precedenza affermato - nel caso in esame, si è in presenza di comportamenti simulatori preordinati alla *immutatio veri* del contenuto della dichiarazione reddituale di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 4, cosicchè l'istituto dell'abuso del diritto di cui al L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 - bis, che, per effetto della modifica introdotta dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, art. 1, esclude la rilevanza penale delle condotte ad esso riconducibili, avendo applicazione solo residuale, "*non può venire in considerazione quando i fatti integrino gli elementi costitutivi del delitto di dichiarazione infedele per la comprovata esistenza di una falsità ideologica che interessa, nella parte che connota il fatto evasivo, il contenuto della dichiarazione, inficiandone la veridicità per avere come obiettivo principale l'occultamento totale o parziale della base imponibile*" (**Cassazione penale sez. III, 21/04/2017, n.38016**).

Ritiene pertanto la Corte che, alla stregua degli attuali approdi della giurisprudenza di legittimità, non può ritenersi che, nel caso di specie - caratterizzato da una dichiarazione infedele intrinsecamente connotata, come tale, da profili di "non veridicità" - si sia realizzata una condotta univocamente sussumibile nell'ambito dell'abuso del diritto penalmente irrilevante.

2. L'intervenuta abolitio criminis a seguito della promulgazione dell'art. 10 della L. 20 novembre 2017 n. 167 ("Agevolazioni fiscali per le navi iscritte nei registri degli Stati dell'Unione Europea e dello Spazio economico europeo").

Neppure fondato risulta il motivo con il quale gli appellanti hanno sostenuto che, laddove il reddito prodotto da **ALFA** dovesse ritenersi attratto nell'ambito dell'ordinamento tributario italiano, ad esso andrebbe senz'altro applicato il regime fiscale agevolato previsto dall'art. 4 co. 2 D.L. 457/1997 (come modificato dalla legge di conversione n. 30/1998), se non quello ancor più favorevole di cui alla c.d.

“tonnage tax”, sicché l'imposta evasa sarebbe stata inferiore alla soglia di punibilità.

La questione - posta in prime cure sotto il profilo della necessaria disapplicazione della norma dell'art. 4, per contrasto con il diritto europeo, nella parte in cui prevedeva che le agevolazioni fiscali previste dalla menzionata normativa non fossero applicabili *“agli imprenditori non muniti del requisito della iscrizione nel Registro Internazionale Italiano”* (requisito, peraltro, comune al regime fiscale introdotto con D.lgs. 344/2003, della menzionata “tonnage tax”) - è stata riproposta dinanzi a questa Corte, evidenziando l'intervenuta eliminazione del predetto requisito in virtù dell'art. 10 della L. 20 novembre 2017 n. 167 con estensione delle agevolazioni in parola a tutte le bandiere comunitarie.

In proposito è appena il caso di sottolineare come la novella menzionata non possa trovare applicazione nel caso in esame, operando il principio della irretroattività della legge, per cui - in relazione al momento della imposizione fiscale per cui si procede (relativa agli anni dal 2007 al 2010) - questa Corte condivide le argomentazioni del giudice di prime cure con le quali - a fronte dell'assunto difensivo che propugnava la tesi secondo la quale il requisito della iscrizione nel R.I.I. previsto dalle discipline agevolative in questione contrastasse col diritto comunitario (e in specie con la libertà di stabilimento e con il divieto di discriminazione) - ha affermato che *“l'interpretazione degli atti relativi alla procedura EU Pilot 7060/14/TAXU propugnata dalla difesa appare alquanto forzata, in quanto la Commissione si è espressa in termini di dubbio e non di certezza in merito alla dedotta incompatibilità, con i principi del diritto comunitario, del requisito della iscrizione nel R.I.I. (si veda comunicazione del 25.07.2014), dubbi cui lo Stato italiano ha risposto rendendosi disponibile ad intervenire in via legislativa sulla questione”*.

3. La configurabilità della “esterovestizione”

Come anticipato, risulta invece fondato, ad avviso della Corte, il motivo che verte sulla inconfigurabilità di una ipotesi di “esterovestizione” nelle condotte ascritte agli imputati.

Secondo il giudice di prime cure, il presupposto logico-giuridico dell'obbligo - non adempiuto o adempiuto in modo “infedele” - della presentazione delle dichiarazioni dei redditi relative ad **ALFA**, è che la costituzione della stessa in Portogallo fosse meramente formale a fronte di una sede di “direzione effettiva” in Italia (in Brindisi),

secondo lo schema, sopra illustrato, della esterovestizione. Gli elementi dai quali ha tratto tale convincimento possono essere così schematicamente individuati:

- nell'assenza di compensi per l'attività svolta dal presidente (il S.) e per i membri del CdA di **ALFA**;
- nell'effettivo accentramento dei poteri decisionali in capo ai fratelli WWW attraverso i *“contratti di rappresentanza e consulenza stipulati dai WWW con riguardo ad **ALFA** ed alla sua holding, da **BETA**. La finalità di tali contratti è, all'evidenza, quella di accentrare, al di là delle risultanze formali, il potere decisionale della società portoghese in capo ai fratelli WWW, cui vanno riferite – attraverso la loro longa manus, Giuseppe XXX- tutte le decisioni di rilievo, prese in Brindisi, inerenti la vita e la gestione dell'ente”*, nonché i contratti *“stipulati da **ALFA** con le due società di consulenza brindisine, entrambe amministrate da YYY, da **GAMMA** di YYY & c. s.a.s., fino al 23.12.2008, e da **DELTA** di YYY & C. s.a.s., dall'8.01.2009 e fino al sequestro...”*;
- nelle molteplici mail intercorse fra il XXX e soggetti gravitanti nell'orbita dei WWW che evidenziavano ancora una volta *“come **BETA** e **ALFA** agissero sinergicamente, in base alle direttive imposte dai WWW per il tramite del S.. Anche dal punto di vista contabile, la strategia era comune ed era stabilita dai WWW, non avendo, evidentemente, alcun effettivo peso da **ALFA** gli altri soci, mai menzionati né coinvolti nelle decisioni della società”*;
- nella documentazione sequestrata all'esito della perquisizione compiuta presso l'abitazione di WWW e presso i locali sede di **DELTA**;
- nel fatto che i conti correnti intestati da **ALFA** erano stati tutti accessi presso istituti di credito italiani (in particolare, BNL filiale di Bari; BNL filiale di Lecce, GE Capital Interbanca).

Ha poi ritenuto non perfettamente calzante con riferimento alla fattispecie in esame il principio espresso dalla nota sentenza della S.C. relativa al caso “Dolce & Gabbana” (**Cass. 24/10/2014 n. 43809**), ritenendolo applicabile esclusivamente nel caso di società con sede legale estera controllata ai sensi dell'art. 2359 cc.

Posta tale ampia premessa, per meglio comprendere le questioni legate alla nozione di “residenza fiscale”, che costituisce il presupposto sul quale si incentra il fenomeno della esterovestizione, è opportuna una breve ricognizione della normativa vigente in materia.

Il concetto di residenza fiscale per gli enti diversi dalle persone fisiche è previsto negli artt. 5 e 73 del Tuir. In particolare, le società di capitali sono considerate fiscalmente residenti in Italia quando per la maggior parte del periodo d'imposta

hanno avuto la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. La normativa di riferimento ha, pertanto, previsto tre criteri (di cui uno avente carattere formale e gli altri aventi carattere sostanziale) per collegare fiscalmente le persone giuridiche al territorio nazionale:

- la sede legale;
- la sede dell'amministrazione;
- l'oggetto principale.

Il panorama normativo di riferimento non si esaurisce nella previsione *ex art. 73* del Tuir. Il legislatore, infatti, nel recente passato è più volte intervenuto per stabilire criteri presuntivi di residenza, attraverso l'introduzione di specifiche presunzioni legali relative. I provvedimenti legislativi *de quibus* sono di seguito riepilogati:

- l'art. 35, comma 13, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (convertito dalla L. 4 agosto 2006, n. 248) ha introdotto i commi 5- *bis* e 5- *ter* all' art. 73 del Tuir, prevedendo una presunzione relativa di residenza nel territorio dello Stato per società o enti che detengano partecipazioni di controllo, al verificarsi di determinate condizioni;
- la L. 24 dicembre 2007, n. 244 in vigore dal 1° gennaio 2008, ha modificato il comma 3 dell'art. 73, al fine di attrarre a tassazione anche i *trust* istituiti in determinati Paesi o territori, allorquando sussistano alternativamente le seguenti condizioni:
 - residenza fiscale in Italia di almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari;
 - attribuzione al *trust* che comporti il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi, effettuata successivamente alla costituzione del *trust* stesso ad opera di un soggetto residente in Italia;
- l' art. 82 del D.L. 25 giugno 2008, n. 112 (convertito dalla L. 6 agosto 2008, n. 133) ha inserito il comma 5- *quater* all' art. 73 del Tuir, in materia di società ed enti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote di fondi di investimento.

Come correttamente osservato dal primo giudice, inoltre, *“l'art. 4 del modello Ocse stabilisce che la residenza di un soggetto deve essere determinata secondo le regole interne di ciascuno dei due ordinamenti. Per evitare che al soggetto venga attribuita una doppia residenza, entrano in gioco le cosiddette tie-break rules, ossia criteri volti a stabilire in quale dei due Paesi debba essere considerata residente la società interessata. Segnatamente, ex art. 4, comma 3, «quando, in base alle disposizioni*

*del paragrafo 1, una persona diversa da una persona fisica è residente in entrambi gli Stati, si ritiene che essa è residente nello Stato in cui si trova la sede della sua **direzione effettiva**». Infine, giova ricordare che l'Italia, nell'approvare il modello di Convenzione Ocse, ha espresso una riserva all'art. 4, così testualmente formulata: «L'Italia non condivide l'interpretazione espressa nel paragrafo 24 che precede riguardante la persona o il gruppo di persone che esercitano le funzioni di rango più elevato (a titolo esemplificativo un consiglio di amministrazione) quale esclusivo criterio per identificare la sede di direzione effettiva di un ente. La sua opinione è che nel determinare la sede di direzione effettiva deve essere preso in considerazione **il luogo ove l'attività principale e sostanziale è esercitata**». Alla stregua di tali disposizioni, per provare la "prevalente" residenza domestica di una società con sede legale all'estero occorre dimostrare che essa ha in Italia la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale».*

Ciò posto, osserva il Collegio che la Corte di Cassazione, più volte, si è preoccupata di verificare quando ci si trovi di fronte ad una esterovestizione o, invece, a legittimo esercizio del diritto di stabilimento. Al fine di accertare tale fatto, occorre determinare il luogo effettivo della sede dell'attività economica della società e ciò deve avvenire attraverso la presa in considerazione di un complesso di fattori, tra i quali figurano, prioritariamente, la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione della dirigenza societaria e quello in cui si adottano le decisioni della politica generale della società. Possono essere presi in considerazione altri elementi, quali il domicilio delle posizioni apicali, il luogo di svolgimento delle assemblee sociali, il luogo di tenuta dei documenti amministrativi e contabili nonché lo svolgimento della maggior parte delle attività finanziarie ordinarie.

Secondo l'orientamento più recente della Cassazione, in conseguenza, si considera esterovestita soltanto la società che localizza all'estero la propria residenza fiscale allo scopo di sottrarsi al più gravoso regime nazionale. Ma, al fine di ritenere integrata la figura dell'abuso del diritto di stabilimento, è altresì necessario accertare se il trasferimento vi sia effettivamente stato o meno, ossia se l'operazione sia meramente fittizia, consistendo nella creazione di una forma giuridica di puro artificio.

In estrema sintesi, si può quindi affermare che, mentre nel passato la residenza fiscale s'incentrava essenzialmente sulla questione del dove si trovasse la "sede effettiva", in tempi recenti tale assunto è entrato lentamente ma inesorabilmente in crisi. Le sentenze rese dalla Corte di Giustizia hanno configurato uno scenario

in cui una società non potrebbe essere contestata a meno che non sia frutto di un mero artificio e non possieda alcuna sostanza economica. Ma fuori da siffatti casi la società non potrebbe giammai essere considerata residente in un paese diverso da quello in cui eserciti la propria attività commerciale. La Corte di cassazione Italiana in alcune recenti pronunce si è allineata a questo nuovo orientamento, consentendo un ripensamento dell'intera problematica concernente la residenza fiscale delle società non residenti.

In tale prospettiva si pone la menzionata sentenza della Corte di Cassazione (**Sez. 3, Sentenza n. 43809 del 24/10/2014 Ud. (dep. 30/10/2015) Rv. 265121**) che ha stabilito che *“Ai fini della configurabilità di illeciti penali in relazione a condotte poste in essere al solo scopo di eludere l'imposizione tributaria, nel caso di società con sede legale estera controllata da impresa avente sede in Italia ai sensi dell'art. 2359 cc, è necessario che il giudice accerti – attraverso le regole del processo penale e, quindi, rifuggendo da inversioni dell'onere della prova frutto del ricorso alle presunzioni tributarie – se il “domicilio fiscale” estero sia una costruzione di puro artificio, individuabile alla luce dei criteri fissati dall'art. 162 DPR 1986, n. 917 e degli indici elaborati dalla giurisprudenza comunitaria per identificare le società c.d. “casella postale” o “schermo” o, invece, corrisponda ad una entità reale che svolge effettivamente la propria attività in conformità al proprio atto costitutivo o statuto”;* ed ancora, in particolare, che *“per accertare la natura artificiosa o meno della società estera si può fare utile riferimento ai criteri indicati dall'art. 162 DPR n. 917 del 1986, per definire la “stabile organizzazione” o a quelli elaborati dalla giurisprudenza comunitaria per identificare le società c.d. “casella postale” o “schermo”; si tratta in ogni caso di accertamenti che appartengono alla ricostruzione del fatto-reato e che, in quanto tali, devono essere condotti dal giudice in modo autonomo, secondo le regole di giudizio proprie del processo penale che non tollerano inammissibili inversioni dell'onere della prova frutto del ricorso alle presunzioni fiscali”.*

La S.C. ha enucleato, in relazione al caso sottoposto alla sua attenzione in quella occasione, alcuni principi, affermando che:

“a) *la sede amministrativa dei soggetti diversi dalle persone fisiche rilevante ai fini della individuazione del “domicilio fiscale” ai sensi dell'art. 59, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973 si identifica nel centro effettivo di direzione e di svolgimento della sua attività, ove cioè risiedono gli amministratori, sia convocata e riunita l'assemblea sociale, si trovino coloro che hanno il potere di rappresentare la società, il luogo deputato o stabilmente utilizzato per l'accentramento dei rapporti interni e con i terzi*

in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente e nel quale, dunque hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti;

b) *in caso di società con sede legale estera controllata ai sensi dell'art. 2359, comma 1, cod. civ., non può costituire criterio esclusivo di accertamento della sede della direzione effettiva l'individuazione del luogo dal quale partono gli impulsi gestionali o le direttive amministrative ove esso si identifichi con la sede (legale o amministrativa) della società controllante italiana;*

c) *in tal caso è necessario accertare anche che la società controllata estera non sia una costruzione di puro artificio, ma corrisponda ad un'entità reale che svolge effettivamente la propria attività in conformità al proprio atto costitutivo o allo statuto;*

d) *per accertare la natura artificiosa o meno della società estera si può fare utile riferimento ai criteri indicati dall'art. 162, d.P.R. n. 917 del 1986 per definire la «stabile organizzazione» o a quelli elaborati dalla giurisprudenza comunitaria per identificare le società cd. "casella postale" o "schermo";*

e) *si tratta in ogni caso di accertamenti che appartengono alla ricostruzione del fatto reato e che, in quanto tali, devono essere condotti dal giudice in modo autonomo, secondo le regole di giudizio proprie del processo penale che non tollerano inammissibili inversioni dell'onere della prova frutto del ricorso alle presunzioni fiscali.”*

Orbene, la portata della decisione testè richiamata, secondo il Tribunale di Brindisi, è stata oltre modo enfatizzata, dovendosi invece ritenere che l'ambito in cui si estrinsecano le statuizioni ivi contenute sia ristretto, atteso che *“il primo dato di frattura rispetto alle argomentazioni svolte dalla Corte con riguardo al caso D&G è che **ALFA** non è una società controllata: la sua eterodirezione non si individua in una società controllante e non deriva dall'appartenenza ad un gruppo, ma dalla sua concreta operatività così come delineata dal volere dei fratelli WWW...”*.

L'assunto, ad avviso della Corte, non è condivisibile.

Occorre preliminarmente osservare che, anche a voler seguire l'interpretazione fornita dal primo giudice – non priva di agganci formali nelle modalità espressive utilizzate nella motivazione della sentenza della Corte Regolatrice in esame – non risulta tuttavia aprioristicamente inattendibile la ricostruzione fornita dagli appellanti (in particolare dalla difesa S.) secondo la quale (cfr. p. 14 appello) *“se i contratti di rappresentanza e consulenza stipulati tra **ALFA** e **GAMMA** sa e **DELTA** Sas, erano tali da determinare un'influenza dominante delle società italiane sulle*

scelte strategiche della società portoghese, allora quest'ultima si doveva necessariamente considerare controllata ai sensi e per gli effetti dell'art. 2359 cc" e, in particolare del comma 3 della norma predetta, a mente del quale sono considerate società controllate "...le società che sono sotto l'influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa...".

Ma, pur prescindendo da tali considerazioni, è opinione della Corte che il ragionamento del primo giudice non sia condivisibile laddove ha ritenuto che i principi enucleati dalla S.C. non possano trovare applicazione al di fuori dell'ipotesi prevista dall'art. 2359 cc. Di certo, infatti, il giudice non può adottare un criterio interpretativo che limiti, di fatto, la libertà di stabilimento.

E invero, come si legge ancora nella menzionata **Cass. 43809/2014**, nella sua ampia discrezionalità organizzativa e nell'ambito della libertà di impresa, riconosciuta anche dalla nostra Costituzione (art. 42), l'imprenditore può decidere di collocare le proprie strutture dove meglio ritiene e dotarle secondo le proprie insindacabili valutazioni.

Il punto, infatti, è verificare se a tale scelta insindacabile corrisponda una "costruzione di puro artificio" volta a lucrare benefici fiscali oppure no. "Costruzione artificiosa" e "indebito vantaggio fiscale" vanno di pari passo: il vantaggio fiscale non è indebito sol perché l'imprenditore sfrutta le opportunità offerte dal mercato o da una più conveniente legislazione fiscale (ma anche contributiva, previdenziale); lo è se è ottenuto attraverso situazioni non aderenti alla realtà, di puro artificio che rendono conseguentemente "indebito" il vantaggio fiscale.

I giudici di Piazza Cavour hanno quindi spiegato che la circostanza che una società venga creata in uno stato europeo per fruire di una legislazione fiscale più vantaggiosa non costituisce abuso della libertà di stabilimento e che non possa ritenersi sussistente, per ciò solo, una presunzione generale di frode fiscale. Ed infatti *".....La mera aspettativa del beneficio fiscale va di pari passo con l'assenza di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione; si tratta di due facce della stessa medaglia. La presenza di valide ragioni extra fiscali esclude il carattere abusivo dell'operazione"*.

La Corte di Giustizia Europea, dal canto suo, ha più volte evidenziato che *"a un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni, la sesta direttiva non impone di scegliere quella che implica una maggiore imposta"*. Al contrario (come osservato dall'avvocato generale nel giudizio di legittimità che ci occupa), il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette

di limitare la sua contribuzione fiscale. E ancora, *“Il vantaggio fiscale non è un indebito solo perché l'imprenditore sfrutta le opportunità offerte dal mercato o da una più conveniente legislazione fiscale, diviene tale solo ove lo ottenga attraverso situazione di puro artificio.”* (**Sent. BLP Group, Cantor Fitzgerald International**). Per verificare quindi la legittimità o meno del vantaggio fiscale perseguito dovrà invece svolgersi un'indagine analitica che però non si limiti all'accertamento della sola “sede effettiva”, ma che si estenda alla eventuale esistenza di ragioni organizzative, strutturali e funzionali che giustifichino le scelte imprenditoriali e, ad un tempo, escludano la sussistenza di una mera società “schermo” univocamente diretta ad ottenere – soltanto – un indebito vantaggio fiscale.

Ed è proprio procedendo all'indagine condotta secondo i canoni menzionati che si giunge alla conclusione che **ALFA** non era una "costruzione di puro artificio" volta a lucrare benefici fiscali, ma una società legittimamente costituita all'estero, munita di una sua incontestabile consistenza ed univocamente operante nel settore di competenza.

In tal senso, val la pena di sottolineare come gli elementi ritenuti dal primo giudice sintomatici della “esterovestizione” sono stati sufficientemente contrastati e superati attraverso le deduzioni degli appellanti supportate da adeguata documentazione.

Per quanto riguarda l'assenza di compensi per l'attività svolta dal presidente (il S.) la Corte – pur sottolineando il comportamento non collaborativo, nell'ottica della celere definizione del giudizio, degli appellanti che in prime cure avevano richiesto l'acquisizione di documentazione in lingua portoghese, ben potendo provvedere preventivamente alla traduzione della stessa “*motu proprio*” – tuttavia, in punto di diritto, ne condivide le censure nella parte in cui si contesta l'ordinanza resa dal Tribunale di Brindisi in data 12.5.2015, con la quale il giudicante aveva rigettato la richiesta di acquisire la menzionata documentazione relativa ai redditi corrisposti al XXX da **ALFA** in quanto non tradotti in lingua italiana.

Ed invero, in proposito, il pur risalente, ma non contraddetto da alcuna pronuncia nota successiva, principio espresso dalla S.C. (**Cassazione penale sez. I, 15/10/1999, n.875**) ha affermato che *“Con riferimento al combinato disposto dall'art. 242 comma 1 c.p.p. e dell'art. 143 comma 2 c.p.p., nell'ipotesi di produzione in giudizio di documenti in lingua straniera, il giudice ha senz'altro l'obbligo di farli tradurre e non può rifiutarne l'acquisizione ed ometterne la valutazione per il solo fatto che gli stessi non sono redatti in lingua italiana. (Fattispecie nella quale è stata*

ritenuta illegittima l'ordinanza dichiarativa della contumacia disposta dai giudici di merito che, a fronte di un certificato medico redatto in lingua francese, omettevano di valutarne il contenuto solo perché scritto in lingua straniera)".

La decisione del primo giudice, infatti, mutuando il ragionamento operato all'epoca dalla S.C. risulta inficiata *"da una palese violazione della legge processuale, dalla quale deriva l'illegittimità del provvedimento.....Nella giurisprudenza di questa Corte è stato chiarito che l'obbligo di usare la lingua italiana, imposto dall'art. 109 co. 1 cpp, si riferisce agli atti da compiere nel procedimento e non agli atti già formati da acquisire al procedimento stesso, come inequivocabilmente emerge dal combinato disposto dell'art. 242 comma 1 e 143 comma 2 cpp: ond'è che, nell'ipotesi di produzione di documenti in lingua straniera, il giudice ha senz'altro l'obbligo di farli tradurre e non può rifiutarne l'acquisizione od ometterne la valutazione per il solo fatto che gli stessi non sono redatti in lingua italiana (Cass. Sez. VI, 27.2.1995 cit.)"*.

Per tali motivi, la documentazione è sicuramente acquisibile e dalla stessa è possibile ricavare (attraverso una agevole ed immediata traduzione) non solo che XXX veniva puntualmente remunerato in Portogallo da **ALFA** (cfr. "estratti degli stipendi" in atti), ma che sui redditi prodotti versava le relative imposte (*"imposto sobre o rendimento"*), somme che venivano versate dal XXX con delega di pagamento effettuate tramite istituto di credito portoghese (il Banif di Funchal). Tale ultimo elemento, inoltre, consente di contrastare validamente (e di trasformarlo, al più, in un dato probatoriamente "neutro"), l'argomento utilizzato dal primo giudice secondo il quale i conti correnti intestati ad **ALFA** erano stati tutti accesi presso istituti di credito italiani (in particolare, BNL filiale di Bari; BNL filiale di Lecce, GE Capital Interbanca).

Parimenti, non riveste valenza univoca al fine di dimostrare la sussistenza della "esterovestizione" ritenuta dal Tribunale brindisino, la stipula dei *"contratti di rappresentanza e consulenza stipulati dai WWW con riguardo ad **ALFA** ed alla sua holding, **BETA** s.a."*

Se, infatti, possono condividersi le perplessità del primo giudice nel prendere atto che entrambe le società di consulenza con cui **ALFA** aveva stipulato i predetti contratti erano amministrate da **YYY (GAMMA** di **YYY & c. s.a.s.**, fino al 23.12.2008, e **DELTA** di **YYY & C. s.a.s.**, dall'8.01.2009 e fino al sequestro) - circostanza dalla quale il Tribunale deduceva la prova dell'effettivo accentramento dei poteri decisionali in capo ai fratelli WWW - ad un tempo, non può trascurarsi come la capacità dimostrativa di tale dato venga ridimensionata dalla

constatazione che **GAMMA** sas e **DELTA** sas, attraverso l'espletamento dei servizi da parte dei due rimorchiatori Braveheart e Warlock, costituivano la spina dorsale dell'attività di **ALFA**. Della quale attività si ha contezza grazie alla documentazione versata in atti relativa: alla esecuzione di alcuni contratti di noleggio dei rimorchiatori menzionati (v. all. 7 produzione difensiva per l'udienza 20.11.2014), alla frequentazione dei porti di stati dell'Africa nord-occidentale (ibidem, all. 12 e 13), ai verbali delle riunioni del Consiglio di Amministrazione e delle assemblee di **ALFA** in Madeira (ibidem, all. 16 e 17), al reclutamento, l'inquadramento e la formazione del personale (ibidem, all. 8, 9, 10, 11), all'effettività dei pagamenti relativi ed al connesso versamento dei tributi da parte di **GAMMA** e di **DELTA**, questa volta in Italia, trattandosi di società di persone che fatturavano e versavano la tassazione in Italia, ed il cui gettito fiscale - interamente riconducibile alle persone fisiche dei WWW - è stato riscontrato dagli appellanti attraverso la consulenza tecnica del prof. Manzitti.

E' bene precisare che sia sulla documentazione testè richiamata che in merito alle conclusioni del consulente di parte, non risultano sollevate obiezioni di sorta a cura di controparte, cosicchè la relativa valenza probatoria non può essere revocata in dubbio.

Peraltro, perfettamente coerenti con tali elementi, idonei a suffragare la tesi della operatività di **ALFA**, si rivelano i vantaggi di carattere operativo connessi alla scelta di Madeira (Funchal) ovvero la prossimità all'area in cui maggiormente si esplicava l'attività della società (le coste dell'Africa Nord Occidentale; l'esistenza nell'isola, di un valido registro navale e di un porto di eccellenza; la garanzia, sotto il profilo della tutela, rappresentata dall'essere Madeira paese comunitario (anche in questo caso si tratta di elementi che, in quanto non specificamente oggetto di contestazione o di spiegazione alternativa, devono ritenersi del tutto plausibili).

A fronte dell'acclarato esercizio della propria attività commerciale da parte di **ALFA**, pertanto, e pur volendo aderire all'assunto del primo giudice volto ad evidenziare precipuamente gli elementi sintomatici della "*sede effettiva*" in Italia della società in parola (come analiticamente fatto alle pagine da 5 a 10 della sentenza gravata), va tuttavia ribadito che il predetto criterio è in tempi recenti divenuto recessivo rispetto a quello - delineato dalle sentenze rese dalla Corte di Giustizia e della Corte Regolatrice - della "*effettiva operatività*", che privilegia, e valorizza, l'indagine diretta ad accertare che la società formalmente residente all'estero, non sia frutto di un mero artificio e non possieda alcuna sostanza economica. Ma fuori da siffatti casi la società non potrebbe giammai essere

considerata residente in un paese diverso da quello in cui eserciti la propria attività commerciale.

Tale principio risulta ulteriormente recepito dalla S.C. in una recentissima decisione (**Cassazione penale sez. III, 13/07/2018, n.50151**) nella quale si è affermato che in tema di reato di omessa presentazione della dichiarazione annuale dei redditi di cui all'art. 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, “...si ha una “società-schermo”, nell’ipotesi in cui l’ente, anche se allocato formalmente all’estero, è privo di concreta autonomia e costituisce solo una copertura attraverso la quale agisce la persona fisica, che è la titolare effettiva dell’attività economica e che, di conseguenza, è tenuta agli adempimenti fiscali.”

Sulla scorta delle considerazioni sin qui svolte, pertanto, deve escludersi che, nella fattispecie, si versi in una ipotesi di esterovestizione volta a scopi elusivi dell’imposizione fiscale cosicchè, in riforma della sentenza impugnata, gli imputati vanno mandati assolti da tutte le imputazioni loro ascritte.

Conseguentemente, va disposto il dissequestro e la restituzione di quanto ancora in sequestro ai rispettivi aventi diritto.

Da ultimo, in ragione del numero delle sentenze già pronunciate, si indica il termine per il deposito della motivazione in giorni novanta.

PQM

Letto l’art. 605 cpp, in riforma della sentenza del Tribunale di Brindisi in data 17.3.2016 appellata da **XXX, YYY e ZZZ** assolve gli stessi dai reati loro rispettivamente ascritti perché il fatto non sussiste.

Ordina il dissequestro e la restituzione di quanto ancora in sequestro ai rispettivi aventi diritto.

Termine di giorni novanta per il deposito della motivazione.

Lecce, 11.1.2019.

IL CONSIGLIERE ESTENSORE

IL PRESIDENTE

Dr. Domenico TONI

Dr. Vincenzo SCARDIA