REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte d'Appello di Milano

Sezione Seconda Penale

N. .....
Mod. 2/A/SG

N. 3534
della sentenza

N. **7162/2013**
del Reg.Gen.App.
35105/2007

UDIENZA
del giorno

30-04-2014

Depositata in Cancelleria

il 20 GIU. 2014

Il Cancelliere
IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Vita LAGONA

Estratto esecutivo a

Procura Generale .....

il .....

Proc. Rep. c/ Trib. di

.....

il .....

Ufficio corpi di reato di

.....

il.....

Estratto ex art.15/27 D.M. 334/89 al P.M. c/o Trib.

di.....

il.....

R.G.N.R.

Il Cancelliere

Redatta scheda

il

.....

Il Cancelliere

Composta dai Signori:

1. Dott. SSA LAURA CAIRATI Presidente
2. " " ELENA MINICI Consigliere REL.
3. " ALBERTO PUCCINELLI Consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA
nella causa del Pubblico Ministero

contro

1) GABBANA STEFANO SILVIO nato a MILANO (MI) il 14-11-1962 - APPELLANTE - LIBERO CONTUMACE
residente a .
domicilio eletto MILANO- C.SO VENEZIA, 40 C/O DIF.
domic. dich.
Imputato di : CAPO A) ARTT. 81 CPV-110-61 N. 7 C.P.-5 D. L.VO 74/00 IN REL. 37 BIS CO 3 LETT. B) D.P.R. 600/73 E 73 CP 3 D.P.R. 917/86 commesso in MILANO in data - -
Difeso da: Avv.MASSIMO DI NOIA (DOMICIL.) Foro di MILANO

- Avv.FORTUNATO TAGLIORETTI Foro di MILANO

2) DOLCE ALFONSO nato a POLIZZI GENEROSA (PA) il 13-03-1965 - APPELLANTE - LIBERO GIÀ PRESENTE - ASSENTE
residente a .
domicilio eletto MILANO- C.SO VENEZIA, 40 C/O DIF.
domic. dich.
Imputato di : CAPO A) ARTT. 81 CPV-110-61 N. 7 C.P.-5 D. L.VO 74/00 IN REL. 37 BIS CO 3 LETT. B) D.P.R. 600/73 E 73 CP 3 D.P.R. 917/86 commesso in MILANO in data - -
Difeso da: Avv.MASSIMO DI NOIA (DOMICIL.) Foro di MILANO - Avv.ARMANDO SIMBARI Foro di MILANO

c/o + P.C.

3) DOLCE DOMENICO nato a POLIZZI GENEROSA (PA) il 13-08-1958 - APPELLANTE - LIBERO CONTUMACE
residente a .
domicilio eletto MILANO- C.SO VENEZIA, 40 C/O DIF.
domic. dich.
Imputato di : CAPO A) ARTT. 81 CPV-110-61 N. 7 C.P.-5 D. L.VO 74/00 IN REL. 37 BIS CO 3 LETT. B) D.P.R. 600/73 E 73 CP 3 D.P.R. 917/86 commesso in MILANO in data - -
Difeso da: Avv.MASSIMO DINOIA Foro di MILANO

4) RUELLA CRISTIANA nato a PIOMBINO (LI) il 12-08-1962 - APPELLANTE - LIBERO GIÀ PRESENTE - ASSENTE
residente a .
domicilio eletto MILANO- VIA MANIN, 3 C/O DIFENSORI
domic. dich.
Imputato di : CAPO A) ARTT. 81 CPV-110-61 N. 7 C.P.-5 D. L.VO 74/00 IN REL. 37 BIS CO 3 LETT. B) D.P.R. 600/73 E 73 CP 3 D.P.R. 917/86 commesso in MILANO in data - -
Difeso da: Avv.FRANCESCO MUCCIARELLI Foro di MILANO –
Avv.LUISA MAZZOLA Foro di MILANO

5) MINONI GIUSEPPE EMANUELE C. nato a MILANO (MI) il 21-04-1957 - APPELLANTE - LIBERO ASSENTE - GIÀ PRESENTE
residente a .
domicilio eletto MILANO- P.ZZA ELEONORA DUSE, 2 C/O DIF.
domic. dich.
Imputato di : CAPO A) ARTT. 81 CPV-110-61 N. 7 C.P.-5 D. L.VO 74/00 IN REL. 37 BIS CO 3 LETT. B) D.P.R. 600/73 E 73 CP 3 D.P.R. 917/86 commesso in MILANO in data - -
Difeso da: Avv.FRANCESCO CENTONZE Foro di MILANO

6) PATELLI LUCIANO nato a BERGAMO (BG) il 21-07-1959 - APPELLANTE - LIBERO PRESENTE
residente a .
domicilio eletto MILANO- VIA LARGA, 23 C/O DIFENSORI
domic. dich.
Imputato di : CAPO A) ARTT. 81 CPV-110-61 N. 7 C.P.-5 D. L.VO 74/00 IN REL. 37 BIS CO 3 LETT. B) D.P.R. 600/73 E 73 CP 3 D.P.R. 917/86 commesso in MILANO in data - -
Difeso da: Avv.GIUSEPPE BANA Foro di MILANO –
Avv.FABIO CAGNOLA Foro di MILANO

PARTE CIVILE:
AGENZIA DELLE ENTRATE . NON APPELLANTE
Difensore Avv.AVVOCATURA STATO (AVV.VANADIA) Foro di MILANO PRESENTE

la parte civile.....ABENZIA ENTRATE.....
il Pubblico Ministero Dott.SANTAMARIA
il Difensore Avv. ..CONE.....DA.....INTESTAZIONE.....

.....

i quali concludono come da verbale d'udienza.

EM

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con sentenza emessa in data 19.6.2013 il Tribunale di Milano dichiarava GABBANA Stefano Silvio, DOLCE Alfonso, DOLCE Domenico, RUELLA Cristiana, MINONI Giuseppe Emanuele Cristiano e PATELLI Luciano responsabili (ritenuta inconsapevole sul piano soggettivo la condotta della coimputata NOELLA Antoine) quali imputati

A) del reato di cui agli artt. 110 e 81 cpv. c.p., 5 d. lgs. 74/2000, in relazione agli artt. 37 bis comma 3 lett. b) d.p.r. 600/1973 e 73 comma 3 d.p.r. 917/1986, 61 n. 7 c.p. perché in concorso tra loro, nelle qualità sotto indicate, nel periodo d'interesse:
- DOLCE Alfonso di amministratore della GADO s.r.l. società di diritto lussemburghese titolare dei marchi "Dolce & Gabbana" e D&G Dolce e Gabbana";
- RUELLA Cristiana amministratore pro tempore della GADO s.r.l. – titolare dei marchi e membro del CdA di Dolce & Gabbana s.r.l. – licenziataria dei marchi;
- MINONI Giuseppe Emanuele Cristiano direttore finanziario di Dolce & Gabbana s.r.l. – licenziataria dei marchi;
- PATELLI Luciano consulente commercialista/fiscalista del gruppo Dolce & Gabbana;
- NOELLA Antoine amministratore della società lussemburghese GADO s.r.l.;
- DOLCE Domenico effettivo titolare dei marchi, amministratore di fatto delle società coinvolte e beneficiario dell'operazione;
- GABBANA Stefano effettivo titolare dei marchi, amministratore di fatto delle società coinvolte e beneficiario dell'operazione;

con più azioni esecutive di un medesimo disegno criminoso omettevano di presentare la dichiarazione dei redditi di GADO s.a.r.l. apparentemente localizzata nel Principato di Lussemburgo ma di fatto gestita in Milano, che realizzava componenti positive di reddito attraverso un'operazione così congegnata:
trasferimento alla GADO s.a.r.l. dei marchi "Dolce & Gabbana" e "D&G Dolce e Gabbana" da parte dei titolari Domenico Dolce e Stefano Silvio Gabbana per un valore largamente inferiore a quello di mercato;
concessione dello sfruttamento economico dei predetti marchi da parte della GADO s.a.r.l. a favore della Dolce & Gabbana s.r.l. dietro il pagamento di royalties;
in tal modo sottraendo ad imposizione il flusso di redditi periodici derivante dalla percezione di tali royalties attive e fruendo in Lussemburgo di un trattamento fiscale concordato (ruling) pari ad una aliquota di imposta del 4 % circa;
così evadendo imposte nella misura di seguito indicata:
per l'anno 2004 a titolo di IVA € 6.000.000;
per il periodo d'imposta dal 1.4.2004 al 31.3.2005 a titolo di IRES € 7.456.629;
per l'anno 2005 a titolo di IVA € 13.331.617;
per il periodo d'imposta dal 1.4.2005 al 31.3.2006 a titolo di IRES € 13.583.522.
Con l'aggravante del danno patrimoniale di rilevante gravità.
In Milano il 28.2.2006, 1.5.2006, 28.2.2007, 1.5.2007.

B) e C) OMISSIS

In conseguenza il Tribunale condannava gli imputati:

GABBANA Stefano Silvio, DOLCE Domenico e PATELLI Luciano alla pena di anni 1 e mesi 8 di reclusione ciascuno;
DOLCE Alfonso, RUELLA Cristiana e MINONI Giuseppe Emanuele Cristiano alla pena di anni 1 e mesi 4 di reclusione ciascuno;
concesse le attenuanti generiche equivalenti alla contestata aggravante, con le pene accessorie previste dall'art. 12 d. lgs. 74/2000 la cui durata era determinata, per quelle temporanee, in anni 1; pene principali ed accessorie sospese per tutti;
nonché li condannava al risarcimento del danno nei confronti della costituita parte civile Agenzia delle Entrate da liquidarsi in separato giudizio con assegnazione di una provvisionale, liquidata in € 500.000,00, e rifusione delle spese difensive in favore della parte civile medesima.
Nel contempo il Tribunale assolveva DOLCE Domenico e GABBANA Stefano Silvio dalle imputazioni rispettivamente ascritte sub B) e C), fattispecie di cui all'art. 4 d. lgs. 74/2000, per insussistenza del fatto. Al riguardo il Tribunale argomentava che la condotta sub B) e C), con la quale non era stata dichiarata la maggiore plusvalenza derivante dal trasferimento dei marchi "Dolce & Gabbana" e "D&G Dolce e Gabbana", pur essendosi evidenziati palesi anomalie nella gestione della c.d. cessione dei marchi, non consentivano di qualificare le relative condotte in termini di violazione dell'art. 4 d. lgs. 72/2000 in quanto non risultava violata, nella fattispecie, alcuna specifica norma antielusiva.
Quanto invece al capo A), il Tribunale concludeva, sulla base dei dati probatori, che la GADO s.a.r.l. era stata fittiziamente allocata in Lussemburgo, fatto che aveva determinato l'omessa dichiarazione dei redditi, sia per l'IRES che per l'IVA, invece doverosa trattandosi di soggetto fiscale che in realtà operava in Italia.
Di tale condotta erano tenuti a rispondere gli imputati per il ruolo avuto nella vicenda:
DOLCE Alfonso quale soggetto tenuto agli obblighi fiscali, avendo la legale rappresentanza della GADO s.a.r.l.;
GABBANA Stefano Silvio e DOLCE Domenico quali cedenti i diritti di sfruttamento dei marchi e beneficiari effettivi dell'intera operazione;
RUELLA Cristiana e MINONI Giuseppe Emanuele Cristiano quali partecipi, fin dall'inizio, della ristrutturazione societaria;
PATELLI Luciano quale soggetto dotato delle competenze specifiche, ideatore della ristrutturazione societaria.
In punto di trattamento sanzionatorio il Tribunale differenziava le posizioni di due gruppi di imputati, ritenendo maggiormente responsabili i due stilisti e il consulente fiscale, i quali si erano adoperati per il raggiungimento del fine illecito, e meno rilevante la posizione degli altri correi i quali avevano agito nell'interesse della società senza ricavare un diretto vantaggio dalla propria partecipazione.
Quanto alla pretesa civilistica azionata nel procedimento penale, il Tribunale la riteneva fondata. Essendo stato pagato l'importo delle imposte, ancorché non risultasse se il debito dovesse ritenersi interamente estinto, il danno poteva ritenersi limitato essenzialmente al danno morale in considerazione del pregiudizio che condotte particolarmente maliziose cagionano alla funzionalità del sistema di accertamento ed alla tempestiva percezione del tributo; la modifica dell'assetto societario, così come predisposta, aveva reso particolarmente arduo il controllo. Perciò il Tribunale riteneva di assegnare alla parte civile

EM

costituita, tenuto conto della delicatezza, delle ragioni di contestazione e della pubblicità della vicenda, una provvisionale liquidata equitativamente in € 500.000,00, salva la liquidazione definitiva del danno da effettuarsi in separato giudizio.

Avverso tale decisione tutti gli imputati condannati hanno proposto appello, tramite i rispettivi difensori, evidenziando i motivi di seguito indicati.

DOLCE Alfonso

1) L'appellante ha contestato la valutazione del fatto ad opera del Tribunale. Il Giudice di primo grado avrebbe errato accreditando l'ipotesi della esterovestizione di GADO, trascurando di considerare il diritto di stabilimento previsto in ambito europeo. Inoltre GADO non era una società a sé stante bensì rientrava nel gruppo all'interno del quale erano distribuiti ruoli e competenze. L'attività di GADO era quindi effettiva. Ancora si presentava errata la ricostruzione relativa alla titolarità dei marchi, non più riferibili alle persone fisiche. Erano state poi travisate le emergenze istruttorie poiché non era vero che la società fosse gestita dall'Italia. I consulenti dell'operazione non avevano poteri decisionali. Il Tribunale aveva di fatto trascurato le altre ragioni che giustificavano la costituzione di GADO all'estero.
2) Secondo l'appellante occorreva procedere a rinnovazione dell'istruttoria ex art. 603 c.p.p., sentendo i testi indicati (dott. Andrea Ciccoli, dott. Enrico Petocchi, dott. Antonio Tosi, dott. Giuseppe Castagna, dott. Bruno Pacini, dott. Massimo Tononi) sulle ragioni della allocazione di GADO in Lussemburgo.
3) Per l'appellante l'oggetto principale dell'attività (art. 73 Tuir) andava ricondotto alla tutela dei marchi, svolta da GADO all'estero (testi Bergomi, Bertinetti, Vaghi). Il coordinamento, impartito dall'Italia, non significava eterodirezione. L'attività avveniva in Lussemburgo. I costi erano addebitati a GADO. I Consigli di Amministrazione si tenevano. Era il licenziatario, a seguito della cessione dei marchi, ad occuparsi dello sfruttamento. Solo il contratto con Procter&Gamble era una sub licenza; quello con Motorola era una licenza. L'appellante ha richiesto di acquisire copia del contratto concluso con Motorola ed altresì copia di quello definito con Procter & Gamble; quest'ultimo era stato sottoscritto all'estero. Il contratto di *service agreement* tra GADO e Dolce & Gabbana non valeva a provare la esterovestizione di GADO. Nelle e-mail si parlava solo dell'aspetto fiscale (royalties).
4) Secondo l'appellante, nel valutare il concetto di imprenditorialità, l'organizzazione non era essenziale.
5) Per l'appellante, GADO era una società del Lussemburgo. Al riguardo la deposizione della Bergomi era stata stravolta senza considerare che si era già recata in Lussemburgo. Ivi si svolgeva l'attività essenziale.
6) Nella prospettazione dell'appellante occorreva il dolo ad integrare la condotta. Non bastava la presunzione tributaria ma necessitava il dolo di evasione. Bisognava provare la volontà di esterovestizione.
7) Coloro che si erano occupati della ristrutturazione avevano fatto affidamento sulla regolarità della nuova organizzazione. Era da escludersi la finalità di evasione ma piuttosto ricorreva la buona fede. I manager di GADO erano competenti.

EM

8) Indebitamente era stata contestata l'aggravante prevista dall'art. 61 n. 7 c.p., attinente ai soli reati contro il patrimonio, che non avrebbe potuto essere applicata e neppure calcolata in continuazione.
9) La pena applicata dal Tribunale appariva eccessiva e si presentavano sproporzionati gli aumenti per la continuazione.
10) L'appellante ha contestato le statuizioni civili, sollecitando la riduzione dell'importo assegnato, comunque la revoca e la sospensione dell'immediata esecutività della provvisionale essendo inconsistente la voce di danno. Semmai l'accertamento aveva migliorato l'immagine di efficienza della P.A..
11) L'appellante ha eccepito la nullità delle ordinanze (e degli atti conseguenti) pronunziate nel corso del procedimento, contestando: il provvedimento 8.6.2012, con cui il GUP aveva declinato la competenza, trasmettendo gli atti al P.M. per procedere con citazione diretta, da ritenersi nullo per violazione degli artt. 627 e 178 co. 1 lett. a) c.p.p.; l'ordinanza 14.12.2012 con la quale il Tribunale aveva respinto i rilievi di parte circa la nullità del decreto di citazione diretta a giudizio per violazione degli artt. 33, 178 comma 1 lett. a) e 423 comma 2 e 552 comma 2 c.p.p., con la contestazione nel corso dell'udienza preliminare di un fatto nuovo senza rinnovare l'avviso di conclusione delle indagini.
12) L'appellante ha ritenuto irrilevante l'epilogo della vicenda, segnalato dal Tribunale in sentenza, caratterizzato dalla circostanza che GADO aveva riportato immediatamente la sede in Italia a seguito dei rilievi della GdF.

GABBANA Stefano Silvio e DOLCE Domenico

1) Gli appellanti hanno sostenuto l'insussistenza del reato dal punto di vista oggettivo. L'attività principale consisteva nell'esercizio dei diritti connessi alla titolarità dei marchi approdata alla localizzazione in Lussemburgo. In tal senso si indirizzavano gli elementi probatori acquisiti in dibattimento. Si era invece fatta confusione tra licenze e sub licenze e non rilevava, in chiave accusatoria, la pratica Motorola.
2) Gli appellanti hanno contestato il coinvolgimento degli stilisti nella vicenda. Soggetto attivo del reato era solo colui che, in base al diritto tributario, aveva l'obbligo di presentare, nei termini di legge, la dichiarazione dei redditi in nome e per conto della società. Occorreva un obbligo giuridico in capo al soggetto tenuto all'adempimento. In questo caso l'unico soggetto responsabile era DOLCE Alfonso anche se mancava il presupposto essenziale per imporre l'obbligo e cioè la residenza italiana della società. All'epoca GADO era una società non solo formalmente ma anche realmente residente in Lussemburgo (gestita dal Lussemburgo). Quindi correttamente l'obbligo fiscale era stato adempiuto all'estero.
3) La sentenza di annullamento con rinvio della Corte di Cassazione era stata sintetica, ritenendo astrattamente possibile il concorso nel reato ma senza specificarne i presupposti. E' vero che in tema di bancarotta era possibile il concorso dell'*extraneus* ma andava valutata la particolarità del caso in esame poiché la normativa escludeva la rilevanza penale di ogni attività prodromica. Il contributo causale avrebbe dovuto essere accertato in modo rigoroso. Occorreva,

per l'*extraneus*, un contributo causale istigatorio o comunque tale da incidere in misura rilevante sulla determinazione dell'*intraneus*. Va poi considerato, secondo l'appellante, che la condotta tipica non è la eterodirezione dall'Italia di una società residente all'estero. Ciò rappresenta casomai l'antefatto storico, insufficiente ad affermare una responsabilità a titolo di concorso.

4) Il tema centrale, non considerato nell'impugnata sentenza, era costituito dalla condotta di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, privando quindi di rilievo tutti i comportamenti antecedenti e prodromici. Bisognava considerare che per i reati omissivi non era ipotizzabile il tentativo e che, in materia di reati tributari di tipo commissivo, il tentativo era escluso da disposizioni specifiche (art. 6 e art. 9 d. lgs. 74/2000). Quindi anche lo stato della normativa portava ad affermare l'irrilevanza penale della gestione dall'Italia dell'attività della società allocata all'estero, atto non punibile.
5) Nel caso concreto, secondo gli appellanti, era acclarata l'inesistenza di un ruolo di gestione della società GADO in capo agli stilisti che si occupavano solo di ciò che loro competeva, le questioni concernenti l'immagine della casa di moda e la creazione dei prodotti industriali. La tutela e la protezione del marchio, oggetto dell'attività di GADO, non rientrava nella loro sfera di attribuzione, come confermato dalla teste Bergomi.
6) Era poi infondata la tesi del Tribunale che aveva individuato il contributo causale nella cessione dei marchi. Il dott. Patelli aveva ideato il progetto di ristrutturazione ma altri erano gli interlocutori, non gli stilisti. Un conto era la fase progettuale ed altro era quella esecutiva. Certamente i due stilisti conoscevano l'identità dell'acquirente ma ciò non bastava a fondare il concorso. Essi non avevano alcun ruolo in GADO, né erano al corrente dell'attività svolta da quest'ultima società in quanto erano rimasti estranei ad essa.
7) Neppure era fondato l'ulteriore argomento esposto in sentenza che li voleva coinvolti quali beneficiari dell'operazione. Non si poteva prescindere dall'accertamento concreto dello specifico contributo, a maggior ragione per la natura del reato.
8) Il semplice interesse economico non bastava ad individuare il concorso; inoltre DOLCE e GABBANA non erano i soci occulti della GADO poiché possedevano, in modo trasparente e tracciabile, l'80 % della società.
9) Neppure poteva individuarsi un vantaggio fiscale significativo a loro beneficio. Prima i due stilisti possedevano il 100 %, beneficiando integralmente delle royalties; in seguito essi controllavano (attraverso la holding D & G) l'80 % di Dolce e Gabbana Luxembourg e conseguentemente l'80 % di GADO. Il restante 20 % era di altri. GADO non poteva perciò identificarsi con gli stilisti. I soci di GADO rappresentavano due distinti settori: da un lato creazione e stile, dall'altro produzione.
10) Dopo la cessione dei marchi gli stilisti non avevano più incassato le royalties, di cui prima erano beneficiari, ma neppure i dividendi. Quindi non era corretto affermare che vi fosse stato un risparmio fiscale su utili mai percepiti.

11) Il risparmio sulle imposte non era effettivo, né perseguito. La differenza fra l'aliquota applicata a GADO (4 %) e quella prevista in Italia per le persone fisiche (45 %) non era significativa poiché non teneva conto della tassazione delle altre società interessate.
12) Gli appellanti hanno altresì eccepito la nullità della sentenza in quanto, a seguito dell'annullamento con rinvio della sentenza del GUP, era stato introdotto un fatto radicalmente diverso. La contestazione originaria concerneva la gestione di GADO e delle società coinvolte; nella sentenza del Tribunale invece si parlava dei contratti di cessione e di licenza dei marchi, pervenendo ad un addebito strutturalmente differente.
13) Gli appellanti hanno sostenuto l'insussistenza dell'elemento soggettivo avendo essi confidato sulla regolarità dell'operazione di ristrutturazione societaria.
14) Gli appellanti hanno rilevato che indebitamente era stata contestata l'aggravante di cui all'art. 61 n. 7 c.p., non compatibile con i reati tributari; hanno perciò sollecitato, in conseguenza, la riduzione della pena inflitta, comunque eccessiva.
15) Gli appellanti hanno contestato le statuizioni civili dell'impugnata sentenza, con istanza di riduzione dell'importo assegnato o comunque revoca o sospensione dell'immediata esecutività della provvisionale, non essendo ravvisabile alcun pregiudizio per l'Agenzia delle Entrate.

RUELLA Cristiana

1) L'appellante ha contestato la ritenuta colpevolezza dell'imputata laddove il Tribunale aveva dato rilievo a comportamenti, in sé penalmente irrilevanti, quali le condotte di trasferimento dei marchi da parte dei titolari originari ad un soggetto diverso. Se la società, in questo caso GADO, svolgeva le sue attività all'estero, e non in Italia, non poteva essere considerata alla stregua di un soggetto fiscalmente obbligato a presentare la dichiarazione dei redditi in Italia. A norma dell'art. 73 co. 3 TUIR bastava ad integrare il requisito della residenza l'esercizio in via principale, ancorché non esclusiva, dell'attività coerente con la realizzazione dello scopo statutariamente fissato. D'altronde, anche secondo la Cassazione, andava dato rilievo al dato normativo costituito dall'art. 73 Tuir cronologicamente successivo alla Convenzione OCSE, privilegiando il luogo di concreto svolgimento dell'attività.
2) L'appellante ha evidenziato che, dagli atti processuali, risultava pacifica l'attività di GADO, conformemente al proprio oggetto statutario, cioè quella di tutela del marchio. Per perseguire lo scopo la GADO aveva predisposto la domiciliazione presso la società Alter Domus, sede effettiva e reale, avvalendosi della collaborazione della dr.ssa Bergomi la quale aveva svolto i propri compiti in modo autonomo e competente, così come la dr.ssa Bertinetti poi assunta per quanto necessario, secondo quanto emerso dall'istruttoria dibattimentale (testi Faraggiana e Parazzini e documentazione difensiva).
3) In ogni caso difetterebbe, per l'appellante, l'elemento psicologico del reato richiesto dalla norma incriminatrice. I negozi giuridici, menzionati nella sentenza, erano di per sé leciti e non autorizzavano ad ipotizzare la esterovestizione della GADO, né poteva esserne consapevole la Ruella che confidava nell'apporto dei professionisti preposti all'operazione.

4) Nella tesi difensiva non sussisterebbe l'aggravante prevista dall'art. 61 n. 7 c.p., applicabile solo ai delitti contro il patrimonio o che comunque offendono il patrimonio. Pertanto il Giudice, esclusa tale circostanza, non avrebbe dovuto effettuare il bilanciamento fra le circostanze ma ridurre la pena per effetto delle attenuanti generiche.
5) Secondo l'appellante non vi sarebbe alcun nesso causale tra la omessa presentazione della dichiarazione e il danno preteso dall'Agenzia, il cui prestigio anzi uscirebbe rafforzato dall'esito del controllo.
6) L'appellante ha altresì sollecitato la sospensione della provvisoria esecuzione della condanna civile, data la fondatezza delle ragioni difensive.

MINONI Giuseppe

1) L'appellante ha contestato l'ipotizzato ruolo concorsuale attribuito all'imputato il quale non aveva assunto alcuna iniziativa avente efficacia concausale sulla scelta di non presentare la dichiarazione fiscale in Italia. Quindi, secondo l'appellante, non potrebbe essergli assegnato il ruolo di concorrente morale nel reato ascritto, né tanto meno quello di concorrente materiale trattandosi di lecita operazione di ristrutturazione societaria del gruppo, irrilevante rispetto alla decisione del legale rappresentante di GADO.
2) Nella prospettazione dell'appellante il concorso dell'imputato non poteva essere ravvisato neppure con riguardo alla costituzione della società all'estero, fatto storico privo di rilievo penalistico tanto più che il reato omissivo contestato era un reato proprio, ascrivibile al soggetto tenuto all'obbligo fiscale.
3) Inoltre l'appellante ha evidenziato che l'imputato non era mai stato amministratore di GADO, società che non aveva facoltà riconducibili allo sfruttamento del marchio. L'interessamento dell'imputato si giustificava per il coordinamento che gli spettava nell'ambito delle società del Gruppo. Egli non aveva comunque posto in essere atti di gestione della GADO e la sottoscrizione da lui apposta sul contratto di trasferimento dei marchi (29.3.2004), dai due stilisti alla società lussemburghese, serviva solamente a confermare la data di sottoscrizione dell'accordo.
4) L'appellante ha contestato l'aggravante di cui all'art. 61 n. 7 c.p., a suo parere non configurabile nell'ambito dei reati tributari, con conseguente necessità di riduzione della pena inflitta non potendosi effettuare il bilanciamento una volta esclusa l'aggravante indicata.
5) Sul tema della provvisionale l'appellante ha prospettato che la stessa non sarebbe giustificata in assenza di danno all'immagine e mancando una lesione alla funzione di vigilanza, in conseguenza sollecitando la sospensione della provvisoria esecuzione della condanna civile.

PATELLI Luciano

1) L'appellante ha sostenuto che le decisioni strategiche legate alla nuova organizzazione erano già state assunte in seno al gruppo e non rappresenterebbero invece un'iniziativa del dott. Patelli. Una volta incaricato di procedere all'intervento, Patelli si era solo limitato a dare attuazione al piano di lavoro che presupponeva l'effettività del nuovo assetto societario in modo che

modello di business e realtà operativa coincidessero. Tali requisiti erano stati indicati nella lettera del 29.6.2004 all'approssimarsi dell'entrata in vigore del contratto di licenza tra GADO sarl e Dolce & Gabbana srl (avvenuta il 31.7.2004). Il dott. Patelli si era poi occupato della parte esecutiva del progetto, avvalendosi di una struttura locale e cioè della *PriceWaterhouseCoopers Luxembourg* la quale, a sua volta, aveva segnalato Alter Domus. Con tali soggetti il dott. Patelli non aveva più avuto rapporti, una volta esaurito l'incarico.

2) Secondo l'appellante, vi erano comunque ragioni di natura extra-fiscale che imponevano la riorganizzazione aziendale. Nel precedente assetto societario i marchi erano detenuti in comproprietà fra i due stilisti, fattore di fragilità dell'intero sistema. Era quindi importante inserire i marchi all'interno del gruppo, costituendo una società *holding* lussemburghese, questione su cui avrebbero potuto essere interrogati i testi indicati (dott. Andrea Ciccoli, dott. Enrico Petocchi, dott. Antonio Tosi, dott. Giuseppe Castagna, dott. Bruno Pacini, dotto Paolo Tononi).
3) Il Lussemburgo era stato individuato quale piazza finanziaria di rilevante importanza in Europa, offrendo la possibilità di definire preventivamente il livello di imposizione fiscale con applicazione di aliquote più convenienti rispetto a quelle di altri paesi europei. La scelta era lecita perché consentita dal diritto di stabilimento (art. 49 Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea). L'unica condizione era l'effettività dell'esercizio dell'attività economica, necessità espressamente evidenziata al cliente.
4) Secondo l'appellante, il dott. Patelli era rimasto estraneo alla fase gestoria. La scelta della licenziataria Dolce & Gabbana s.r.l. era stata effettuata *ab origine* nell'ambito del progetto di riorganizzazione. L'individuazione dei licenziatari era invece compiuta da Dolce & Gabbana s.r.l. e non da GADO. A norma dell'art. 13 D.L. 1.7.2009 conv. (con modificazioni) in l. 3.8.2009 n. 102 era ammissibile l'esistenza di società aventi come oggetto sociale esclusivo la concessione in uso di beni immateriali, il che rendeva pienamente legittima la costituzione in Lussemburgo della GADO.
5) Di fatto, secondo l'appellante, le attività erano effettivamente svolte all'estero da personale e consulenti della GADO. I requisiti di effettività della gestione erano chiariti nella missiva del 29.6.2004 e su di essi aveva fatto affidamento il dott. Patelli. Occorreva quindi consentire alla parte di offrire la prova a discarico. Il dott. Patelli era il consulente fiscale del gruppo Dolce & Gabbana ed in tale veste si occupava di tutte le questioni che riguardavano il gruppo. Nessuna delle e-mail indicate in sentenza era indirizzata al dott. Patelli. Neanche le e-mail in cui era citato il suo nome possedevano alcuna efficacia probante circa il coinvolgimento nella gestione di GADO della cui attività operativa il dott. Patelli non si era ingerito, né lo stesso aveva mai suggerito di servirsi, per la domiciliazione, di Alter Domus. Si trattava di scelte imprenditoriali insindacabili su cui il dott. Patelli non aveva titolo per intervenire, né manifestava di ingerirsi. Inoltre il dott. Patelli non era stato coinvolto nelle valutazioni adottate dai consulenti di *PriceWaterhouseCoopers*. Neppure al dott. Patelli poteva essere attribuito il ruolo di consulente delle persone fisiche dei due stilisti, né egli si era intromesso nella decisione di far rientrare le

attività della GADO in Italia, scelta meramente prudenziale da parte del *management.* Il gruppo in realtà si avvaleva di più consulenti e non del solo dott. Patelli. Inoltre la domiciliazione presso Alter Domus non valeva a provare la esterovestizione della società. Dalle e-mail agli atti si evinceva l'esistenza di una struttura concretamente operativa. Il Tribunale aveva omesso di considerare quegli elementi probatori, quali ad esempio la deposizione del teste dott. Vaghi, che avrebbero dato consistenza alla tesi difensiva. Agli atti (produz. 3.5.2013) vi erano i verbali del CdA, prodotti dall'avv. Pace, che dimostravano la regolarità delle assemblee e delle sedute consiliari.

6) Il Tribunale si era soffermato sull'operazione di trasferimento del marchio di cui non aveva ritenuto possibile un'obiettiva ricostruzione, pur avendo la difesa degli stilisti richiesto una perizia sul punto. Il dott. Patelli non aveva avuto parte attiva nella valutazione del marchio. L'indicazione che la società avrebbe avuto sede in Lussemburgo era stata comunicata dal dott. Patelli in modo trasparente ai consulenti della *PriceWaterhouseCoopers*.
7) Il vantaggio fiscale supposto dalla Pubblica Accusa non era in realtà così rilevante: in un caso la tassazione riguardava persone fisiche, nell'altro la società GADO che, oltre alla tassazione del 4 %, avrebbe dovuto pagare l'ulteriore imposizione sui dividendi al momento della distribuzione (con tassazione finale pari al 31,94 %).
8) La quantificazione di pena operata per il dott. Patelli era, per l'appellante, eccessiva e sproporzionata al ruolo da lui svolto, né il Giudice aveva idoneamente motivato la scelta sanzionatoria nonostante il dott. Patelli avesse operato con criteri di trasparenza, collaborando processualmente e fornendo ampia documentazione. La pena andrebbe perciò rideterminata, in misura più favorevole, escludendo in ogni caso la parte riferibile alle condotte già prescritte (periodo d'imposta più risalente).
9) Secondo l'appellante non sarebbe applicabile l'aggravante di cui all'art. 61 n. 7 c.p. che non troverebbe giustificazione in materia di finanza e tributi. Inoltre dovrebbe essere considerata l'attenuante prevista dall'art. 13 d. lgs. 74/2000, di cui ricorrerebbero i presupposti, con esclusione perciò delle pene accessorie. Ancora l'appellante vorrebbe usufruire, nella massima estensione, delle attenuanti generiche, con ulteriore riduzione della pena per effetto di esse, prevalenti sull'aggravante.
10) Quanto alla condanna al risarcimento del danno, l'appellante ha lamentato essere stato riconosciuto senza che fosse dato comprendere il tipo e l'entità del pregiudizio. Andrebbe quindi riformata la relativa statuizione con richiesta di sospensione dell'immediata esecutività della provvisionale. L'importo riconosciuto sarebbe oggettivamente elevato in relazione alla posizione patrimoniale di una persona fisica.
11) L'appellante ha impugnato altresì l'ordinanza del GUP in data 8.6.2012 e l'ordinanza del Tribunale in data 14.12.2012 per motivazioni analoghe a quelle dell'appellante Dolce Alfonso in tema di nullità, ravvisando grave violazione del diritto di difesa, tale da pregiudicare l'intervento dell'imputato. Secondo l'appellante, l'ordinanza del Tribunale del 14.12.2012 sarebbe anche viziata avendo valutato rituale la contestazione, che era priva dei requisiti di "chiarezza" e "precisione",

EM

senza che fosse dato comprendere a quale delle tipologie previste si riferisse il richiamato art. 37 bis co. 3 lett. b) DPR 600/1973, con ciò sacrificando la conoscenza piena e dettagliata dell'imputazione dovuta all'imputato.

In sede di discussione il P.G. ha richiesto, previo rigetto delle eccezioni preliminari, l'assoluzione degli imputati, evidenziando la parziale prescrizione dei reati (periodo d'imposta più remoto); indi il difensore della parte civile ha sollecitato il rigetto dei motivi d'appello con conferma delle statuizioni civilistiche. Di seguito i difensori degli imputati hanno insistito per l'accoglimento dei motivi d'appello.

Venendo all'esame delle questioni poste, va preliminarmente riepilogato il corso processuale del presente giudizio onde meglio inquadrare i motivi di doglianza.
Con riferimento alle dedotte questioni preliminari si osserva quanto di seguito esposto.
Con sentenza in data 1.4.2013 il GUP del Tribunale di Milano, pronunziandosi sulle imputazioni di truffa aggravata e dichiarazione infedele, aveva assolto gli imputati con la formula "perché il fatto non sussiste". Secondo il GUP non sussistevano gli artifici contestati in quanto la cessione dei marchi non era stata simulata e il prezzo di cessione non poteva dirsi incongruo. Per quanto riguardava la esterovestizione della società GADO, come il GUP osservava, gli imputati e le loro società avevano seguito un percorso conforme a facoltà e diritti riconosciuti in sede europea. La GADO era stata 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 erano rimaste in Italia. Inoltre non poteva dirsi che l'Agenzia delle Entrate fosse stata indotta in errore; d'altra parte, mancava, ad integrare la truffa, un atto di disposizione patrimoniale. Quanto agli ulteriori reati di cui agli artt. 4 e 5 d. lgs. 74/2000, da un lato la semplice elusione fiscale non poteva integrare una fattispecie penale tributaria, perché confliggente con i principi di tipicità e determinatezza della fattispecie penale e priva del dolo specifico di evasione, dall'altro i criteri di collegamento, che dovrebbero rivelare la esterovestizione, rappresentavano indici presuntivi non trasferibili in ambito penale.
La Corte di Cassazione, investita della decisione in merito alle impugnazioni proposte dal P.M. e dalla parte civile Agenzia delle Entrate, decideva con sentenza in data 22.11.2011 (depositata il 28.2.2012) l'annullamento dell'impugnata sentenza con rinvio al Tribunale di Milano.

Nella valutazione della Suprema Corte occorreva partire dai principi fissati dalle Sezioni Unite n. 1235 del 28.10.2010 (depositata il 19.11.2011) che, nel caso Giordano, avevano ritenuto configurabile un rapporto di specialità tra le fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale (artt. 2 e 8 d. lgs. 74/2000) ed il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato, interpretando il criterio di specialità nel senso che, ai fini della individuazione della disposizione prevalente, il presupposto della convergenza di norme poteva ritenersi integrato solo in presenza di un rapporto di continenza tra le norme stesse, alla cui verifica doveva procedersi mediante il confronto strutturale tra le fattispecie astratte configurate e la comparazione degli elementi costitutivi che concorrevano a definirle. Il complesso delle norme sanzionatorie in materia fiscale ha una spiccata specialità che lo caratterizza come

un sistema chiuso ed autosufficiente, all'interno del quale si esauriscono tutti i profili degli interventi repressivi, dettando le sanzioni penali necessarie a reprimere condotte lesive o potenzialmente lesive dell'interesse erariale alla corretta percezione delle entrate fiscali.
Qualora dalla condotta derivasse un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, é possibile per la Suprema Corte il concorso fra il delitto di frode fiscale e quello di truffa, non sussistendo alcun problema di rapporto di specialità tra le norme perché una stessa condotta viene utilizzata per finalità differenti e viola diverse disposizioni di legge. Perciò l'illecito 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.
Tuttavia, alla luce del sistema legislativo, soprattutto dopo le innovazioni introdotte dal d. lgs. 74/2000, non é consentita l'utilizzazione strumentale di un'ipotesi delittuosa comune contro il patrimonio, quale la truffa aggravata ai danni dello Stato, per alterare, se non stravolgere, il sistema di repressione penale dell'evasione disegnato dalla legge.
Nell'ipotesi in esame, come la Suprema Corte riteneva, era da escludere che i meccanismi della repressione penale tributaria potessero consentire di ascrivere anche a titolo di truffa ai danni dello Stato quelle condotte che, previste e sanzionate dal d. lgs. 74/2000, non hanno altra diretta finalità che l'evasione o l'elusione dell'obbligazione tributaria sicché i reati di riferimento sono da individuarsi negli artt. 4, dichiarazione infedele, e 5, omessa dichiarazione, del d. lgs. 74/2000.

Restituiti gli atti, il procedimento proseguiva avanti al GUP. Di conseguenza i P.M. procedevano alla contestazione in conformità con l'indirizzo manifestato dalla Suprema Corte. In quella sede, nel contraddittorio delle parti, il GUP emetteva ordinanza con cui, rilevato trattarsi di reati a citazione diretta, restituiva gli atti al P.M. per procedere in tal senso, snodo indispensabile per far approdare il caso trattato avanti al Tribunale in composizione monocratica, Giudice naturale individuato dall'ordinamento.
L'ordinanza del GUP era impugnata avanti alla Corte di Cassazione sul presupposto che si sarebbe trattato di un atto abnorme, tesi difensiva che i Giudici di legittimità disattendevano dichiarando inammissibili i ricorsi (Cass. sez. 6 sent. in data 22.11.2012).

Deve affermarsi la ritualità del corso processuale così delineato.
Il GUP era il Giudice di rinvio individuato nell'ambito del Tribunale, quale Organo Giudiziario che aveva deciso l'impugnata sentenza. Avanti a tale Autorità Giudiziaria il procedimento seguiva le ordinarie regole previste in sede di udienza preliminare.
La modifica dell'imputazione, resa necessaria dalla pronunzia della Suprema Corte che aveva annullato la sentenza del GUP, era predisposta e regolarmente contestata dalla Pubblica Accusa.
In relazione ad essa il GUP rilevava trattarsi di reato di competenza monocratica per il quale non era prevista l'udienza preliminare, incanalando il procedimento nel corretto sbocco processuale laddove occorreva che fosse l'Ufficio del P.M. ad emettere il decreto di citazione a giudizio. Secondo la Suprema Corte "da un lato, il GUP ha esercitato un potere di regressione che l'ordinamento gli attribuisce, quello di cui all'art. 33 sexies c.p.p. (Sez. 6, sent. 41037/2009; sez. 4, sent. 7295/2004; Sez. 5, sent. 40489/2002); dall'altro la regressione del procedimento (strutturalmente fisiologica in relazione all'esercizio di quel

EM

potere astrattamente esercitabile) non ha determinato alcuna stasi, posto che la citazione diretta costituisce fisiologico seguito proprio per le imputazioni come modificate dal pubblico ministero (sicché con l'emissione del relativo decreto la parte pubblica non compie alcun atto nullo o comunque pregiudizievole per i diritti di difesa degli imputati)".
Risulta escluso, in base alla decisione della Suprema Corte sopra citata, che il provvedimento di trasmissione degli atti al P.M. fosse abnorme.
Inoltre, sempre nella valutazione della Corte con l'indicata decisione, non vi era neppure violazione dell'art. 627 c.p.p. quale fonte della dedotta abnormità. Nella valutazione dei Giudici di legittimità "La sentenza di annullamento...ha affrontato il tema del potere del giudice dell'udienza preliminare di riqualificare il fatto imputato, affermandolo sussistente "in quanto l'esatta attribuzione del nomen iuris è connaturale all'esercizio della giurisdizione". Non ha tuttavia in alcun modo argomentato oltre, in particolare in termni tali da far ritenere incardinata una sorta di competenza funzionale indisponibile del GUP, quali che fossero l'iniziativa e l'esito dell'eventuale riqualificazione (del resto, tale competenza – in realtà regola interna di ripartizione degli affari tra giudici monocratici e collegiali – non può che sussistere in relazione a titoli di reato che la prevedano, specialmente dopo la modifica dell'art. 33 sexies c.p.p., apportata dall'art. 47 legge 479 del 1999, che ha escluso la possibilità per il GUP di emettere direttamente il decreto di citazione a giudizio davanti al tribunale in composizione monocratica".
Né può accogliersi l'eccezione di parte che vorrebbe nullo, per violazione dei diritti difensivi, il provvedimento di restituzione degli atti al P.M..
La modifica dell'imputazione era imposta dall'osservanza delle direttive impartite dalla Suprema Corte che, restituendo gli atti, aveva sviscerato la materia e il caso concreto individuando le norme di riferimento con riguardo alle imputazioni nelle quali il P.M. aveva trasfuso il *thema decidendum.*
Perciò non vi era neppure la necessità di rinnovare l'avviso di conclusione delle indagini preliminari in assenza di un contenuto effettivamente innovativo laddove gli imputati erano stati posti a conoscenza della contestazione e posti in grado di difendersi.
In altri termini l'Ufficio del P.M., a seguito del rinvio disposto dalla Suprema Corte, si limitava a redigere il compiuto capo d'imputazione, sulla scorta delle disposizioni normative individuate dalla Corte di Cassazione in cui erano inquadrabili i comportamenti soggettivi già esaminati, senza introdurre modifiche significative, tali da pregiudicare i diritti difensivi anzi ampiamente valorizzati nel corso del giudizio, celebrato nelle forme ordinarie, nel quale potevano validamente espletarsi le facoltà defensionali.

Passando alle questioni di merito, per migliore comprensione della vicenda occorre richiamare la sentenza di primo grado nella parte in cui si era occupata dell'assetto societario sia prima che dopo la ristrutturazione societaria del Gruppo Dolce & Gabbana.
Al riguardo il Tribunale aveva evidenziato i documenti d'interesse, dando atto dei rilievi fiscali concernenti il caso concreto sottoposto a giudizio:
pvc del 5.9.2007 Nucleo Polizia Tributaria di Milano nei confronti di GADO S.a.rl. con sede in Lussemburgo 5 rue Guillame Kroll L-1882 (poi trasferita in Italia via Goldoni nr 10);

verbale delle operazioni compiute l'1.7.2008 in Milano via Crocefisso nr 8 con riferimento all' accesso in data 29.5.2008 presso la sede di GADO S.r.l. con richiesta di chiarimenti ed allegati contenenti le delucidazioni fornite dalle parti, utilizzati dal primo Giudice solo in relazione alla parte documentale prodotta;
pvc del 24.4.2009 nei confronti di Dolce Domenico e pvc in pari data nei confronti di Gabbana Stefano Silvio e nota GdF 20.4.2009 in risposta alle osservazioni delle parti;
avvisi di accertamento dell'Agenzia delle Entrate Milano3 nei confronti di GADO S.r.l via Goldoni nr 10 , Milano prot nr 2008/ 63877 del 27.6.2008 relativa ad IRES 2004 e prot nr 2008/63978 del 26.6.2008 e del 27.6.2008 relativa ad IRES 2005; prot nr 2008/ 63798 del 27.6.2008 relativa alle sanzioni;
avvisi di accertamento sempre nei confronti di GADO S.r.l. nr RIR06BB00863/2007 per IVA 2004 e RIR06BB00865/ 2007 per IVA 2005 e relative sanzioni ;
avvisi di accertamento AG delle Entrate Milano 1 nr RIP018A00700/2010 RIP018A00699/2010 per IRPEF anno 2004 rispettivamente nei confronti di Gabbana Stefano Silvio e Dolce Domenico nonché avvisi di accertamento per le relative sanzioni.

I testi M.llo Fusco Antonio e M.llo Roberto D'Oria (ud. 30.1.2013), in servizio presso il nucleo di Polizia Tributaria di Milano, avevano riferito in merito alla verifica fiscale svoltasi nel marzo 2007 nei confronti della Dolce e Gabbana S.r.l.
Gli accessi erano avvenuti contestualmente sia presso la sede di via Goldoni 10 a Milano, sia presso la sede amministrativa di Legnano. Gli interlocutori erano stati la dott.ssa Ruella Cristiana, il dott. Patelli Luciano ed il dott. Minoni Giuseppe.
Lo schema relativo alla struttura societaria, costituente l'allegato al pvc del 5.9.2007 foglio 13.14 nei confronti della Dolce & Gabbana s.rl. (riportato anche nel p.v.c 24.4.2009 elevato nei confronti dei due stilisti Dolce Domenico e Gabbana Stefano Silvio), rappresentava il dato storico, attinente alla costituzione delle società, alla ripartizione delle quote, all'oggetto sociale ed ai contratti di licenza, non controverso fra le parti e comunque documentato dagli allegati ai pvc prodotti.

Struttura del gruppo ante -ristrutturazione
Fino al mese di marzo 2004 Dolce Domenico e Gabbana Stefano Silvio erano titolari dei marchi al 50 % ciascuno e possedevano la totalità delle quote, sempre nella misura del 50%, della D & G S.r.l con sede in Milano via Santa Cecilia nr 7, *holding* che controllava l'intero gruppo Dolce & Gabbana .
Infatti la D&G s.rl. deteneva, a sua volta, il controllo diretto (90%) della Dolce & Gabbana S.r.l. sempre con sede in Milano, via Santa Cecilia nr 7 (il restante 10 % era detenuto dalla famiglia Dolce ed in particolare il 3 % da Dolce Alfonso, il 3% da Dolce Dorotea, il 2% da Dolce Domenico, il 2% da Spagnuolo Rosaria) e, attraverso quest'ultima, il controllo (51%) della Dolce & Gabbana Industria s.p.a con sede in Legnano (MI) via XX settembre (il residuo 49% era detenuto da Dolce Alfonso per il 17,2 %, da Dolce Dorotea per il 9,7 %, da Dolce Domenico per il 14,8 %, da Spagnuolo Rosaria per il 7,3 %).
Nell' ambito di tale assetto gli stilisti, proprietari dei marchi, li avevano concessi in licenza alla Dolce & Gabbana S.r.l ed alla Dolce & Gabbana Industria S.p.a che corrispondevano loro le relative royalties.

EM

Raffrontando le due organizzazioni, succedutesi nel tempo, la prima struttura del Gruppo era costituita al vertice dai due soci persone fisiche che possedevano:

Stefano Gabbana – Domenico Dolce

50% (titolari dei marchi) 50%

↓

D&G S.r.l (holding)
90% + il restante 10% era detenuto da famiglia Dolce

|

Dolce & Gabbana S.r.l. → royalties
51% (il restante 49% era detenuto da famiglia Dolce)

↓

Dolce & Gabbana Industria S.p.a

Come riferito dai militari operanti (M.llo Fusco, M.llo D'Oria e T. Col. Cardone), la composizione del gruppo corrispondeva alla realtà economica in quanto ad ogni soggetto giuridico erano attribuite specifiche funzioni operative. Le royalties prodotte dalle società licenziatarie e sublicenziatarie (Dolce & Gabbana S.r.l. - Dolce & Gabbana Industria) erano percepite dai due stilisti e andavano a comporre la base imponibile del rispettivo reddito quali persone fisiche .
Nel mese di marzo 2004 veniva realizzata l'operazione di ristrutturazione societaria con la creazione di due sub-holding lussemburghesi.
In particolare il 4.3.2004 venivano costituite in Lussemburgo la Dolce & Gabbana Luxemburg S.a.r.l (controllata al 90% dalla holding italiana D&G s.rl.) e la GADO S.ar.l. con sede in rue Guillame Kroll nr 5. Contestualmente veniva nominato il CdA della GADO formato da Dolce Alfonso, Dolce Dorotea e Ruella Cristiana, durato in carica fino al marzo 2007.
Il capitale sociale, pari ad € 12.500,00, era rappresentato da 500 quote di € 25,00 ciascuna, interamente detenute dalla Dolce & Gabbana Luxemburg S.a.r.l che, nell'atto costitutivo di GADO S.a.rl., era rappresentata da Dolce Alfonso.
In data 29.3.2004 la GADO S.a.r.l. acquistava - al prezzo di € 360.000.000,00 - dagli allora titolari Dolce Domenico e Gabbana Stefano Silvio alcuni marchi di proprietà di questi ultimi, tra i quali i più diffusi "Dolce & Gabbana" e "D&G Dolce & Gabbana".

Successivamente, con specifico contratto di licenza siglato il 31.7.2004 la GADO Sa.r.l. concedeva alla Dolce & Gabbana S.r.l. in esclusiva, a fronte del pagamento di royalties, il cui importo era determinato nell'atto stesso di licenza, il diritto di sfruttamento dei marchi con facoltà di concedere anche sub -licenza ad altri soggetti alle condizioni previste.
In seguito a tale operazione il ruolo delle società veniva radicalmente mutato come da struttura di seguito evidenziata:

Stefano Gabbana 50% — Domenico Dolce 50%
(titolari dei marchi)
↓
D&G S.r.l (holding)
80% (il restante 20% fam. Dolce)
↓
Dolce &Gabbana Luxemburg s.a.r.l 100% → GADO S.a.r.l. (titolare dei marchi)
100%
↓
Dolce & Gabbana S.r.l. (sub holding / licenziataria esclusiva dei marchi)
100%
↓
Dolce & Gabbana Industria S.p.a –unita' produttiva
royalties

Come evidenziato dai testi indicati, la ripartizione delle quote della holding tra i due stilisti (81,78%) e la famiglia Dolce (18,2%) avveniva riattribuendo le quote spettanti. Se in origine i due stilisti controllavano per intero la holding D&G S.r.l la quale, a sua volta, deteneva il controllo del 90% della Dolce & Gabbana S.rl., nel nuovo assetto societario la D& G S.rl. possedeva l' 80% della Dolce & Gabbana Luxemburg S.rl. che controllava il 100% della GADO e la stessa Dolce & Gabbana S.r.l, pur notandosi una più significativa partecipazione della famiglia Dolce.

Il progetto di ristrutturazione risultava prospettato in un documento inviato alla società in data 21.1.2004 dal dott. Patelli Luciano (commercialista presso lo studio Pirola Pennuto Zei ed associati di Milano) ed indirizzato alla dott.ssa Ruella Cristiana, Direttore Generale della Dolce e Gabbana S.rl. e membro del CdA oltre che amministratore delegato di altre aziende del gruppo da circa dieci anni, come riferito dall'imputata (ud 20.2.2013). L'incarico ricevuto, secondo le concordi dichiarazioni delle parti, risaliva ai primi mesi del 2003 (v. anche proposta di servizi del 30.7.2003, indirizzata alla Ruella, che sostituiva la precedente del maggio 2003).

In particolare Ruella Cristiana (ud. 10.4.2013) affermava di essersi rivolta al consulente, per conto dei due stilisti, in relazione all'esigenza di riposizionare i marchi, prima facenti capo alle persone fisiche, poi collocati nel nuovo assetto societario, decisione assunta insieme agli stilisti.
Per portare a termine l'operazione la Dolce & Gabbana S.r.l. aveva interpellato consulenti incaricati di occuparsene, in particolare il dott. Patelli Luciano per gli aspetti societari e fiscali e la società PriceWaterHouse Cooper (PWHC) relativamente alla valutazione dei marchi.
Nell'annual-review della società per l' anno 2004-2005 (prodotto insieme all'annualità 2003 e successive) si leggeva che, per adeguare la struttura alle esigenze strategiche operative in virtù della crescita registrata e degli ulteriori sviluppi perseguiti, era stata creata la Dolce & Gabbana Luxemburg cui facevano capo la GADO S.a.r.l., titolare dei due marchi e la Dolce & Gabbana S.r.l., che integrava le strutture produttive e distributive del gruppo.
A quanto riferito dalla Ruella, il Lussemburgo era una piazza più appetibile per i finanziatori e confacente alla prospettiva della quotazione in borsa; inoltre la nuova struttura societaria avrebbe consentito un consistente risparmio fiscale, come segnalato dal dott. Patelli. La Ruella si era quindi rivolta al dott. Patelli che aveva accettato l'incarico e proposto il futuro assetto societario, poi realizzato.
A tal fine era stato conferito alla società PWHC il compito di valutare i marchi, mettendo in comunicazione il dott. Tanzi, socio di PWHC, con il dott. Minoni Giuseppe, direttore dell'area 'amministrazione e finanza' della Dolce & Gabbana S.r.l. per fornire tutta la documentazione necessaria (bilanci , fatturati, business plain etc).
Il valore del marchio, a quanto riferito, era stato discusso con i sig.ri Dolce e Gabbana; il dott. Patelli aveva confermato la possibilità di determinare il prezzo secondo i principi validi per ogni operazione di libero mercato. Il gruppo aveva richiesto una perizia per una più trasparente valutazione degli indici considerati.
Nel corso delle riunioni, finalizzate alla valutazione, non era stato trattato in modo specifico l'aspetto della società che avrebbe acquistato i marchi.
Nel novembre 2003, nel corso di un incontro al quale avevano partecipato anche il dott. Patelli ed il dott. Tanzi di PWHC, il fiscalista aveva spiegato il progetto da realizzare specificando che sarebbe stata costituita una società lussemburghese destinata a divenire titolare dei marchi.
Il dott. Patelli Luciano confermava che l'incarico a lui conferito era quello di individuare la società, appartenente al Gruppo Dolce & Gabbana, adatta ad acquisire i marchi secondo le motivazioni esposte dai dirigenti del Gruppo e le esigenze rappresentate, per quanto a sua conoscenza, dai due stilisti.
Le ragioni dell'assetto societario gli erano state spiegate dalla Ruella in un incontro del maggio 2003.
La situazione di debolezza, segnalata in particolare dal sistema bancario, era stata individuata nella titolarità dei marchi in capo agli stilisti, con le ripercussioni economiche legate agli eventuali dissidi fra i due; a ciò si accompagnava l'esigenza del gruppo di ampliare la propria posizione sul mercato estero, ridefinendo la partecipazione della famiglia Dolce.

EM

Infatti la Dolce & Gabbana Industria S.p.a. (società produttrice e manifatturiera) era inizialmente di proprietà dei genitori e dei fratelli di Dolce Domenico oltre che dello stesso. La Dolce & Gabbana Industria era già confluita al 51% nella Dolce & Gabbana S.r.l..
L'evoluzione doveva continuare per acquisire la totalità della Dolce & Gabbana Industria con i soci della famiglia Dolce in buona posizione per il controllo del Gruppo.
Come riferito dal dott. Patelli, egli aveva partecipato ad una riunione con la dott.ssa Ruella ed il dott. Tanzi; in quella sede la dott.ssa Ruella lo aveva informato dell'incarico conferito alla PWHC. Il 20.7.2003 egli aveva formulato una proposta di servizi; nel novembre 2003 vi era stato un successivo incontro nel corso del quale gli era stato chiesto, alla presenza dei professionisti della PWHC, di illustrare il suo progetto.
In quella sede il dott. Patelli aveva esplicitato l'ipotesi della costituzione di due società in Lussemburgo. L'autorità fiscale lussemburghese era disponibile ad applicare un'aliquota del 4% sul reddito prodotto, costituto dalle royalties al netto dei costi relativi alla gestione. Alla riunione era presente anche la dott.ssa Ruella.
Pertanto in data 21.1.2004 aveva riassunto in un progetto le proposte discusse (cfr progetto allegato al verbale ud 20.2.2013).
Il dott. Minoni Giuseppe (Direttore finanziario del gruppo dal 2002 e coordinatore dell'area amministrazione-finanza di tutte le consociate) confermava di avere condiviso le fasi che avevano portato alla costituzione della GADO, fornendo la documentazione richiesta da PWHC per la valutazione del marchio. Vi erano state riunioni con il dott. Vannucchi ed il dott. Tanzi di PWHC, relative alla ristrutturazione.
Il progetto proposto dal dott. Patelli corrispondeva effettivamente alla struttura delle società poi attuata, come da schema riportato dalla G.d.F..
Nel corso della verifica fiscale condotta dai militari della G.d.F. Nucleo Polizia Tributaria di Milano (p.v.c. 5.9.2007) nei confronti di GADO s.rl. venivano evidenziati numerosi profili di anomalia di tale operazione che avevano portato ad approfondire le reali motivazioni economiche del riassetto societario.
I testi M.llo D'Oria e M.llo Fusco riferivano in merito agli accertamenti svolti sulla società GADO S.a.r.l. di diritto Lussemburghese.
I testi Ten. Col. Polito Giovanni e Cardone Danilo Massimo riferivano sugli accertamenti svolti e sulle contestazioni elevate nei confronti delle persone fisiche Gabbana Stefano Silvio e Dolce Domenico nella verifica effettuata nei confronti dei due stilisti (cfr pvc 24.4.2009 e 29.4.2009).
Come evidenziato dai testi, la GADO S.a.r.l., riconducibile sempre ai due stilisti come da schema evidenziato, era diventata a seguito della ristrutturazione l'unica titolare dei marchi e perciò percepiva le 'royalties' da parte delle società licenziatarie.
Le 'royalties' erano da determinarsi, nelle previsioni contrattuali, percentualmente sul fatturato nella misura compresa tra il 3% e l'8% a seconda delle linee di prodotto . Nel contratto di licenza era previsto anche un importo minimo garantito pari ad € 27.000.000 annui.
In tal modo si otteneva il vantaggio di assoggettare il reddito derivante dalle royalties all'aliquota prevista per le società in Italia (37,25% per l'anno 2004), nettamente inferiore rispetto a quella che sarebbe altrimenti gravata sui redditi, costituiti sempre dalle 'royalties', se percepiti dalle persone fisiche (45% nell'anno 2004). Inoltre, trasformando le royalties in dividendi, si poteva spostare nel tempo la percezione del reddito, legato alla

EM

distribuzione dei dividendi, andando ad influire sulla tassazione dei proventi assoggettati ad imposizione.

I testi D'Oria e Fusco illustravano poi gli elementi che avevano portato a qualificare la GADO S.a.rl come una società 'estorovestita' in quanto direttamente operante e gestita in Italia. Sul punto gli operanti richiamavano i contratti riferibili a GADO e una serie di mail (prodotte quali allegato al pvc 5.9.2007) a riprova che la effettiva sede di direzione ed organizzazione si trovava in Italia, sia perché il domicilio in Lussemburgo era solo formale, sia in quanto in Italia era localizzato l'oggetto principale dell'attività d'impresa e la relativa gestione.
Al riguardo i testi richiamavano il contratto di cessione dei marchi, trasferiti per la somma di € 360.000.000,00. (v. contratto di cessione allegato al p.v c).
Il prezzo era stato stabilito dal gruppo sulla base della valutazione affidata alla società di consulenza PWHC che aveva stimato i marchi, oggetto della futura cessione, circa 355.000.000,00 euro.
Il contratto prevedeva anche che il pagamento della somma dovuta, quale corrispettivo, fosse suddiviso in 2 rate annuali per sette anni e calcolato sulla base delle previsione del reddito annuo che la società avrebbe percepito per le royalties pagate dalle licenziatarie.
Secondo la ricostruzione della Guardia di Finanza, il valore dei marchi risulterebbe superiore a quello indicato nella consulenza PWHC almeno sotto il profilo dell'aliquota fiscale applicata: infatti la consulenza aveva indicato il valore del marchio al netto delle imposte (IRES ed IRAP) da pagare in Italia, considerando la percentuale del 37,35% e non quella del 4% (lordo) applicata in base agli accordi con l'Autorità lussemburghese.

Venendo quindi ad analizzare il concetto di esterovestizione, quale delineato dalla giurisprudenza di legittimità, si rileva innanzitutto che, valutando la specifica condotta oggetto del procedimento, la Corte di Cassazione riteneva, in linea di principio, configurabili l'art 4 e l'art. 5 d. lgs. 74/ 2000 (sent. 22.11.2011).
Secondo la valutazione fatta propria dalla Corte, la condotta attribuita agli imputati '*costituisce un fenomeno noto come ' esterovestizione' che trova specifico riconoscimento nella legislazione di settore.*'
La eventuale riqualificazione in Italia della residenza fiscale di società ed enti esteri è prevista dal comma 3 dell'art 73 del DPR 22 dicembre 1986 nr 917 testo unico delle imposte sui redditi il cui disposto era richiamato dalla Suprema Corte: " 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, nell'insegnamento della Corte di Cassazione, guarda dunque, oltre a dati formali, quali appunto la sede legale e 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 e dallo statuto.

EM

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. 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 all'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.
La Suprema Corte accennava anche alla legislazione successiva, introdotta dopo le condotte in contestazione, ad integrazione dei criteri sostanziali di collegamento delle società costituite all'estero alla residenza fiscale in Italia. Le nuove disposizioni stabilivano espressamente (comma 5 bis dello stesso T.U.I.R., aggiunto dall'art. 35 comma 13 D.L. 4.7.2006 n. 223 conv. con modif. dalla L. 4.8.2006 n. 248), una presunzione relativa, che determinava l'inversione dell'onere della prova a carico delle società estere le quali 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 enucleava l'oggetto della disciplina così predisposta, concernente "misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale".

La Suprema Corte riepilogava altresì sinteticamente l'evoluzione giurisprudenziale che aveva individuato i confini di rilevanza in sede civile, tributaria e penale del divieto di "abuso del diritto" e delle condotte c.d di "elusione".
E' pacifico che la condotta di evasione è riconducibile a qualsiasi fatto commissivo od omissivo del soggetto passivo dell'imposizione che, avendo posto in essere il presupposto del tributo si sottrae, in tutto o in parte, ai connessi obblighi previsti per legge.
L'evasione postula una violazione diretta dell'onere fiscale in quanto il contribuente non cerca di intervenire sul fatto imponibile, che già esiste nella sua integrità, bensì tenta di sottrarsi illegalmente all'adempimento degli obblighi formali e sostanziali che la legge riconnette alla realizzazione di una determinata fattispecie.
L'elusione, lo si rammenta per completezza ma non è questo il campo d'applicazione specifico dell'art. 5 d. lgs. 74/2000, può richiamare qualsiasi comportamento inteso ad utilizzare strumentalmente un modello contrattuale o le carenze dell'ordinamento allo scopo di evitare il perfezionamento del presupposto impositivo e quindi l'insorgenza della obbligazione tributaria, della fattispecie legale imponibile. Tuttavia la legislazione tributaria ha sempre inteso contrastare i fenomeni elusivi soprattutto quando si tratti di condotte che di fatto si risolvono in una concreta sottrazione dell'imponibile, ottenendo cioè il medesimo obiettivo dell'evasione.

Come la Suprema Corte evidenziava, tuttavia, diversi sono i mezzi di contrasto di tali condotte in sede civile, tributaria e penale .
La prima norma antielusiva rinvenibile nell'ordinamento è considerata quella dell'art 10 L 29.12.1990 nr 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 faceva seguito l'attuale art 37 bis del D.P.R. 29.9.1973 n. 600, introdotto dall'art 7 d. lgs. 8.10.1997 n. 358, intitolato "disposizioni antielusive", prevedendo che: "1) Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti ed 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 ed 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".
Ancora la Suprema Corte richiamava la giurisprudenza di legittimità italiana in sede civile (cfr Corte di Cass. Sez V civ nn. 20398 e 22932/2005 in tema di '*dividend washing*' e '*dividend stripping*') relativa ad operazioni intraprese al solo scopo di procurarsi un vantaggio fiscale nell'ambito civilistico del difetto di causa che dava luogo alla nullità dei contratti relativi a tali operazioni ai sensi degli artt. 1325 e 1428 c.c. (cfr anche sent . Cass. 29.9.2006 nn. 21221 e 8772 del 4.4.2008).
La sentenza che costituisce un punto di passaggio noto in questa elaborazione è la sentenza c.d. Halifax (CGUE 21.2.2006 C-255/02) ma ve ne sono anche altre, richiamate dal Giudice di prime cure (cfr causa C 223/2003 University of Huddersfield Higher Education Corporation vs Commissioners of Customes and Excies , Causa C-419/2002 Buopa Hspitals) , in materia IVA .
Inoltre la Corte di Cassazione (sent SU nr 30055, 30056 e 30057 del 23.12.2008) riconosceva insito nell'ordinamento un 'principio generale antielusivo' in virtù del quale il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale.
La successiva giurisprudenza della sez. Tributaria della Corte di Cassazione precisava 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 21.1.2001). Sul punto si segnala anche Corte Cass. 1465/ 2009 e successiva Corte Cass. 12249/2010 ove, ribadendo gli stessi principi, la Suprema Corte evidenziava come l'Amministrazione deve allegare i fatti e gli elementi costitutivi della pretesa tributaria e le circostanze a dimostrazione della natura elusiva delle operazioni poste in essere dal contribuente e quest'ultimo ha l'onere di giustificare le motivazioni di carattere economico concrete

effettive ed essenziali poste a fondamento delle scelte operate nell'esercizio dell'attività di impresa.
Tale giurisprudenza si pone, come si legge nella sentenza di rinvio, in linea con quella dell'Unione Europea per cui 'l'abuso del diritto' è vietato: l'applicazione delle norme di 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' (cfr Corte di Giustizia UE 10.11.2011 causa C-126 /10 Foggi ed altre per le quali si richiama la prodotta sentenza).

In campo penale il tema dell'abuso del diritto e dell' elusione assume ulteriori aspetti problematici che la Suprema Corte evidenziava nella sentenza 22.11.2011.
Nell'ambito del diritto penale domina il principio della riserva di legge che trova la sua specificazione nella tassatività e determinatezza della fattispecie insieme al divieto di analogia in 'malam partem'.
Già la Corte di Giustizia, nella richiamata sentenza Halifax, precisava che "la constatazione dell'esistenza di un comportamento abusivo non deve condurre ad una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco, bensì semplicemente ad un obbligo di rimborso di parte o di tutte le indebite detrazioni IVA'.
La Corte di Cassazione (Cass. Sez. 3 26.11.2008 nr 14486) affermava che, in tema di reati finanziari e tributari, la figura del c.d 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 automatico in sede penale perché implica una presunzione incompatibile con l'accertamento penale.
Lo strumento dell'abuso del diritto, infatti, si fonda spesso su un meccanismo presuntivo che consente all'amministrazione finanziaria di disconoscere operazioni in cui la forma giuridica non corrisponde ad un'effettiva realtà economica, ponendo la prova di tale realtà a carico del contribuente.
Inoltre anche la giurisprudenza di legittimità richiamata precisava che è necessario porre precisi limiti all'operatività dello strumento dell'abuso del diritto avvertendosi che, quando un'operazione può avere anche una diversa giustificazione economica, il principio non opera in quanto altrimenti verrebbe attribuito al giudice nazionale un eccessivo potere discrezionale che consisterebbe in un inammissibile sindacato sul libero esercizio dell'impresa a sua volta costituzionalmente tutelato dall'art 42 Cost..
Tale problematico inquadramento è espressamente riconosciuto dalla Suprema Corte (v. a pag 52 della sentenza di rinvio del 22.11.2011) che ha inteso appunto indicare i limiti entro i quali la condotta 'elusiva' può ritenersi penalmente rilevante.
Sono richiamate le pronunce contrarie alla rilevanza penale dei comportamenti elusivi, secondo le quali la "violazione di norme antielusive in linea di principio non comporta conseguenze di ordine penale" (cfr Cass. sez. 5 n. 23730 del 18.5.2006).
Sono evidenziati i richiami della Corte di Giustizia (Causa 9.3.99-C212/97 Centros Ltd contro Erhvervs-og Selskabsstyrelsen) laddove precisava che la scelta della sede di una società in uno Stato membro - soltanto per usufruire di una disciplina normativa più

RM

favorevole - non costituisce esercizio abusivo del diritto di stabilimento di cui agli artt 43 e ss del Trattato CEE. Si tratta della stessa sentenza (sez. 3 n. 14486 del 26.11.2008) dalla quale è stato tratto un principio attinente alla esclusione del valore probatorio delle presunzioni tributarie.
In senso favorevole alla configurabilità di un illecito penale si sono espresse altre pronunzie (cfr sez. 3 n. 2673 del 18.3.2011 per la quale il reato di cui all'art 4 d. lgs. 74/2000 è configurabile in presenza di una condotta elusiva rientrante tra quelle previste dall'art 37 bis D.P.R. 29.9.1973 n. 600 quando tale condotta, risolvendosi in atti e negozi non opponibili all'Amministrazione Finanziaria, comporti una dichiarazione infedele per la mancata esposizione di elementi attivi nel loro effettivo ammontare; sez. 3 n. 2974 del 26.5.2010 la quale osserva che l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale Iva da parte di una società avente sede fiscale all'estero sussiste se questa ha una stabile organizzazione in Italia, ipotesi configurabile 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, decisione riferibile alla contestazione di cui all'art. 5 d. lgs. 74/2000.
Dalla giurisprudenza citata poteva desumersi, nella valutazione della Suprema Corte la quale restituiva gli atti per il giudizio di rinvio, che i reati ipotizzabili con riferimento a condotte elusive sono quelli previsti dall'art. 4 d. lgs. 74/2000 (dichiarazione infedele) e dall'art. 5 d. lgs. 74/2000 (omessa dichiarazione) di cui è chiamato a rispondere colui che rivestiva all'interno della società esterovestita 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.*
Inoltre la Corte di Cassazione osservava, nella medesima decisione, che il sistema tributario prevede istanze di interpello preventivo: l'interpello ordinario contemplato dall'art 11 L 27.7.2000 n. 212, che si riferisce ad "obiettive condizioni di incertezza sulla corretta applicazione di una norma" peraltro con riferimento a "casi concreti e personali", l'interpello antielusivo di cui all'art 21 L 30.12.1991 n. 413, l'interpello disapplicativo di cui all'art 37 bis c. 8 D.P.R. 600 del 1973, quello relativo alle società controllate estere di cui all'art. 167 del Tuir, quello di 'ruling internazionale' (art 8 del D.L. n. 269 del 2003).
Come la Suprema Corte rilevava, in tale contesto assumeva particolare rilevanza l'art. 16 d. lgs. 74/2000 (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'art 21 commi 9 e 10 della L 30.12.1991 n. 413, si è uniformato ai pareri del Ministero delle Finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previste dalle medesime disposizioni ovvero ha compiuto le operazioni esposte nella istanza sulla quale si è formato il silenzio--assenso. Nonostante la relazione al decreto legislativo precisi che tale disposizione non può essere intesa come "diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie *lato sensu* elusive" non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo, è evidente che la lettera stessa della disposizione induca 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) ed, in particolare, subito dopo l'art 15 che concerne le "violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie".
Pertanto la Suprema Corte affermava 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 tenuto conto che il sistema tributario assume carattere precettivo nelle specifiche disposizioni antielusive".
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.*
La Corte di Cassazione non riteneva invece pertinente il richiamo alla 'libertà di stabilimento ' delle sedi della società (indicato dalle difese ed anche nella sentenza del GUP), riconosciuta in ambito comunitario dalla Corte di Giustizia UE. Le sentenze citate riguardano il diverso caso di trattamenti fiscali discriminatori. La sentenza "Centros" risulterebbe anzi particolarmente significativa perché concerne la fattispecie di 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 indicata, 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 altro Stato membro nella quale essa ha la sede non esclude che questo primo Stato possa adottare tutte le misure idonee a prevenire e sanzionare frodi, sia nei confronti della 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 della società, eludere le loro obbligazioni nei confronti di creditori privati o pubblici stabiliti nel territorio dello Stato membro interessato". Inoltre la stessa sentenza "Centros" richiama, sul punto, anche la giurisprudenza precedente della stessa Corte, laddove affermava che "uno stato membro ha il diritto di adottare misure rivolte ad impedire che, grazie alle possibilità offerte dal Trattato, taluni dei suoi cittadini tentino di sottrarsi all'impero delle leggi nazionali", onde gli interessati non possano avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario.

Così pronunziandosi in sede di rinvio sul caso concreto, la Corte non interveniva certamente nel merito, ma riteneva comunque sussumibili nelle fattispecie indicate i fatti ipotizzati dal P.M. (art. 4 e art. 5 d. lgs. 74/2000), demandando, com'è ovvio, al Giudice competente ogni valutazione in ordine all'effettiva corrispondenza della fattispecie concreta a quella delineata dal P.M. in imputazione, sia per quanto attiene alla valutazione se la società fosse da considerarsi ai fini fiscali residente in Italia o all' estero, sia per quanto concerne la valutazione del marchio, oltre che per l'aspetto delle singole responsabilità, valutazione da effettuarsi a prescindere da qualsiasi presunzione, utilizzabile solo in sede tributaria.

Deve a questo punto precisarsi che non riguardano questo giudizio le questioni pertinenti all'ipotesi di reato di cui all'art. 4 d. lgs. 74/2000, in origine ascritta a Gabbana Stefano Silvio e Dolce Domenico per l'anno 2004 in relazione all'indicazione, nella dichiarazione annuale dei redditi delle persone fisiche, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, in particolare omettendo di dichiarare la maggior plusvalenza derivante dal trasferimento dei marchi "Dolce & Gabbana" e "D & G Dolce e Gabbana".
Per tale fatto già il Tribunale aveva, in applicazione dei principi di diritto indicati dalla Corte di Cassazione, concluso che gli elementi raccolti, pur evidenziando le palesi anomalie emergenti dalla operazione di c.d. cessione dei marchi, non consentivano di qualificare tali condotte come violazione dell'art. 4 d. lgs. 74/2000 in quanto non figurava violata una specifica norma antielusiva.
Resta da esaminare la fattispecie di cui all'art. 5 d. lgs. 74/2000, invece ritenuta sussistente dal Tribunale con l'impugnata sentenza

ESTEROVESTIZIONE DI GADO S.A.R.L.
Il concetto di esterovestizione individua dunque quelle società che, pur avendo formalmente sede legale all'estero, hanno in realtà la loro collocazione effettiva in Italia.
L'art. 73 co. 1 DPR 917/1986 (TUIR) stabilisce, quale criterio principale, che devono essere assoggettati all'imposta sul reddito delle società – per l'intero reddito da esse prodotto (anche all'estero) – quegli enti commerciali che hanno una residenza fiscale in Italia. Il 3° comma della medesima disposizione prevede che si considerano fiscalmente in Italia le società e gli enti che, 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 facendo riferimento:

- con "sede legale" al luogo indicato dalla società nell'atto costitutivo secondo la normativa civilistica;
- con "sede amministrativa" al luogo ove si forma e da cui promana la volontà dell'organo amministrativo;
- con luogo dell' "oggetto principale" a quello in cui viene prevalentemente esercitata l'attività sociale cioè a quello in cui si concretizza l'attività economica svolta dalla società.

Si tratta di criteri alternativi, bastando che uno solo di essi si sia verificato perché la società possa essere considerata fiscalmente residente in Italia e, quindi, soggetta all'obbligo dichiarativo.
Una volta accertato che una società residente all'estero in realtà ha la sua sede amministrativa in Italia, essa sarà soggetto passivo d'imposta obbligato a tutti gli adempimenti tributari che l'ordinamento prevede per le società e gli enti residenti.
Nel caso concreto la scelta di trasferire i marchi ad una società lussemburghese era stata apparentemente giustificata da esigenze ulteriori, al di là del considerevole risparmio fiscale, spunti comunque che, in origine prospettati, non si sono realizzati.
Si è invece concretizzata la finalità di abbattere il carico fiscale, quest'ultima reale priorità perseguita come desumibile dalla documentazione che illustrava la prospettiva ipotizzata, senz'altro attenta all'aspetto del risparmio fiscale (v. progetto del dott. Patelli).
Non è quindi indispensabile accedere alle prove difensive, sollecitate ex art. 603 c.p.p., a fronte della documentazione acquisita agli atti. Si tratterebbe di delegare ai testi non

l'esposizione di circostanze di fatto ma l'espressione di valutazioni, incompatibili quindi con il ruolo del testimone.
In base ai dati istruttori la "esterovestizione" di GADO risulta pacificamente comprovata, come ben illustrato in dibattimento dai testi che si erano occupati dei rilievi fiscali, trattandosi di società allocata in Lussemburgo solo fittiziamente. Il risultato fiscale si presentava favorevole per la parte consentendo, da un lato, la tassazione delle royalties con l'applicazione in Lussemburgo dell'aliquota concordata del 4% e, dall'altro, di gestire il sacrificio fiscale, collegato alla distribuzione dei dividendi.
Tale condotta assume rilevanza penale, nel nostro caso, quale violazione dell'art 5 d. lgs. 74/2000 in relazione all'art 73 c.3 D.P.R. 22.12.1986 n. 917 poiché, nel caso concreto, portava all'evasione dell'imposta dovuta e non costituiva invece un mero abuso di uno strumento contrattuale lecito per pervenire ad una più favorevole pressione fiscale.
Le considerazioni che seguono riprendono anche i rilievi sul punto esposti dalla Corte di Cassazione che ha indicato lo specifico riconoscimento del fenomeno della "esterovestizione" nella legislazione di settore (pag 44 e ss).
Laddove, ricorrendo alle disposizioni interne degli Stati contraenti, non sia possibile attribuire in modo univoco la residenza fiscale ad una società per dirimere tali controversie, l'art 4 mod Ocse individua il criterio per stabilire la residenza ai fini fiscali nella *sede dell'amministrazione e cioè nel luogo di effettiva direzione (place of effective management)*
L'art 7 Mod OCSE stabilisce poi il principio per cui i redditi di impresa (e quelli di lavoro autonomo) sono tassabili nel paese di residenza dell'impresa, a meno che essi non siano prodotti nell'altro paese contraente attraverso 'una stabile organizzazione'.
Tali criteri per stabilire la residenza sono spesso utilizzati per alcune particolari operazioni di carattere internazionale (*transfer-pricing*) che coinvolgono due o più imprese domiciliate fiscalmente in Paesi diversi ma facenti capo al medesimo soggetto economico, poste in essere allo scopo di minimizzare il prelievo fiscale a livello di gruppo.
A tale proposito uno degli indizi di maggiore rilevanza della sussistenza sul territorio italiano della sede dell'amministrazione della società è ritenuto essere quello della residenza fiscale in Italia dei membri del consiglio di amministrazione della società, criterio sul quale è intervenuto l'art 73 c. 5 bis TUIR, stabilendo in questo caso la presunzione di residenza nel territorio dello Stato.
Quindi sostanzialmente i termini utilizzati dal mod OCSE (luogo di gestione effettiva) e quelli utilizzati dall'art 73 citato (sede dell'amministrazione o del luogo dove esercita l'attività principale per la realizzazione degli scopi primari), anche se non letteralmente sovrapponibili, tendono a ricomprendere la medesime situazioni di fatto.
Quanto evidenziato consente di sgombrare il campo dalle tesi difensive che vorrebbero ricondurre il fenomeno ad un'esplicazione del diritto di stabilimento concesso dal Trattato dell'Unione Europea. L'assunto difensivo è suggestivo ma irrilevante rispetto alla situazione oggetto di giudizio, laddove la fattispecie concreta riguardava una società allocata fittiziamente in Lussemburgo, quindi tenuta a presentare in Italia la dichiarazione ai fini IRES. Lo stesso criterio rendeva doverosa la dichiarazione annuale IVA nel momento in cui il soggetto obbligato fiscalmente, persona giuridica, eserciti un'attività di

impresa come si desume dal combinato disposto degli artt. 1, 7 e 35 D.P.R. n. 633/72 salva la disciplina diversa per rimborsi, Iva comunitaria etc..
L'art 73 c.3 TUIR è norma extrapenale integrativa del precetto che stabilisce i presupposti per ricollegare ai soggetti indicati l'obbligo di presentare la dichiarazione. La violazione di tale obbligo pertanto, a prescindere dalle modalità della condotta, costituisce violazione del precetto penalmente sanzionato dall'art. 5 d. lgs. 74/2000.
Come la parte civile ha correttamente segnalato, la questione affrontata riguarda in questo caso l'evasione e non l'elusione dell'imposta dovuta.

Nel caso di specie risulta provato che la sede dell'amministrazione, il nucleo direzionale e comunque il luogo ove veniva esercitata l'attività principale per la realizzazione degli scopi primari di GADO andava sempre individuato in Italia e precisamente nel luogo nel quale era gestita la Dolce & Gabbana S.r.l..
In primo luogo occorre richiamare le caratteristiche dell'assetto societario in seguito alla ristrutturazione già delineata.
La società era stata costituita il 4.3.2004 dall'unico socio Dolce & Gabbana Luxemburg S.a.r.l. in persona di Dolce Alfonso.
La GADO S.a.rl. era detenuta al 100% dalla GADO Luxemburg S.rl, a sua volta controllata dalla holding italiana D & G.S.rl.
Lo statuto (prodotto all'udienza del 12.6.2013 e non tradotto), richiamato dai pvc, indicava, quale oggetto della società, l'acquisto di partecipazioni in altre società e in genere l'acquisto, la vendita di brevetti o marchi, licenze, marchi registrati ed ogni altro genere di diritti intellettuali nonché l' esercizio dei diritti inerenti a tali marchi ed altresì la compartecipazione nelle relative operazioni commerciali. Fra gli altri, si evidenziavano i diritti inerenti alla conservazione, all'ampliamento ed alla disposizione del marchio.
Come emerge documentalmente dallo statuto, la sede legale della società (registered-office) era indicata in 5 r. Guillame Kroll, Luxemburg, quindi nella stessa sede di Alter Domus, società che forniva i servizi per l'amministrazione di società e di fondi .
Come desumibile dai dati documentali ed orali, Alter Domus era una società di domiciliazione (cfr. copia dell'accordo di domiciliazione tra la Alter Domus e GADO in data 8.3.2004 e successive modifiche). Tale società, circostanza pacifica agli atti, si occupava della fornitura di servizi primari di natura squisitamente tecnico-pratica e/o logistica e della amministrazione e contabilità delle società clienti; quindi operava esclusivamente su delega delle società clienti.
Nell'accordo erano comprese tutte le voci attinenti al potere di firma per i pagamenti e la predisposizione dei bilanci.
Gli amministratori di GADO risultavano essere Dolce Alfonso, Dolce Dorotea e Ruella Cristiana. In merito alla costituzione della società l'imputata Ruella dichiarava di avere condotto personalmente le trattative per conto dei due stilisti, che detenevano l' 80% delle quote di GADO.
Un primo elemento significativo, a parte la sovrapponibilità dei soggetti fisici, che in sed di cessione dei marchi avevano trattato per cedenti e società cessionaria,riguardava la tenuta della contabilità
A fronte della richiesta della GdF impegnata nelle operazioni di verifica nei confronti della Dolce & Gabbana S.rl., non era stata esibita documentazione contabile della GADO, il cui

EM

unico reddito societario era costituito dalle royalties, avendo le parti asserito che la stessa si trovava presso la sede legale in Lussemburgo.
In sostanza la contabilità della GADO era asseritamente tenuta presso la Alter Domus in Lussemburgo e la GADO non disponeva di un'organizzazione autonoma preposta alla tenuta della contabilità ed alla amministrazione neppure per quanto riguardava, secondo l'assunto difensivo, la limitata attività svolta in Lussemburgo.
Altro aspetto da considerare era quello dei dipendenti. Rappresenta dato pacifico che, dalla data di costituzione o comunque di cessione dei marchi (marzo- luglio 2004) fino al febbraio 2005 (e quindi per tutto il primo anno d'imposta contestato) la società non disponeva né formalmente, né nella realtà operativa, di dipendenti in Lussemburgo, pur ricevendo le royalties dalle licenziatarie e provvedendo a pagare il prezzo della cessione ai due stilisti tramite la società di domiciliazione alla quale era stata conferita una delega per i pagamenti.
Solo nel febbraio 2005 la dott.ssa Bergomi Tiziana, dipendente di Dolce & Gabbana S.rl., era "distaccata" presso la sede legale di GADO, poi sostituita da Bertinetti Claudia, quest'ultima assunta formalmente da GADO.
Particolarmente significativa si era presentata, all'attenzione dei verificatori, la corrispondenza scambiata via e-mail, estrapolata dagli strumenti informatici in uso al Direttore Generale Ruella Cristiana. Si tratta di e-mail pervenute all'indirizzo della Ruella che concretizzano prova convincente della fittizia localizzazione della società in Lussemburgo.
Nella prospettazione della difesa l'oggetto della società sarebbe da individuare nell'attività di registrazione, tutela del marchio in relazione a condotte di contraffazione, prevenzione abusi etc. Tale attività veniva svolta prima dalla dott.ssa Bergomi e poi da Bertinetti Claudia in totale autonomia in Lussemburgo mentre l'attività di gestione, promozione, sviluppo del marchio e quella connessa alla commercializzazione era rimasta di competenza della licenziataria e sub- licenziatarie.
In realtà l'attività attribuita a GADO risultava sempre diretta e gestita dall'Italia; solo alcune circoscritte incombenze formali e burocratiche, legate al trasferimento dei marchi, erano state affidate prima alla Bergomi e poi alla Bertinetti in Lussemburgo.
La Bergomi (ud. 6.2.2013) aveva riferito di essere stata assunta il 5.11.2001 quale responsabile dell'ufficio marchi (ufficio già operante presso la Dolce e Gabbana srl) dalla dott.ssa Ruella e dal dott. Vaghi, responsabile del personale. Su richiesta della Ruella aveva dato la sua disponibilità al trasferimento in Lussemburgo ed era stata ivi distaccata dal marzo 2005 al dicembre 2006. Era rimasta, in quel periodo, comunque dipendente di Dolce e Gabbana s.r.l., da cui percepiva lo stipendio.
In particolare si occupava di effettuare i pagamenti su indicazione della dott.ssa Ruella e del dott. Minoni poiché non era autorizzata ad effettuare pagamenti per conto di GADO. La società aveva scelto come referente, in tema di proprietà intellettuale, lo studio Guzzi-Ravizza di Milano. Le fatture erano intestate alla GADO e pagate dalla GADO attraverso Alter Domus, previa verifica da parte sua.
La Bertinetti aveva riferito (ud. 6.3.2013) di essere stata assunta sostenendo l'ultimo colloquio con la Ruella.
In merito all'attività da lei svolta dal 6.10.2006 a fine novembre 2007, le sue dichiarazioni ricalcavano quanto affermato dalla Bergomi.

Ella si era occupata essenzialmente dell'attività relativa alla tutela dei marchi anti-contraffazione, prevenzione abusi, registrazione etc, proprio come aveva fatto in precedenza la Bergomi, che per un certo periodo l'aveva affiancata e con la quale si interfacciava per la gestione ordinaria.
Per quanto riguardava tutti gli aspetti decisionali di un certo rilievo, si rapportava alla Ruella che contattava telefonicamente o via e-mail.
Con il personale di Alter Domus, la società domiciliataria, aveva contatti solo per questioni di contabilità.
Il teste ing. Faraggiana Vittorio, sentito in istruttoria, (ud. 174.2013), era consulente in materia di proprietà intellettuale da svariati anni, al tempo dei fatti presso lo studio Guzzi & Ravizza; si occupava essenzialmente dell'attività di deposito-registrazione, consolidamento sviluppo e difesa del marchio, prevenzione di abusi e contraffazioni, imitazioni , concorrenza etc .
Egli aveva saputo, ad un certo punto, che la GADO aveva acquisito tutte le registrazioni esistenti e di conseguenza aveva seguito l'attività relativa alla volturazione di tali registrazioni in capo a GADO, attività complessa relativa a circa 1600 registrazioni e protrattasi per svariati mesi. Dopo la sostituzione della Bergomi aveva continuato la sua attività con la Bertinetti.
Il teste Vaghi Silvano (ud 20.2.2013) aveva riferito di essere il direttore delle Risorse Umane del Gruppo dal gennaio 1999, quindi anche con riferimento ad ulteriori società rispetto alla Dolce & Gabbana S.r.l., ed in tale veste si era occupato di GADO.
Per sostituire la Bergomi era stata selezionata la Bertinetti che veniva assunta quale dipendente di GADO. L'attività svolta dalla Bertinetti era la stessa di cui si occupava l'ufficio legale di Dolce & Gabbana srl. nella persona di tale Farina e della stessa Bergomi.
Il dott. Minoni (ud. 10.4.2013) aveva riconosciuto di avere partecipato alla discussione circa la costituzione di GADO fornendo tutti i documenti necessari per la valutazione dei marchi e rapportandosi al riguardo col dott. Patelli.
Se ne desume che l'attività svolta prima dalla Bergomi (solo a partire dal marzo 2005) e poi dalla Bertinetti (dal 6.10.2006 e quindi dopo la conclusione dell'esercizio 2005) non aveva alcuna effettiva autonomia gestionale e finanziaria. Le pratiche smaltite erano sostanzialmente di tipo amministrativo e non comportavano scelte d'indirizzo, aspetto che era gestito costantemente dall'Italia.
La stessa Bergomi aveva dato atto dell'avvio ritardato dell'attività, dovendo essere completata la volturazione dei marchi (operazione complessa perdurata per diversi mesi).
In ogni caso la Bergomi non era assunta da GADO e successivamente, ultimato l'incarico affidatole, rientrava per operare presso l'ufficio legale del Gruppo Dolce & Gabbana (creato in un secondo tempo).
Per completezza occorre dare atto che la GADO S..r.l, successivamente alla verifica fiscale, provvedeva ad effettuare i pagamenti relativi all'imposta evasa e regolarizzava la sua posizione trasferendo la residenza fiscale in Italia, ivi tassata come soggetto residente.

Quanto al periodo precedente, anche a ritenere l'oggetto sociale circoscritto alle sole pratiche volte alla volturazione delle registrazioni e corrispondenza tra le parti, la Bergomi e la Bertinetti non possedevano alcuna reale autonomia operativa poiché le decisioni più

EM

importanti erano prese dai *directors* e loro stesse erano in costante contatto con lo studio Ravizza.
Emblematiche del ruolo formale assunto dal personale preposto a GADO si presentano le e-mail acquisite agli atti (14.9.2004 da Bergomi ad Alter Domus e per conoscenza a Minoni, 27.9.2004 da Bergomi a Ruella e per conoscenza a Minoni).
In quest'ultima e-mail la Bergomi sollecitava istruzioni, avvisando che Alter Domus aveva comunicato i numeri di telefono e di fax, chiedendo:
" sono due alternative: vogliamo che prenda le chiamate ms Noella oppure le facciamo deviare ai nostri uffici?"
Il tenore letterale delle espressioni è inequivocabile e tale da disattendere le contrastanti allegazioni difensive; deve dedursene che Alter Domus rappresentava, in quel periodo, solo un recapito formale e che le direttive provenivano sempre dai dirigenti italiani.
In altra e-mail (4.1.2005 da Bergomi a Minoni e per conoscenza a Ruella) si parlava delle attrezzatture che occorrevano a GADO oppure (24.2.2005 da Bergomi a vari destinatari e colleghi) si organizzava un incontro di saluto prima di cominciare "l'avventura" in Lussemburgo), e-mail quest'ultima utile a datare l'avvio del distacco della Bergomi, ovvero (20.12.2005 da Minoni a Ruella e per conoscenza a Vaghi) si accennava alla necessità di sostituire la Bergomi con altra persona esperta in pratiche di gestione marchi.
Nella successiva e-mail (2.10.2006 da Bertinetti a Ruella) l'interessata comunicava che da quella data era operativa presso gli uffici di GADO.
Numerose erano poi le e-mail che attenevano alla diretta gestione della GADO da parte di Minoni e Ruella sia per quanto riguardava l'attività anti-contraffazione, sia per quanto concerneva le problematiche fiscali. Da esse si percepisce la necessità, in capo agli interlocutori, di far apparire la GADO come una società effettivamente operante.
Si veda in proposito l'e-mail che ha ad oggetto la delega per l'attività di gestione dei marchi (25.3.2005 da Bergomi a Ruella e per conoscenza a Minoni) ed altra (25.4.2005 da Bergomi a Minoni e per conoscenza a Ruella) in cui testualmente si scriveva, con riguardo alla tematica degli esborsi...*le decisioni relative all'attività anticontraffazione sono formalmente prese da Gado o da Gado e Dolce & Gabbana insieme,* espressioni certamente spontanee e tali da non lasciare dubbi sul reale centro di interessi decisionale, appartenente nella sostanza al *management* italiano e non certo alla formale entità GADO.
E' ovvio che gli imputati a posteriori cerchino ora di dare alle situazioni descritte la lettura per loro più favorevole, rappresentando la regolarità delle transazioni intervenute, ma il complesso delle risultanze, in particolare le prove documentali, forniscono riscontro all'accusa. E' irrilevante l'acquisizione della documentazione relativa ai contratti con Motorola e Procter & Gamble in relazione agli altri dati istruttori già disponibili.
In altra e-mail (19.2.2005 da Minoni a Ruella) si specifica che la Bergomi avrebbe avuto attribuzioni limitate (mansioni ordinarie dell'ufficio marchi) mentre per tutte le altre si sarebbe resa necessaria la firma del *director* di GADO, e-mail che non consente di considerare la Bergomi dotata di funzioni autonome e indipendenti (v. pvc 5.9.2007).

Da altra e-mail (20.9.2004 da Minoni a Ruella) si deduce che i modelli e le istruzioni relative ai pagamenti erano predisposti presso la sede di Dolce & Gabbana. In quel

momento in Lussemburgo non vi era nessuno e i pagamenti erano in corso.
Ancora più significativa è l'ulteriore e-mail (24.1.2005 da Bergomi a Ruella e Minoni) che riguardava l'autorizzazione per la sub-licenza, richiesta da Dolce & Gabbana a GADO, riferibile ad un lasso temporale in cui la Bergomi non si era ancora trasferita in Lussemburgo, corrispondenza intercorsa tra soggetti che gestivano il servizio da Milano.
Sui CdA di GADO vi è altra e-mail (30.8.2005 da Minoni a Ruella) che affronta tale problematica. In allegato sono trasmesse le bozze dei bilanci delle due lussemburghesi e si specifica: anche questi andranno approvati a settembre: tema da affrontare: *sarebbe meglio fare board ed assemblee in Lussemburgo'*, indicazione apparentemente interpretabile quale intenzione, ancora non realizzata a quella data, rivolta al futuro.
Circa le imposte sono rinvenibili altre e-mail. La prima (16.9.2005 da Minoni a Ruella) indicava direttive precise in merito alle varie società facendo riferimento a considerazioni fiscali suggerite dal professionista, dott. Patelli, sempre presente nelle consulenze fiscali delle società. In altra (8.11.2005 da Bergomi a Ruella e per conoscenza a Minoni) si inoltrava il messaggio originale con il quale si chiedeva ad una cliente di fornire un recapito a cui *la ns Direzione Amministrativa di Gruppo* ' (ivi indicando la e-mail di Minoni) potesse rivolgersi. Ad altra e-mail (14.2.2006 da Minoni a Ruella) si allegava un documento da firmare per GADO per legittimare il rimborso a GADO della ritenuta d'acconto da parte di DG srl, chiedendo *fammi sapere se vedi tu il sig Dolce o devo raccogliere io la sua firma*; quindi anche questa attività era svolta in Italia. Anche in altra e-mail (17.2.2006 da Minoni a Ruella) si parlava di documenti di GADO da firmare e alcuni giorni dopo (e-mail 20.2.2006 da Minoni a Ruella) di i*struzioni per pagamento dividendo da GADO a DG Lux . Firma tua e del Sig Dolce. Questa mattina sono in Gold*oni, attività evidentemente localizzata in Italia. La e-mail da Minoni a Ruella (28.2.2006) aveva ad oggetto istanze di rimborso delle ritenute su royalties con uno scambio di corrispondenza indirizzata allo studio Pirola. Con altra e-mail del 3.7.2006 (da Bergomi a Ruella) si chiedeva di far avere le lettere firmate in modo da poterle includere nel prossimo invio di corrispondenza in Lussemburgo.
Nella precedente del 3.7.2006 da Bergomi a Minoni si richiedeva pure di sottoscrivere dei documenti da rispedire in Lussemburgo.
Nella e-mail da Minoni a Ruella (5.9.2006), relativa alla dichiarazione per esenzione royalties, si avvisava che occorreva fare la dichiarazione ogni anno e si specificava *firma tua e del sig. Alfonso*.
Ancora in data 27.12.2006 (e-mail da Noella Antoine per conto di Alter Domus a Minoni e per conoscenza a Ruella) si chiedeva a Minoni di inviare documentazione dopo aver raccolto le firme dei due rappresentanti di GADO, evidentemente presenti in Italia.
Anche dalla corrispondenza relativa alle trattative direttamente concluse da GADO emergeva che alcune problematiche erano trattate in Italia, pur vertendosi in materia che formalmente spettava a GADO (e-mail 22.5.2006 da Minoni a Ruella; e-mail 24.5.2006 da Minoni a Ruella; e-mail 7.3.2007 da Minoni a Ruella; e-mail 8.3.2007 da Minoni a Ruella; etc.). In alcune delle e-mail si menzionava il contratto tra GADO e Motorola ed emergeva il coinvolgimento dei due *directors* Ruella e Minoni (31.1.2006 da Minoni a Ruella).
Dalle e-mail emerge con evidenza che il contratto è riconducibile a GADO ma la trattativa e gli sviluppi erano stati discussi e gestiti, sempre per conto di GADO, da Minoni e Ruella.

Interloquendo con la Ruella, Minoni poneva un problema fiscale relativo alle royalties e poi proseguiva chiedendo "ne vale la pena o per affermare il principio del marchio gestito da GADO" si può non cercare "l'ottimizzazione nel contesto complessivo" ? Peraltro in queste e-mail si riferiva anche dell'intervento in merito del consulente dott. Patelli in quanto la bozza di contratto risultava inviata al suo studio. Nella e-mail Minoni commentava q*uesta volta ' dico- non dico ' di Patelli' ha ingenerato un problema.* In questo caso non si evidenziava l'intervento di Bergomi o Bertinetti ma una trattativa discussa, pur trattandosi di GADO, da Minoni e Ruella.
Dalla e-mail 14.7.2006 inviata da Minoni a Ruella si desume che il contratto (bozza 3.7.2006) era stato completamente predisposto e discusso a Milano.
Altre questioni di GADO erano trattate nelle e-mail 6.9.2006 da Minoni a Ruella e 30.8.2006 sempre da Minoni a Ruella.
Nelle e-mail successive 21.3.2007 e 24.3.2007 si riportava la corrispondenza del dott. Patelli con Alter Domus nella quale il consulente fiscale informava vari soggetti che il cliente Dolce & Gabbana aveva deciso di cambiare il "board" di entrambe le società lussemburghesi in conseguenza della recente riforma legislativa. Come si leggeva proprio nella e-mail, era stato introdotto il concetto che per le sub-holding il "place of management" si presumeva essere in Italia nel caso in cui l'incorporata straniera fosse amministrata in maggioranza da soggetti residenti in Italia. Secondo quanto evidenziato anche dagli imputati, era di riflesso sollecitata la sostituzione degli amministratori. Da qui la proposta di Alter Domus di nominare Antoine Noella, cui il dott. Patelli manifestava l'adesione del cliente subordinatamente all'approvazione degli amministratori.
Sempre dalla corrispondenza estrapolata si desume che Ruella e Minoni avevano seguito personalmente la questione relativa al carico fiscale.
Già in precedenza la e-mail 10.9.2004 (da Minoni a Ruella) riguardava il rapporto professionale con lo studio del dott. Patelli in relazione all'attività di negoziazione con il fisco lussemburghese di un 'ruling' quinquennale allo scopo di predefinire l'aliquota effettiva di imposta sul reddito.
Va rilevato, in contrasto con quanto rappresentato dal dott. Patelli ad accreditare la sua estraneità alla gestione di GADO, che il ruolo di consulente fiscale dell'operazione era comunque da lui mantenuto nel tempo, come emerge dalle e-mail in cui lui stesso o lo studio erano destinatari di corrispondenza che concerneva contratti o problematiche fiscali. Non è peraltro minimamente credibile, alla luce dei dati disponibili, che il suo intervento, concretizzatosi anche nel trovare una domiciliazione per GADO presso Alter Domus, si fosse limitato alle società italiane.
Per completezza narrativa va ricordato che la determinazione del valore del marchio, influenzato dall'aliquota fiscale applicata, era stata affidata alla società PWHC, struttura conosciuta dalle parti e dal dott. Patelli.

Va considerata in proposito, fra gli altri elementi, la precisa sequenza che ha caratterizzato la costituzione di GADO, entità sociale nata con un capitale modesto e inserita nel gruppo, la cui esistenza era finalizzata alla preordinata cessione in licenza dei marchi alla società italiana.
Nessuno spazio discrezionale vi era per il *management* di GADO, essendo stata la

EM

stessa costituita, dato il contesto temporale, proprio e solo al fine di retrocedere i marchi.
La GADO, costituita in Lussemburgo il 4.3.2004, acquistava dai precedenti titolari i marchi con atto del 29.3.2004. Successivamente, con apposito contratto di licenza, concedeva a Dolce & Gabbana s.r.l. - in esclusiva e a fronte del pagamento di royalties – il diritto allo sfruttamento dei marchi, con facoltà da parte del licenziatario di stipulare appositi contratti di sub-licenza.
Quindi la libertà di scegliere le modalità di gestione del marchio, che costituisce l'essenza del diritto di proprietà, non era stata esercitata da GADO.
Ciò evidenzia che la suddetta società era stata istituita all'estero con finalità elettivamente strumentali alle linee di governo e di indirizzo, già prima della sua costituzione, nell'ambito della società italiana, come del resto confermato dalla teste Bergomi laddove dichiarava (pag. 224) "...vengono decise delle strategie che sono il frutto di valutazioni che si compongono di aspetti commerciali, progetti commerciali, di interessi che si possono sviluppare, per cui ci sono delle linee guida che non vengono decise da me..." e ancora (pag. 260) "...formalmente tutte le decisioni sono di Gado...".

In base agli elementi acquisiti può dunque ritenersi provato che la GADO s.a.r.l. fosse solo fittiziamente allocata in Lussemburgo con la conseguente configurabilità della fattispecie prevista dall'art. 5 d. lgs. 74/2000.
Dall'esame delle schede contabili accese al fornitore GADO e delle fatture da quest'ultima emesse, acquisite il 29.8.2007, è stato possibile approfondire i rapporti economici intercorsi con la società Dolce & Gabbana s.r.l., quantificando le evasioni d'imposta di GADO per i due esercizi in esame (1.4.2004/31.3.2005 e 1.4.2005/31.3.2006), suddivise per periodo d'imposta (IRES) e annualità (IVA) come da prospetti allegati al pvc 5.9.2007 nel quale sono riportate le e-mail d'interesse per valutare la esterovestizione della società.

LE RESPONSABILITA' INDIVIDUALI
Il reato di cui all'art. 5 d. l.vo 74/2000 integra un delitto proprio, configurato quale norma penale in bianco il cui contenuto è dato dalla normativa tributaria che individua il soggetto tenuto ad adempiere agli obblighi fiscali (amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche).
La natura di reato proprio non esclude che allo stesso possa anche concorrere un *extraneus*. A titolo esemplificativo si richiama in proposito la giurisprudenza della Suprema Corte che ha ritenuto il committente dei lavori edilizi concorrere, in qualità di "extraneus", nella contravvenzione di omessa denuncia delle opere in conglomerato cementizio armato, pur trattandosi di reato omissivo proprio del costruttore (Cass. sez. 3 sent. n. 21775 del 23.3.2011).
D'interesse è pure altra pronunzia che, con riferimento a diversa fattispecie, ha affermato il seguente principio: "E' configurabile il concorso nel reato di cui all'art. 2 del d. lgs. 74/2000 di coloro che - pur essendo estranei e non rivestendo cariche nella società a cui si riferisce la dichiarazione fraudolenta - abbiano, in qualsivoglia modo, partecipato a creare il meccanismo fraudolento che ha consentito all'amministratore della società, sottoscrittore della dichiarazione fraudolenta, di avvalersi della documentazione fiscale fittizia (Cass. sez. sez. F sent. n. 35729 del 1.8.2013).

All'esito dell'istruttoria i ruoli soggettivi appaiono adeguatamente definiti. L'evasione fiscale, in concreto realizzatasi per effetto della esterovestizione di GADO, si presentava riferibile al contributo causale di più responsabilità soggettive.
Certamente è tenuto a rispondere del precetto penale il legale rappresentante di GADO all'epoca delle condotte, posizione rivestita da Dolce Alfonso, soggetto concretamente coinvolto nell'assetto di partecipazione e nella sottoscrizione di specifici atti di gestione (cessione dei marchi, licenze etc.).
Quanto a Patelli, la Corte condivide la valutazione data dal Tribunale. Per le conoscenze tecniche nel settore e l'affermata professionalità che lo distingueva, egli va considerato l'ideatore del progetto di evasione fiscale, prima predeterminato e poi realizzato.
Non è quindi credibile, come da lui sostenuto, che egli fosse ignaro dell'inoperatività in Lussemburgo di GADO, appoggiata per la domiciliazione ad una società di servizi e priva di una reale ed efficiente struttura organizzativa.
Qualora il commercialista indichi la via da adottare, quale mezzo per celare le reali condizioni economiche dei clienti, si pone l'elemento obiettivo di incriminazione del concorso in quanto il contributo morale così configurato integra la sfera dell'illecito con una condotta ispiratrice ed istigatrice della commissione del reato.

Quanto agli stilisti Gabbana Stefano Silvio e Dolce Domenico, l'invocata libertà di stabilimento non escludeva evidentemente il rispetto del regime di tassazione fiscale che, per la sua onerosità in Italia, è stato modificato perseguendo, tramite la cessione dei marchi a GADO, una tassazione meno gravosa.
Non può darsi credito alla supposta buona fede. La natura del progetto, gli interessi economici sottostanti, la collaborazione organizzata del *management* italiano, che interloquiva costantemente con loro, rappresentano elementi da leggersi in chiave accusatoria, tanto più che proprio gli stilisti erano i soggetti che, sul piano del guadagno economico, venivano a beneficiare dell'operazione non più come proprietà, in parti uguali, dei marchi ma comunque titolari in misura qualificata dei profitti tutelati dalla riorganizzazione del gruppo societario.
Resta sempre il contribuente il soggetto deputato all'adempimento degli obblighi tributari quand'anche deleghi ad altri le relative incombenze o si avvalga della consulenza di esperti. Né può invocarsi fondatamente il principio dell'affidamento. L'operazione, per le sue caratteristiche, si presentava innovativa rispetto all'organizzazione che caratterizzava il precedente gruppo societario e tale da generare un adeguato approfondimento di tutte le problematiche conseguenti. Non è minimamente credibile che gli stilisti, messi al corrente del progetto, confidassero di poter operare legittimamente. L'affidare la cura dei propri affari ad altri non esime dall'essere tenuti a fornire direttive cui si impronta l'attività del delegato. In questo caso poi i rapporti erano intrattenuti con referenti consolidati e nell'ambito di un'attività economica condivisa, quanto a Dolce, con i familiari.
Vi è poi da dire come si presenti irrilevante l'eventuale ignoranza che vada a ricadere sulla legge penale, di cui fà parte la disciplina tributaria integrativa del precetto, a fronte del dolo intenzionale di omettere il pagamento del tributo in Italia.

Relativamente al *management* italiano, coinvolto nell'operazione (Ruella e Minoni) le risultanze esposte giustificano ampiamente la ritenuta compartecipazione al fatto criminoso di cui erano anch'essi artefici. Né i singoli comportamenti possono trovare giustificazione, come vorrebbe la difesa, nel contesto del coordinamento del gruppo.
Dal tenore delle e-mail si ricava un atteggiamento soggettivo di attenzione specifica alle problematiche di GADO, di consapevolezza della formalità della struttura, peraltro riconosciuta dalla Bergomi nella sua deposizione, ed anche l'intento di organizzare l'attività conservando l'apparenza della situazione formale il più possibile.

Non rilevano le argomentazioni difensive volte a far ritenere prodromica, e quindi non punibile, l'attività concorsuale dei correi (limitando la responsabilità solo in capo al soggetto tenuto agli obblighi fiscali sul piano formale).
In realtà, come ben può evincersi dall'istruttoria, si è trattato di un progetto ampio e condiviso che ha portato, una volta impostato l'apparato organizzativo in termini di estero vestizione di GADO, al preordinato inadempimento degli obblighi di presentazione delle dichiarazioni, nei periodi d'imposta contestati, sia per l'IRES che per l'IVA.
L'attività antecedente, proprio per effetto del successivo concretizzarsi dell'azione illecita di natura omissiva, corrispondente allo scopo perseguito collettivamente con l'apporto di tutti, viene ad essere punita, conseguenza rispettosa della tipicità del precetto penale, qui dato dalle norme tributarie di riferimento.

Si ritiene pertanto pienamente provata la condotta contestata al capo A) richiamando al riguardo la giurisprudenza di legittimità in tema di rilevanza penale, con riguardo alla fattispecie di cui all'art. 5 d. lgs 74/2000, della esterovestizione (cfr. Cass. sez. 3 n. 7080 del 24.1.2012).

Quanto all'elemento soggettivo del reato, il dolo discende dall'impianto organizzativo predisposto finalizzato a far apparire la GADO come soggetto estero distinto ed autonomo quando in realtà essa, oltre ad essere inserita nel gruppo societario, era diretta dal *management* italiano e priva di un'effettiva indipendenza operativa, nelle decisioni di rilievo, in particolare negli aspetti economici e finanziari, nonché soprattutto, come si è detto, nella concessione delle licenze sui marchi.
Non si tratta evidentemente di una condotta colposa ma di illecito connotato da dolo specifico che risponde all'interesse del contribuente di evitare la presentazione della dichiarazione dei redditi per non pagare le relative imposte. Il fine è quello di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, scopo ben presente agli occhi degli imputati essendo l'aspetto fiscale quello principalmente considerato nel progetto di ristrutturazione societaria se non esclusivo.

PRESCRIZIONE PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2004/2005
Va dato atto, fermo restando che l'impianto accusatorio porta ad escludere l'esistenza dei presupposti di evidenza probatoria per pervenire al proscioglimento degli imputati nel merito, che le condotte relative all'annualità più risalente (2004/2005) sono al presente prescritte. E' infatti decorso il termine di prescrizione da determinarsi, ai sensi degli artt.

157 e 160 c.p., in anni sette e mesi sei decorrenti dalle date di scadenza per l'adempimento dell'obbligo di presentazione della dichiarazione fiscale cui vanno aggiunti i 90 gg. ulteriori dall'ultima scadenza (Cass. sez. III sent. n. 43695 del 10.11.2011/25.11.2011).

AGGRAVANTE EX ART. 61 N. 7 C.P
Le parti hanno contestato la sussistenza dell'aggravante sopra indicata che non sarebbe applicabile ai reati fiscali.
Peraltro trattasi di aggravante comune compatibile con gli illeciti tributari e in particolare con l'art. 5 d. lgs. 74/2000. Come recita l'art. 61 n. 7 c.p., la condotta aggravata consiste nell'avere, nei delitti contro il patrimonio o che comunque offendono il patrimonio ovvero *nei delitti determinati da motivi di lucro*, cagionato alla persona offesa dal reato un danno patrimoniale di rilevante gravità. Tale danno, nella fattispecie, è senz'altro sussistente data la consistente evasione d'imposta, individuabile all'epoca della violazione, in pregiudizio delle finanze erariali.

ATTENUANTE PREVISTA DALL'ART. 13 D. LGS. 74/2000
Per quanto attiene al pagamento del debito tributario, questo deve avvenire a norma del co. 1 prima della dichiarazione di apertura del dibattimento.
Occorre peraltro dare prova dell'effettuato pagamento del debito tributario nella sua integralità, rispettando le regole fissate dall'art. 13 d. lgs. 74/2000.
Nella fattispecie non è stata fornita idonea prova, né specifica allegazione,che il soggetto attivo avesse tempestivamente pagato per intero il dovuto, comprese le somme calcolate a titolo di sanzioni amministrative ed interessi, circostanza che esclude l'applicabilità dell'invocata attenuante.

RIDETERMINAZIONE DELLA PENA PER IL RESIDUO PERIODO D'IMPOSTA

Le pene irrogate dal Giudice di prime cure in ordine al periodo d'imposta 2005/2006 appaiono correttamente determinate e rispondenti ai parametri previsti dall'art. 133 c.p. tenuto conto dei limiti edittali minimo a massimo, delle caratteristiche di condotta e del consistente risparmio fiscale lucrato.
E' perciò condivisibile il trattamento sanzionatorio applicato dal Tribunale che aveva ritenuto le attenuanti generiche applicabili agli imputati con giudizio di equivalenza.
D'altronde la semplice incensuratezza non rappresenta elemento in sé esaustivo a giustificare l'ulteriore riduzione della pena, sollecitata dagli appellanti col più favorevole giudizio di prevalenza delle circostanze attenuanti, ed occorre considerare, fra gli altri elementi, l'entità del lucro ricavato dalla condotta criminosa in una condizione di florida condizione economica del gruppo societario.

Pertanto pena equa si stima quella, posta a base del computo nella sentenza di primo grado per il periodo d'imposta 2005, corrispondente a:

- per gli imputati Gabbana Stefano Silvio, Dolce Domenico e Patelli Luciano a. 1 m. 6 di reclusione (p.b. a. 1 m. 4 di reclusione per IRES 2005/2006 aumentata di m. 2 di reclusione per l'omessa dichiarazione IVA 2005);

- per gli imputati Dolce Alfonso, Ruella Cristiana e Minoni Giuseppe a. 1 m. 2 di reclusione (p.b. a. 1 di reclusione per IRES 2005/2006 aumentata di m. 2 di reclusione per l'omessa dichiarazione IVA 2005).

RISARCIMENTO DEL DANNO

Con riguardo alle doglianze di parte che concernono la quantificazione del danno, comunque rimesso dal Tribunale in via definitiva al Giudice civile, va richiamato l'orientamento espresso di recente dalla Suprema Corte che ha riconosciuto la legittimazione dell'Agenzia delle Entrate a beneficiare del risarcimento.
Come chiarito dai Giudici di legittimità, "in tema di reati tributari, l'Agenzia delle Entrate costituita parte civile, ha diritto al risarcimento sia del danno patrimoniale - che non coincide con la mera misura dell'imposta evasa, ma deve tener conto anche del danno funzionale rappresentato dallo sviamento e turbamento dell'attività di accertamento tributario - che del danno morale - inteso come pregiudizio alla credibilità nei confronti di tutti i consociati dell'organo accertatore" (Cass. sez. F. sent. n. 35729 del 1.8.2013).
Venendo ad applicare il principio di diritto indicato, la Corte condivide la valutazione, data dal Giudice di prime cure, in tema di ristoro riconosciuto con la provvisionale alla parte civile costituita, qui rappresentata dall'Agenzia delle Entrate.
Invero, premesso che l'entità del pregiudizio conseguente alla condotta illecita va valutato con riguardo al tempo del commesso reato, occorre considerare che la vicenda ha riguardato un consistente recupero d'imposta a carico di contribuenti ben noti al pubblico con inevitabili riflessi sull'attenzione mediatica.
Quanto meno spetta all'Agenzia delle Entrate, salva la prova di altre voci di danno da valutare in separata sede, il danno morale accreditato dal Tribunale per l'assegnazione della provvisionale. Esso si ricollega alla funzionalità del sistema di accertamento ed alla tempestiva percezione del tributo.
L'omissione degli obblighi fiscali ha reso necessaria un'attività finalizzata all'accertamento della violazione, posta in essere con dispendio di risorse e qualificata applicazione di energie professionali, dovendo superare il formale apparato predisposto dal contribuente ed appurare la reale natura dell'attività al di là degli aspetti formali che erano stati impostati per avvalorare GADO quale soggetto effettivamente operante all'estero.
Vanno pertanto confermate le statuizioni civili laddove l'Agenzia delle Entrate impersona l'Ente cui compete la riscossione delle imposte dovute e la regolare ripartizione, secondo le regole ordinamentali, dell'onere fiscale in proporzione della capacità contributiva di ciascuno e conformemente alla necessità di partecipare all'erogazione delle risorse necessarie al buon funzionamento dell'apparato dei servizi d'interesse collettivo.

L'esito del procedimento comporta il diritto della parte civile alla rifusione, a carico degli imputati, delle spese difensive di proseguita rappresentanza e difesa, liquidate come da dispositivo in relazione all'attività professionale svolta per il grado d'appello.

P.Q.M.

Visti gli artt. 605 c.p.p., 157 c.p.,

in parziale riforma della sentenza del Tribunale di Milano emessa in data 19.6.2013 appellata dagli imputati Gabbana Stefano Silvio, Dolce Alfonso, Dolce Domenico, Ruella Cristiana, Minoni Giuseppe Emanuele Cristiano e Patelli Luciano,

dichiara

non doversi procedere nei confronti dei predetti in ordine ai reati loro ascritti concernenti l'evasione IVA per l'anno 2004 e l'evasione IRES per il periodo 2004/2005 essendo i reati estinti per prescrizione e conseguentemente

rideterminа

la pena inflitta a Dolce Domenico, Gabbana Stefano Silvio e Patelli Luciano in anni uno e mesi sei di reclusione ciascuno e quella inflitta a Dolce Alfonso, Ruella Cristiana e Minoni Giuseppe Emanuele Cristiano in anni uno e mesi due di reclusione.
Conferma nel resto la sentenza impugnata.
Condanna tutti gli imputati alla rifusione delle ulteriori spese di rappresentanza e assistenza in giudizio sostenute dalla parte civile costituita, Agenzia delle Entrate, che si liquidano in complessivi € 6.000,00.
Indica nel 20 giugno 2014 il termine per il deposito della motivazione della sentenza.
Milano, 30 aprile 2014

Il Consigliere estensore
dott. Elena Minici

E Minici

Il Presidente
dott. Laura Cairati

L Cairati