

N 14051/12 Reg. Gen.Trib.

N. 35105/07 N.R.MOD.21(P.M.)

N. ////////////// G.I.P. (MOD.20)

REPUBBLICA ITALIANA



IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Tribunale Ordinario di Milano
In composizione monocratica

SEZIONE 2ª PENALE

composto dal Sig. Magistrato

DOTT.SSA

Antonella Brambilla

Giudice

ha pronunciato la seguente

S E N T E N Z A

nella causa penale contro

Gabbana Stefano Silvio nato a Milano il 14/11/1962 elettivamente domiciliato in Milano presso lo studio dell'avv. Dinoia Massimo sito in c.so Venezia n.40 Libero contumace

difeso di fiducia dall'avvocato Dinoia Massimo e dall'avvocato Taglioretti Fortunato con studio in Milano in via Vincenzo Monti n.15

Dolce Alfonso nato a Polizzi Generosa (PA) il 13.3.1965 elettivamente domiciliato presso lo studio dell'avvocato Massimo Dinoia sito in Milano in C.so Venezia n.40. Libero presente

difeso di fiducia dall'avvocato Dinoia Massimo e dall'avvocato Simbari Armando con studio in Milano c.so Venezia n.40

Dolce Domenico nato a Polizzi Generosa (PA) il 13.08.58 elettivamente domiciliato in Milano presso lo studio dell'avvocato Dinoia Massimo sito in Milano c.so Venezia n.40 libero contumace

difesa di fiducia dall'avvocato Massimo Dinoia e dall'avvocato Taglioretti Fortunato con studio in Milano in via Vincenzo Monti n.15

Ruella Cristiana nata a Piombino (LI) il 12.08.1962 elettivamente domiciliata presso lo studio dell'avvocato Dinoia Massimo sito in Milano in via c.so Venezia n.40. Libera presente

difesa di fiducia dall'avvocato Dinoia Massimo e dall'avvocato Simbari Armando con studio in Milano in via c.so Venezia n.40

Minoni Giuseppe Emanuele Cristiano nato a Milano il 21.04.57 elettivamente domiciliato presso lo studio dell'avvocato Dinoia Massimo sito in Milano c.so Venezia n.40. Libero presente

difeso di fiducia dall'avvocato Dinoia Massimo e dall'avvocato Simbari Armando con studio in Milano c.so Venezia n.40

Sentenza
13/7777

Del 19/06/2013

Data arresto

Data eventuale scarcerazione

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

17/09/13

Visto

Milano,

IL SOST. PROC. GENERALE

Estratto Esecutivo a:

a) Procura Repubblica

b) Corpi Reato

c) Mod.1

il

Estratto a:

a) Mod.21 P.M.

b) Carceri

il

Redatta Scheda il
per
comunicazione all'ufficio elettorale
del Comune di

il

estratto all'Ufficio Campione
Penale per
forfezzazione

il

Campione Penale

Art.

Patelli Luciano nato a Bergamo il 21.7.59 elettivamente domiciliato in Milano presso lo studio dell'avvocato Giuseppe Bana sito in Milano in via Larga n.23 Libero presente

difeso di fiducia dall'avvocato Giuseppe Bana con studio in Milano in via larga n.23 e dall'avvocato Fabio Cagnola con studio in Milano in via Larga n.23

Noella Antoine nata in Belgio l'11.1.69 elettivamente domiciliata presso lo studio dell'avv Pietro Pace sito in Roma via Flaminia n.213 Libera contumace difeso di fiducia dall'avvocato Pietro Pace con studio in Roma in via Flaminia n.213 e dall'avvocato Cecilia Buresti con studio in Milano in piazza San Babila n.1

IMPUTATI

A) del reato di cui agli artt.110 e 81 cpv c.p. ,5 d.lgs 74/2000, in relazione agli articoli 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. perchè in concorso tra loro, nelle qualità sotto indicate, nel periodo di 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 della CdA di Dolce & Gabbana s.r.l-licenziataria dei marchi;

MinONI Giuseppe direttore e 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 una 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 € 6.000.00
- per il periodo d'imposta dal 01.04.2004 al 31.03.2005 a titolo di IRES € 7.456.629;
- per l'anno 2005 a titolo di IVA € 13.331.617;
- per il periodo d'imposta dal 01.04.2005 al 31.03.2006 a titolo di IRES € 13.583.522.

Con l'aggravante del danno patrimoniale di rilevante gravità.

In Milano il 28.02.2006,01.05.2006,28.02.2007,01.05.2007.

DOLCE DOMENICO

- B) Del reato di cui all'art.4 d. lgs 74/2000 in relazione agli articoli 37 bis comma 3 lett. b) d. p.r. 600/1973 e 9 d. p.r. 917/1986, 61 n.7 c. p. perchè al fine di evadere l'imposta sui redditi, nella dichiarazione annuale dei redditi delle persone fisiche per il periodo d'imposta del 2004 indicava elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo pari a € 416.856.000, in particolare omettendo di dichiarare la maggior plusvalenza derivante dal trasferimento dei marchi "Dolce & Gabbana" e "D & G Dolce e Gabbana" di cui era contitolare insieme a Stefano Silvio Gabbana, con una imposta IRPEF evasa pari a € 187.585.200, ADD. Regionale pari a € 5.835.984 ed un attivo dichiarato pari a € 28.659.554 anziché € 445.515.554.

Con l'aggravante del danno patrimoniale di rilevante gravità
In Milano il 28.10.2005

GABBANA Stefano Silvio

- C) Del reato di cui all'art 4 d. lgs 74/2000 in relazione agli articoli 37 bis comma 3 lett. b) d.p.r. 600/1973 e 9 d.p.r 917 /1986, 61 n.7 c.p. perchè al fine di evadere l'imposta sui redditi, nella dichiarazione annuale dei redditi delle persone fisiche per il periodo d'imposta del 2004 indicava elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo pari a € 416.856.000, in particolare omettendo di dichiarare la maggiore plusvalenza derivante dal trasferimento dei marchi "Dolce & Gabbana" e "D& G Dolce e Gabbana" di cui era contitolare insieme a Domenico Dolce, con una imposta IRPES evasa pari a € 187.585.200,ADD. Regionale pari a € 5.835.984 ed un attivo dichiarato pari a € 28.659.992 anziché € 445.515.992.

Con l'aggravante del danno patrimoniale di rilevante gravità.
In Milano il 28.10.2005

Parte Civile : Agenzia Delle Entrate rapp. ta e difesa dall'avvocato Vanadia Maria Gabriella con studio presso avvocatura dello Stato con sede in Milano alla via Freguglia n.1



CONCLUSIONI

udienza 29.5.2013

Pubblico Ministero chiede:

-per Noella Antoine l'assoluzione perchè il fatto non costituisce reato

- per tutti gli altri imputati: ritenuti i fatti contestati uniti dal vincolo della continuazione e più grave l'episodio relativo all'evasione di € 13.583.522 a titolo di IRES per il periodo di imposta dal 1.4.2005 al 31.3.2004, commesso il 1.5.2007 riconosciute a tutti le attenuanti generiche equivalenti sulla contestata aggravante chiede la condanna alle seguenti pene:

PATELLI Luciano

pena di anni 3 di reclusione

p.b anni 2 di reclusione aumentata per la continuazione interna

DOLCE Domenico, GABBANA Stefano e RUELLA Cristiana

pena anni 2 e mesi 6 di reclusione così calcolata

p.b. anni 1 e mesi 10 di reclusione aumentata per continuazione interna,

DOLCE Alfonso e MINONI Giuseppe

anni 2 di reclusione così calcolata:

p.b. Anni 1 e mesi 6 di reclusione, aumentata per la continuazione interna.

capo b) e capo c)

non doversi procedere per intervenuta estinzione del reato a seguito di prescrizione maturata in data 2.4.2013.

Parte Civile Agenzia delle Entrate: conclude come da atto scritto e nota spese

udienza 12.6.2013

Avv. Massimo Di Noia in relazione alla contestazione di cui all'art 4 D lvo 74/2000 chiede l'assoluzione degli imputati Domenico DOLCE e Stefano GABBANA perchè il fatto non sussiste e deposita note scritte
Avv. Fortunato Taglioretti chiede l'assoluzione perchè il fatto non sussiste e deposita note scritte e documenti

Avv. Armando Simbari in relazione alla contestazione di cui all'art 5 D lvo 74/ 2000 chiede l' assoluzione perchè il fatto non sussiste o perchè il fatto non sussiste e deposita note scritte

udienza 14.6.2013

Avv. Pietro Pace per NOELLA Antoine anche in sostituzione dell'avv. Cecilia Buresti : chiede l'assoluzione con formula più ampia e presenta memoria difensiva

Avv. Fabio Cagnola per Patelli Luciano chiede l'assoluzione dell'imputato con la formula più ampia perchè il fatto non sussiste o perchè il fatto non costituisce reato

Avv. Giuseppe Bana si riporta alle conclusioni e deposita memoria difensiva .

L'imputato Luciano Patelli rende dichiarazioni spontanee.

Ud. 19.6.2013: repliche



Udienze istruttorie:

ud 3.12.2013 eccezioni preliminari ed ordinanza ammissiva prove
ud.30.1.2013 : Fusco Antonio , Cardone Danilo Massimo, Ascanio Concetta
ud 6.2.2013 : Polito Giovanni, D'Oria Roberto, Gentile Vincenzo, Marco Tanzi Marlotti , Ambrosetti Giovanni , Ricca Manfredi, Bergomi Maria Grazia
ud. 20.2.2013 :Vaghi Silvano, Bottiroli Paolo, , esame imputato Patelli Luciano
ud.6.3.2013: Bertinetti Claudia Valentina
ud.10.4.2013:Federica Marchionni, esame imputati Cristiana Ruella, Minoni Giuseppe
ud 17.4.2013 : Farragiana Vittorio, Parazzini Anna, C.T.P. Dallochio Maurizio ed acquisizione C.t.
ud. 3.5.2013 :Ardigò Roberta, C.T.P. Provasoli Angelo e Pozza Domenico ed acquisizione C.t.
ud 14.6.2013: dichiarazioni spontanee imputato Luciano Patelli

INDICE

1)	<u>Assetto societario ante- post ristrutturazione</u>	pag. 3
2)	<u>Le ragioni economiche della ristrutturazione rappresentate dalle parti</u>	pag. 6
3)	<u>I profili di rilevanza penale contestati</u>	pag. 9
4)	<u>Le contestazioni di cui ai capi di imputazione in seguito alla sent. Corte di Cass. 22.11.2011 dep.il 28.2.2012</u>	pag. 11
5)	<u>Esterovestizione di GADO S.a.r.l.</u>	pag. 17
6)	<u>La valutazione dei marchi e la qualificazione giuridica dell'operazione di trasferimento :</u>	pag. 40
	a) La valutazione di PricewaterHouseCooper (PWHC)	
	b) La determinazione del valore da parte della Agenzia delle Entrate	
	c) Le consulenze tecniche di parte	
	d) Conclusioni	
7)	<u>Le singole responsabilità</u>	pag 54

11



MOTIVI DELLA DECISIONE

GABBANA Stefano Silvio , DOLCE Domenico , DOLCE Alfonso RUELLA Cristiana , MINONI Giuseppe Emanuele Cristiano , PATELLI Luciano NOELLA Antoine sono stati citati a giudizio con decreto del P.M. presso il Tribunale di Milano 18.6.2012.

DOLCE Domenico e GABBANA Stefano Silvio rispondono del reato di cui all'art 4 D.lvo nr 74/2000 per aver indicato nelle dichiarazioni dei redditi mod. Unico relativo all'anno di imposta 2004 elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo ,importi dettagliatamente indicati nel capo di imputazione.

Tutti gli imputati, nelle rispettive qualità, rispondono del reato di cui agli artt 110, 81 cpv c.p. 5 D Lvo 74 /2000 in relazione agli artt 73 bis c. 2 lett b) d.P.R. 600/73 e 73 c.3 d.P.R. 917/86 , 61 nr 7 per aver omesso di presentare la dichiarazione dei redditi di GADO S.a.r.l. società apparentemente localizzata nel Principato del Lussemburgo , ma di fatto gestita a Milano , che realizzava componenti positive di reddito sottratte ad imposta per gli importi indicati nel capo di imputazione.

Il processo si è svolto in contumacia degli imputati Gabbana Stefano Silvio, Dolce Domenico ed Antoine Noella, ed in presenza degli altri imputati.

Sono stati acquisiti i verbali di constatazione della GDF e copia degli avvisi di accertamento notificati alle persone fisiche ed alla GADO S.r.l.(società attualmente con sede in Milano, via Goldoni, 10). Sono stati sentiti i testi indicati in epigrafe ed acquisiti gli elaborati dei consulenti tecnici .

Al termine dell'istruttoria dibattimentale le parti hanno concluso come in epigrafe.

L'operazione oggetto di contestazione risulta sostanzialmente non controversa nella sua realtà storica ma deve certamente essere riportata in termini completi.

I p.v.c di constatazione 24.4.2009 G.d.F Nucleo di Polizia Tributaria di Milano ,redatti nei confronti dei soggetti persone fisiche Stefano Silvio Gabbana e Domenico Dolce costituiscono l'esito della complessa attività di accertamento relativa alla costituzione di due società lussemburghesi Dolce & Gabbana Luxemburg S.a.r.l. e GADO S.a.r.l ed alla operazione di trasferimento dei marchi, fino a quel momento detenuti dalle persone fisiche , alla GADO S.a.r.l.

Si tratta di una operazione articolata, che presenta molteplici aspetti di criticità , ciascuno dei quali richiede autonomo ed approfondito accertamento , anche perchè non tutti risultano penalmente rilevanti.

Gli elementi raccolti non consentono, a parere di questo giudice di ritenere provato, nonostante le palesi anomalie che si andranno ad illustrare , il reato di cui all' art 4 D lvo 74/2000.

Gli elementi integranti la fattispecie di cui all'art 5 D.lvo 74/ 2000 appaiono, invece, piuttosto evidenti .

In merito a tale condotta, infatti, l'esperazione di argomentazioni tecnico- concettuali in tema di 'elusione ' ed ' abuso' del diritto' in verità appare fuorviante, trattandosi di condotta che , almeno nel caso concreto, costituisce una paradigmatica ' violazione diretta' della norma penale e quindi riconducibile ad una evasione della imposta dovuta.

1) Assetto societario ante e post- ristrutturazione

Occorre ripercorre le varie tappe dell'operazione contestata e rappresentare l'evoluzione dell'assetto societario del Gruppo Dolce & Gabbana .

Sul punto si richiamano quindi gli acquisiti:

pvc 5.9.2007 Nucleo Polizia Tributaria di Milano nei confronti di Gado S.a.r.l. con sede in Lussemburgo 5 rue Guillaume Kroll L-1882 (poi trasferita in Italia via Goldoni nr 10).



verbale di operazioni compiute 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 i chiarimenti ~~forniti dalle parti che vengono utilizzati solo in relazione alla parte documentale prodotta.~~

pvc del 24.4.2009 nei confronti di Domenico Dolce e pvc in pari data nei confronti di Stefano Gabbana e nota nota G.d.F. 20.4.2009 in risposta alle osservazioni delle parti);

-avvisi di accertamento della 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 del 27.6.2008 relativa ad IRES 2005; prot nr 2008/ 63798 del 27.6.2008 relativa alle sanzioni;(la nota 8.7.2008 di trasmissione di tali avvisi quale c.n.r. ad integrazione alla nota 2007/128728 è stata acquisita a solo fine di completezza documentale);

- 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 Stefano Silvio Gabbana e Domenico Dolce e avvisi di accertamento per relative sanzioni).

Il M.llo Fusco Antonio e M.llo Roberto D'Oria in servizio presso il nucleo di Polizia Tributaria di Milano (ud 30.1.2013 hanno 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. Interlocutori erano stati la d.rssa Duella Cristiana, il dr Patelli Luciano ed il dr Minoni Giuseppe

Sul punto appare utile richiamare il chiaro schema allegato al pv constatazione 5.9.2007 foglio 13.14 nei confronti della Dolce & Gabbana s.r.l. riportato anche nel p.v.c 24.4.2009 elevato nei confronti dei due stilisti Dolce Domenico e Stefano Silvio Gabbana .

Occorre evidenziare che anche le memorie difensive richiamano quasi letteralmente tale schema relativo alla struttura societaria pertanto il dato storico attinente alla costituzione delle società, alla ripartizione delle quote, all'oggetto sociale ed ai contratti di licenza non è controverso ed è comunque documentato dagli allegati ai pvc prodotti.

Struttura del gruppo ante -ristrutturazione

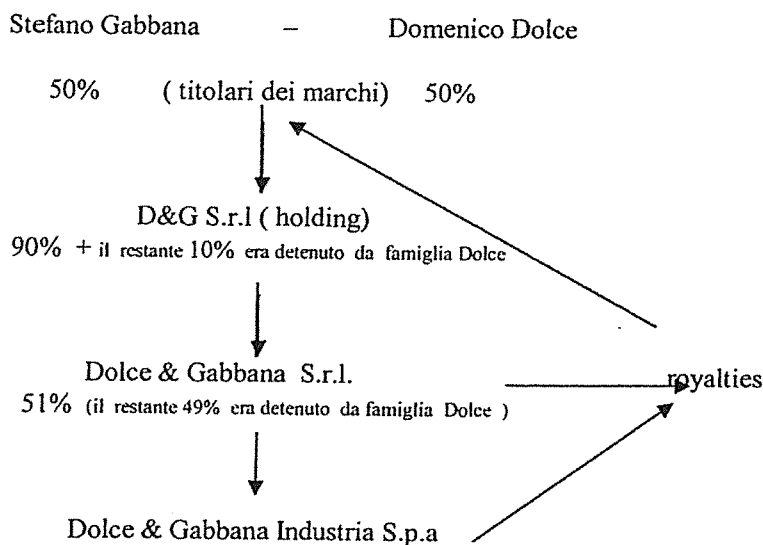
Fino al mese di marzo 2004 Domenico Dolce e Stefano Silvio Gabbana erano titolari dei marchi al 50 % ciascuno e possedevano la totalità delle quote, sempre nella misura del 50% della D & G S.r.l con sede in Milano via Santa Cecilia nr 7, holding che controllava l'intero gruppo Dolce & Gabbana .

Infatti la D& G s.r.l. deteneva, a sua volta il controllo diretto (90%) della Dolce & Gabbana S.r.l. sempre con sede e in Milano, via santa Cecilia nr 7 (il restante 10 % era detenuto dalla famiglia Dolce ed in particolare il 3 % Dolce Alfonso, 3% Dolce Dorotea, 2% Dolce Domenico. 2% 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 restante 49% era detenuto da Dolce Alfonso 17,2 % Dolce Dorotea 9,7 % - Dolce Domenico 14,8 % Spagnuolo Rosaria 7,3 %).

Nell' ambito di tale assetto gli stilisti, proprietari dei marchi avevano concesso in licenza i marchi stessi alla Dolce & Gabbana S.r.l ed alla Dolce & Gabbana Industria S.p.a che corrispondevano loro le relative royalties .



La struttura del Gruppo ante-ristrutturazione era costituita al vertice dai due soci persone fisiche che possedevano :



Come riferito dai militari operanti (M.llo Fusco e M.llo D'Oria e T.Col . Cardone) appare di tutta evidenza come la composizione del gruppo fosse effettivamente corrispondente alla realtà economica , nel senso che 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) venivano percepite dai due stilisti e venivano quindi a comporre la base imponibile del loro reddito come persone fisiche .

E' altrettanto evidente che la struttura societaria presentava la peculiarità, peraltro piuttosto comune nell'evoluzione dell'attività di stilisti al cui nome è legata la qualità e stile del prodotto, che la proprietà dei marchi era esterna al gruppo e faceva capo ai due stilisti personalmente.

Nel mese di marzo 2004 veniva realizzata una operazione di ristrutturazione societaria che si è sostanziata nella 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.r.l. e la GADO S.a.r.l. con sede in rue Guillaume Kroll nr 5 .Contestualmente veniva nominato il CDA della GADO formato da Alfonso Dolce Dorotea Dolce e Cristiana Ruella 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.r.l. era rappresentata da Alfonso Dolce)

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- alcuni marchi di proprietà di questi ultimi , tra i quali i più diffusi ' Dolce & Gabbana e ' D&G Dolce & Gabbana'.

Successivamente, con apposito contratto di licenza siglato il 31.7.2004 la GADO Sa.r.l. concedeva alla Dolce & Gabbana S.r.l. in esclusiva ed a fronte del pagamento di royalties , il cui importo era determinato

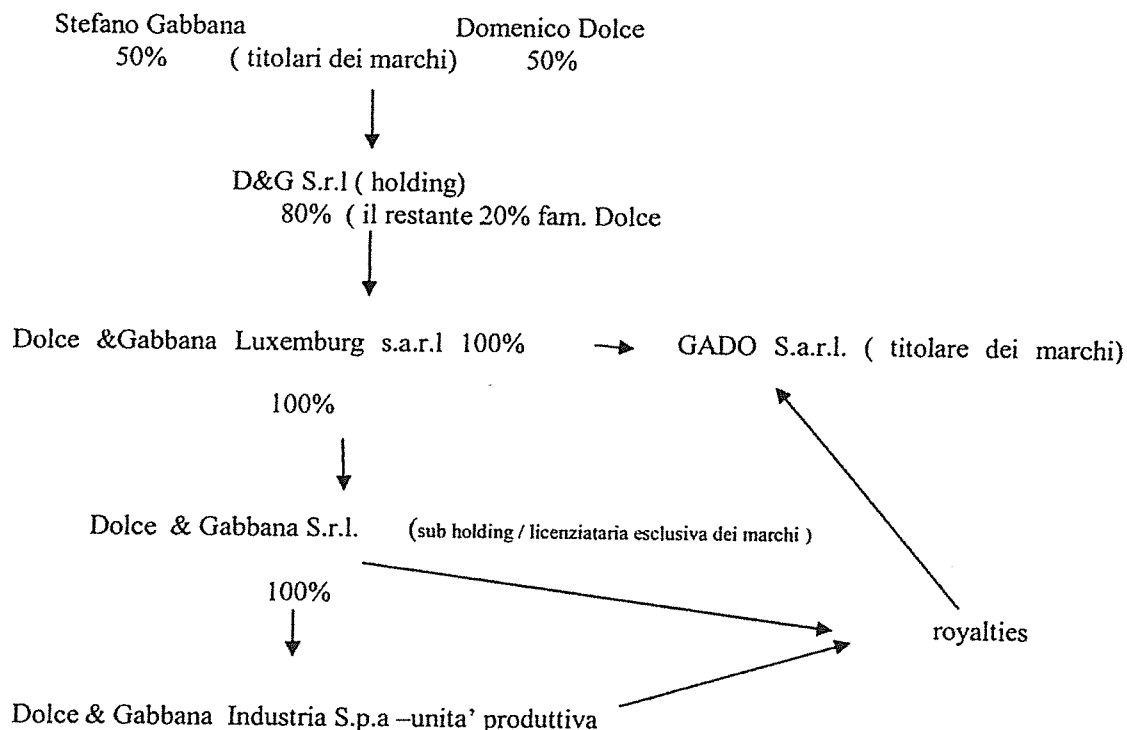
11



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 viene radicalmente mutato come segue:

Struttura del Gruppo dopo la ristrutturazione del 2004:



I teste hanno evidenziato che la ripartizione delle quote della holding tra i due stilisti (81 ,78%) e la famiglia Dolce (18,2%) consiste in una ri- attribuzione delle precedenti quote di partecipazione che la famiglia Dolce deteneva ante- riorganizzazione nella Dolce & Gabbana Industria S.p.a (49%) e nella Dolce & Gabbana S.r.l.

Se è vero infatti che originariamente i due stilisti controllavano per intero la holding D&G S.r.l che a sua volta controllava il 90% della Dolce & Gabbana S.r.l. nel nuovo assetto societario la D& G S.r.l. possiede l' 80% della Dolce & Gabbana Luxemburg S.r.l. controllante al 100% la GADO e la stessa Dole & Gabbana S.r.l. anche se sicuramente può riconoscersi uno spostamento di equilibri a favore della famiglia Dolce

2) Le ragioni economiche della ristrutturazione rappresentate dalle parti

Occorre premettere le ragioni economico- finanziarie evidenziate dalle parti e sottese alla ristrutturazione societaria al fine di comprendere l'origine delle odierne contestazioni.

Il progetto di ristrutturazione risulta prospettato in documento inviato alla società in data 21.1.2004 dal dr Luciano Patelli (commercialista presso lo studio Pirola Pennuto Zei ed associati di Milano) ed

[Handwritten signature]



indirizzato alla dr.ssa Cristiana Duella, Direttore Generale della Dolce e Gabbana S.r.l. e membro del CDA oltre che amministratore delegato di altre aziende del gruppo da circa 10 anni come riferito dall'imputata (allegato ud 20.2.2013).

L'incarico ricevuto, secondo le concordi dichiarazioni delle parti, risale ai primi mesi del 2003 (cfr anche proposta di servizi del 30.7.2003 sempre indirizzato alla Ruella che sostituiva la precedente del maggio 2003).

In particolare Cristiana Ruella (cfr esame u. 10.4.2013) ha affermato di essersi rivolta al consulente, chiaramente a nome dei due stilisti, in seguito ad evidenti esigenze economico-finanziarie legate al posizionamento dei marchi in capo alle persone fisiche.

Ha dichiarato che la decisione era stata assunta insieme agli stilisti per far rientrare nel perimetro del gruppo societario la titolarità dei marchi.

La situazione di contitolarità al 50% da parte delle persone fisiche, tenuto conto del legame sentimentale e della imprevedibilità delle decisioni, presentava caratteri di grave debolezza e di rischio.

La decisione era stata presa in seguito all'interessamento di entità importanti quali El Capital (società proprietaria dei marchi Louis Vuitton, Celine, Fendi, Dior etc) ed altre interessate ad entrare nel capitale di Dolce & Gabbana con quote di minoranza e quindi, in sostanza, per consentire l'intervento di terzi nella stessa proprietà dei marchi o comunque per consentire investimenti al fine di costituire un 'polo' del lusso italiano.

Analoghe considerazioni erano state esplicitate anche da gruppi bancari quali Medibanca etc (cfr pag 59 ove la Ruella ha indicato le numerose banche interessate e gli incontri con esponenti del modo bancario) che cercavano maggiori garanzie di stabilità per intervenire con finanziamenti. Ulteriore interesse era rappresentato da una possibile ed auspicabile quotazione in borsa.

Trattandosi di un'operazione di natura straordinaria la Dolce & Gabbana S.r.l. aveva chiamato consulenti specialisti per organizzare questa operazione ed in particolare il dr Luciano Patelli per gli aspetti societari e fiscali e la società PriceWaterHouse Cooper (PWHC) per quanto attiene alla valutazione dei marchi.

Nelle dichiarazioni rese al difensore in data 17.12.2008 (contestate sul punto dal P.M.) la Ruella non aveva parlato di potenziali acquirenti, ma tale circostanza non appare decisiva al fine di escludere le esigenze evidenziate.

L'imputata ha riferito, inoltre, che tale operazione era stata decisa e gestita pubblicamente anzi indicando nell'annual-review della società per l'anno 2004-2005 (prodotto nella medesima udienza insieme anche a quelli relativi all'annualità 2003 e successivi) ove si legge 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 a cui facevano capo la neo-nata GADO S.a.r.l. titolare dei due marchi e la Dolce & Gabbana S.r.l. realtà operativa che integra le strutture produttive e distributive del gruppo.

Occorre da subito evidenziare che tale indicazione non contiene ovviamente alcuna notizia circa le caratteristiche di tale operazione ed oggetto di contestazione non è l'astratta cessione dei marchi ad una società lussemburghese bensì il valore attribuito agli stessi e la effettiva localizzazione della società in Lussemburgo.

Per quanto attiene alla scelta di costituire questa società in Lussemburgo ha riferito, invece, che tale decisione era stata voluta perché il Lussemburgo era una piazza certamente più appetibile per i finanziatori e per la prospettata quotazione in borsa, oltre che ragioni di risparmio fiscale segnalate dal dr Patelli.

Dalla stessa documentazione prodotta dalla difesa risulta ad es che la LWMH (gruppo che deteneva prestigiosi marchi quali Louis Vuitton Bulgari etc) aveva avanzato proposte alla fine degli anni '90 al gruppo italiano ed anche le banche citate avevano dimostrato elevati interessi di investimento al gruppo italiano prima della costituzione delle società lussemburghesi.



Sul punto la Ruella ha comunque affermato che la scelta del Lussemburgo avrebbe reso ancora più appetibile l'investimento.

~~Si era dunque rivolta al dr. Patelli che aveva accettato l'incarico ed aveva proposto il riassetto di fatto~~ attuato e sopra rappresentato.

Aveva conferito l'incarico per la valutazione del marchio alla società PWHC ed aveva messo in comunicazione il dr. Tanzi, socio di PWHC con il dr. Giuseppe Minoni, direttore dell'area 'amministrazione e finanza' della Dolce & Gabbana S.r.l. per fornire tutta la documentazione necessaria (bilanci, fatturati, business plan etc)

Ha riferito di aver discusso il valore del marchio con i sig.ri Dolce e Gabbana di non conoscere i metodi di valutazione utilizzati; anzi il dr. Patelli aveva confermato la possibilità di determinare il prezzo secondo i principi validi per ogni operazione di libero mercato: il gruppo aveva richiesto un perizia per propria tranquillità e trasparenza.

La trattativa era stata estesa anche ad altri marchi secondo le tendenze del periodo: infatti ad es il marchio D&G, linea giovane, sarebbe stato eliminato perchè il futuro voleva essere indirizzato ad una fascia alta.

La società non era stata più quotata in seguito alle contestazioni elevate in sede tributaria e penale anche se il progetto del dr. Patelli era finalizzato proprio alla quotazione. Nel corso delle riunioni con valutatori non vi era stata una specifica discussione circa la società che avrebbe acquistato i marchi

Nel novembre 2003, nel corso di una riunione alla quale avevano partecipato anche il dr. Patelli ed il dr. Tanzi di PWHC, il fiscalista aveva spiegato il suo progetto specificando che sarebbe stata costituita una società lussemburghese come titolare dei marchi.

Il dr. Patelli Luciano ha confermato che l'incarico a lui conferito era quello di individuare la società appartenente al Gruppo Dolce & Gabbana idonea per 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 appunto individuata essenzialmente nella titolarità dei marchi da parte delle due persone fisiche.

Può essere richiamata sul punto anche la testimonianza della dr.ssa Ardigo Roberta (al tempo dei fatti dipendente dello studio professionale che forniva consulenze fiscali del dr. Patelli lasciato nel 2007) soggetto non coinvolto nel procedimento penale se pur professionalmente intervenuto nella progetto di ristrutturazione quale collaboratrice dello studio.

La teste ha confermato che il Direttore generale aveva rappresentato la situazione di debolezza legata alla contitolarità dei marchi e segnalata dal sistema bancario, che temeva ripercussioni legate agli eventuali dissidi che sarebbero potuti insorgere tra i due stilisti. Inoltre il gruppo mirava ad ampliare la propria posizione sul mercato estero.

Il dr. Patelli ha anche aggiunto che la ridefinizione dell'assetto societario del gruppo costituiva il completamento di un'operazione che aveva avuto inizio qualche anno prima e che trovava giustificazione nella necessità di ridefinire la partecipazione della famiglia Dolce.

Infatti la Dolce & Gabbana Industria S.p.a. (società produttrice e manifatturiera) era inizialmente di proprietà dei genitori e dei fratelli di Domenico Dolce oltre che dello stesso. La Dolce & Gabbana Industria era già confluita al 51% nella Dolce & Gabbana S.r.l.

Il processo doveva continuare per acquisire la totalità della Dolce & Gabbana Industria con i soci della famiglia Dolce 'in testa' al controllo del Gruppo. Inoltre la riorganizzazione avrebbe consentito l'ingresso di nuovi soci nella compagine societaria.

Rispetto alle esigenze del mondo bancario l'imputato ha riferito di avere semplicemente raccolto le indicazioni della dr.ssa Ruella non svolgendo attività di consulente finanziario ma tributario e societario

Il Lussemburgo era piazza finanziaria di rilevantissima importanza in Europa ed aveva legislazione particolarmente efficiente in tema di tutela dei marchi oltre che un conveniente sistema fiscale



La società candidabile per la quotazione in borsa era La Dolce & gabbana Luxemburg S.a.r.l holdign finanziaria.

Anche l'incarico per la valutazione dei marchi era stato conferito dalla dr.ssa Ruella nella medesima riunione del maggio 2003

Pochi giorni o settimane dopo aveva partecipato ad una riunione con la dr.sa Ruella ed il dr Tanzi ed in quella sede la dr.ssa Ruella lo aveva informato dell'incarico conferito alla PWHC.

Il 20.7.2003 aveva formulato una proposta di servizi e nel novembre 2003 vi era stato un successivo incontro anche in presenza dei professionisti della PWHC nel corso del quale gli era stato chiesto di illustrare il suo progetto.

In quella sede aveva esposto l'ipotesi di una costituzione di due società in Lussemburgo e la discussione con l'autorità fiscale lussemburghese circa l'applicabilità di una aliquota del 4% sul reddito prodotto costituito dalle royalties prodotte dal licenziatario al netto dei costi relativi alla gestione. Non aveva fornito alcuna indicazione circa la fiscalità

In questa riunione era presente la dr.ssa Ruella e forse anche il sig Dolce Alfonso .

Pertanto in data 21.1.2004 aveva riassunto in un progetto le proposte discusse (cfr progetto allegato al verbale ud 20.2.2013) Ha riferito che ' il ruling ' era stato curato da una società lussemburghese

Peraltro ha affermato di non aver avuto specifiche notizie di particolari reazioni positive da parte del mondo bancario circa la localizzazione lussemburghese della società proprietaria dei marchi e di non essere a conoscenza di alcuna iniziativa intrapresa per la quotazione in borsa da parte del gruppo.

Il dr. Giuseppe Minoni (Direttore finanziario del gruppo dal 2002 e coordinatore dell' aerea amministrazione- finanza di tutte le consociate) ha confermato di aver vissuto le fasi che avevano portato alla costituzione della GADO in quanto aveva fornito la documentazione richiesta da PWHC per la valutazione del marchio; vi erano state riunioni con il dr Vannucchi ed il dr Tanzi di PWHC ovviamente relative alla ristrutturazione , ma sostanzialmente la conclusione dei valutatori poi non era stata posta in discussione in ragione delle rispettive e diverse competenze in materia.

Le parti hanno quindi riferito che le conclusioni della perizia risultavano pienamente tranquillizzanti ed anzi di particolare prestigio per la società.

Gli aspetti più specifici in merito alla valutazione dei marchi e alla gestione della GADO riferiti dalle parti si tratteranno nella sede dedicata alle singole contestazioni

Il progetto proposto dal dr Patelli corrisponde effettivamente alla struttura delle società poi attuata ed infatti come da schema riportato dalla G.d.f. (pag 19 e ss pvc 34.4.2009) ancorchè tale operazione sia stata oggetto delle seguenti contestazioni.

3) I profili di rilevanza penale contestati

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.r.l. venivano evidenziati numerosi profili di anomalia di tale operazione che avevano condotto ad approfondire le reali motivazioni economiche del riassetto societario.

I testi M.llo D'Oria e M.llo Antonio Fusco hanno riferito in merito agli accertamenti svolti sulla società GADO S.a.r.l. di diritto Lussemburghese

I testi Ten. Col. Polito Giovanni e Danilo Massimo Cardone hanno riferito in merito agli accertamenti svolti ed alle contestazioni elevate nei confronti delle persone fisiche Stefano Gabbana e Domenico Dolce nella verifica effettuata nei confronti dei due stilisti (cfr pvc 24.4.2009 e 29.4.2009)

Le dichiarazioni dei testi risultano comunque complessivamente sovrapponibili salvo specifiche precisazioni in merito ai criteri di valutazione dei marchi .



I testi hanno evidenziato che in seguito alla ristrutturazione sopradescritta, la GADO S.a.r.l., riconducibile sempre ai due stilisti come dallo schema evidenziato, era diventata l'unica titolare dei marchi e pertanto percepiva le 'royalties' da parte delle società licenziatrici.

Le 'royalties' erano da determinarsi, secondo le previsioni contrattuali percentualmente sul fatturato nella misura compresa tra il 3% e l'8% secondo le 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 (37.25% per l'anno 2004) nettamente inferiore rispetto a quella che sarebbe gravata sui redditi costituiti sempre dalle 'royalties' se percepiti dalle persone fisiche (45% nell'anno 2004).

Non solo: tale meccanismo, consentendo la trasformazione delle royalties (prima tassate in capo alle persone fisiche) in dividendi tale meccanismo di rinviare 'sine die' la distribuzione dei dividendi ai soci e quindi anche la percezione del reddito e configura un indebito vantaggio fiscale atteso che i dividendi originati dal flusso 'royalties' e sottesi allo sfruttamento dei marchi non erano stati distribuiti e quindi assoggettati ad imposizione.

Inoltre la GADO S.a.r.l., costituita come società commerciale di diritto Lussemburghese, risultava beneficiare di un accordo ('ruling') con il fisco lussemburghese che le permetteva di applicare sul risultato d'esercizio un'aliquota di imposta che ammonta circa il 4% oltre.

Pertanto le royalties che prima erano tassate, in capo ai due stilisti, nella misura del 45% ora risultavano tassate nella misura del 4%.

Se è vero che i due soggetti fisici avevano ricevuto il prezzo della cessione, occorre però considerare, secondo quanto contestato dalla G.d.f che gli stessi erano rimasti effettivi titolari del marchio, ceduto ad un prezzo notevolmente più basso del suo valore che rimaneva invece integralmente posseduto dagli stilisti tramite il controllo della GADO: invece il reddito conseguito con l'incasso del prezzo (che era comunque inferiore all'importo delle royalties (tassate al 4% lordo e netto al 2%) veniva tassato in Italia come 'reddito diverso' derivante dalla cessione, quindi con una aliquota minore rispetto a quella applicata sul reddito derivante dalle royalties.

I testi D'Oria e Fusco hanno poi illustrato tutti gli elementi che avevano condotto a ritenere la GADO S.a.r.l. una società 'estorovestita' in quanto direttamente operante e gestita in Italia.

Sul punto gli operanti hanno richiamato tutti 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 per l'esistenza di un domicilio solo formale in Lussemburgo, sia per localizzazione in Italia dell'oggetto principale dell'attività di impresa e la relativa gestione.

L'obiettivo della 'esterovestizione' risultava, peraltro, sempre in base alla ricostruzione operata, correlato allo stesso trasferimento del marchio.

Infatti nel contratto di cessione i marchi risultavano trasferiti per la somma di € 360.000.000. (cfr 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.

Il contratto prevedeva anche che il pagamento della somma dovuta fosse suddiviso in 2 rate annuali per sette anni e calcolato sulla base delle previsioni del reddito annuo che la società avrebbe percepito per le royalties pagate dalle società licenziatrici.

Secondo la ricostruzione della Guardia di Finanza il prezzo pattuito, ed effettivamente pagato dalla Gado, risulterebbe notevolmente inferiore al 'valore normale' dello stesso, poi ricalcolato dalla Agenzia delle Entrate (cfr C.N.R.- 3.6.2010 ed allegato) in € 1.193.712,00.

Il valore del marchio risulterebbe comunque superiore a quello indicato nella consulenza PWHC almeno sotto il profilo dell'aliquota fiscale applicata: infatti la perizia aveva indicato il valore del marchio al netto



delle imposte (IRES ed IRAP) applicate in Italia e quindi applicando la percentuale del 37,35% e non quella del 4% (lordo) applicata in base al ' ruling '

A tale maggiore valore è stato sottratto il reddito dichiarato di € 360.000,00 e sulla differenza di € 833.712,000 (suddivisa per ciascuno dei due proprietari e quindi € 416.856.000 ciascuno) è stata calcolata la maggiore plusvalenza derivante dal trasferimento dei marchi ' Dolce & Gabbana e D&G Dolce & Gabbana.

4) Le contestazioni di cui al capo di imputazione in seguito alla sentenza Corte di Cassazione
Corte di Cass. 22.11.2011 dep. il 28.2.2012

L' operazione in esame è stata oggetto di una originaria qualificazione di truffa aggravata ai danni dello Stato ai sensi dell' art 640 c 2 cp. , contestata nei confronti di tutti gli imputati, in concorso con il reato di cui all' art 4 D.lvo 74/2000 contestata a Stefano Silvio Gabbana e Domenico Dolce .

Il G.U.P. Presso il Tribunale di Milano , con sentenza 1.4.2011 , ha prosciolto tutti gli imputati in ordine ad entrambe le fattispecie contestate ' perche' il fatto non sussiste ' ritenendo in estrema sintesi:

- non configurabile il reato di truffa non sussistendo gli elementi propri della fattispecie ;
- non configurabili altre fattispecie di cui al D.Lvo 74/2000 in quanto:
- le persone fisiche avrebbero regolarmente dichiarato il reddito percepito dalla cessione ;
- ogni ulteriore plusvalenza, comunque non accertabile , non costituirebbe un reddito effettivo ai sensi dell' art 4 D.lvo 74/2000 trattandosi di compravendita posta in essere da soggetti non imprenditori ;
- l' operazione di trasferimento non sarebbe comunque riconducibile ad una condotta ' elusiva ' penalmente rilevante perché l' art 4 D.lvo riguarderebbe la percezione di un reddito ' effettivamente ' superiore a quello dichiarato; sul punto il GUP richiama l' evoluzione giurisprudenziale in tema di ' abuso del diritto ';
- la società GADO era titolare dei marchi e svolgeva correttamente in Lussemburgo le attività connesse alla proprietà (attività di tutela delle contraffazioni, stipula dei contratti di licenza e percezione delle relative royalties);
- la società aveva operato , quindi, in base ai noti principi comunitari in tema di ' libertà di stabilimento '.

La sentenza è stata annullata dalla Corte di Cassazione con sent del 22.11.2011 che ha disposto il rinvio al Tribunale di Milano.

La Corte di Cassazione ha ritenuto sicuramente non configurabile nel caso di specie il delitto di truffa aggravata .

La Corte ha richiamato in merito a tale dibattuta questione i principi di diritto fissati dalla sentenza Cass SU nr 1235 del 28.10.2010 dep. il 19.1.2011) che ha individuato un rapporto di specialità tra le fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale (nel caso oggetto l' artt 2 ed 8 D.lvo 10.3.2000 nr 74) ed , appunto, il delitto di truffa aggravata ai sensi dell' art 640 c2 c.p.

Nella sentenza si afferma che il sistema sanzionatorio in materia fiscale è connotato da una spiccata specialità che lo caratterizza come sistema ' chiuso ' ed autosufficiente all' interno del quale si esauriscono tutti i profili degli interventi repressivi dettando tutte le sanzioni penali necessarie a reprimere le condotte lesive o potenzialmente lesive dell' interesse erariale alla corretta percezione delle entrate fiscali '.

Tale principio , peraltro, incontra un limite qualora dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all' evasione fiscale; in tal caso rimane configurabile il concorso dei reati in quanto una stessa condotta verrebbe utilizzata da finalità diverse e viola diverse disposizioni di legge non esauendo il proprio disvalore nell' ambito del quadro sanzionatorio delineato dalle norme fiscali.

Il fondamento di tale affermazione riposa evidentemente nel principio di legalità che si specifica nei principi di determinatezza e tassatività come sempre confermato dalla giurisprudenza di legittimità e della Corte Europea dei diritti dell' uomo e della Corte di Giustizia delle Comunità Europee.



Ciò premesso la Corte ha precisato che, proprio in base a tale principio occorre verificare comunque se le condotte realizzate rientrino in una specifica disposizione fiscale penalmente sanzionata affermando che i meccanismi della repressione penal-tributaria ed i connessi incentivi al ravvedimento, oltre alla esclusione della rilevanza del tentativo escludono che possano ascriversi anche a titolo di truffa anche le ulteriori condotte che previste e sanzionate nel D.lvo nr 74/2000 ancorchè non contrassegnate legislativamente da caratteri di frode.

Valutando la condotta oggetto del procedimento la Corte ha ritenuto, in linea di principio, configurabili, l'art 4 e 5 D.lvo 74/2000.

Nel caso di specie, secondo la stessa valutazione della Corte, la condotta attribuita agli imputati *'costituisce un fenomeno noto come 'esterovestizione' che trova specifico riconoscimento nella nostra legislazione di settore.'*

La eventuale riqualificazione in Italia della residenza fiscale della società ed enti esteri è prevista dal c 3 dell'art 73 DPR 22.12.1986 nr 917 testo unico delle imposte sui redditi

La Suprema Corte ha poi sinteticamente richiamato l'evoluzione giurisprudenziale che ha individuato i confini di rilevanza in sede civile, tributaria e penale della divedito di 'abuso del diritto' e delle condotte c.d di 'elusione'

Infatti è 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.

Non vi è tuttavia alcuna norma che impedisca ai contribuenti di minimizzare lecitamente l'onere fiscale. Tra più alternative economiche il comportamento del contribuente che sceglie quella fiscalmente più conveniente è lecito.

L'elusione 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 ha evidenziato, tuttavia, diversi sono i mezzi di contrasto di tali condotte in sede civile, tributaria e penale.

La prima norma antielusiva rinvenibile nell'ordinamento di cui all'art 10 L 29.12.1990 nr 408 autorizzava l'amministrazione finanziaria a disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante alcune operazioni, tassativamente indicate, poste in essere 'senza valide ragioni' economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta. A tale disposizione ha fatto seguito l'attuale art 37 bis del D.P.R. 20.9.1973 nr 600, introdotto dall'art 7 del D Lovo 8.10.1997, nr 358, intitolato 'disposizioni antielusive':

1) 'sono in opponibili 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 alla amministrazione'.



Tale disposizione ha eliminato il riferimento ad operazioni poste in essere 'fraudolentemente' ma continua ad elencare *tassativamente* le operazioni alle quali è collegato il disconoscimento di vantaggi fiscali, ~~elenco che il legislatore nel tempo ha ampliato, ogni volta che dalla prassi emergevano nuovi e non previsti meccanismi elusivi.~~

La giurisprudenza di legittimità Italiana in sede civile (cfr Corte di Cass. Sez V civ nr 20398 e 22932 /2005 in tema di 'dividend washing' e 'dividend stripping') aveva inquadrato le ipotesi di 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 dell'art 1325 e 1428 c.c. (cfr anche sent . Cass. 29.9.2006 nr 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 anche altre (cfr causa C 223/2003 University of Huddersfield Higher Education Corporation vs Commissioners of Customs and Excises , Causa C.419/2002 Buopa Hospitals) in materia IVA .

Inoltre la Corte di Cassazione (sent SU nr 30055, 30056 e 30057 del 23.12.2008) ha riconosciuto 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, diversa dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale .

Pertanto la Corte aveva affermato che ' l'esistenza nel sistema tributario di specifiche norme antielusive non contrasta con l'individuazione di un generale principio antielusione ma è piuttosto sintomo dell'esistenza di una regola generale'.

Deve quindi ritenersi insito nell'ordinamento , come diretta derivazione delle norme costituzionali il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna disposizione di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale , in difetto di ragioni economiche apprezzabili che giustifichino l'operazione , diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale.

La successiva giurisprudenza della sez Tributaria della Corte di Cassazione ha precisato che ' il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza , non marginale, di ragioni extrafiscali, che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione medesima ma possono rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda'. (sez5 nr 1372 del 21.1.2001) Sul punto si segnala anche Corte Cass. 1465/ 2009 e da ultimo Corte Cass. 12249/2010 ove, ribadendo gli stessi principi la Corte ha evidenziato 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'abito 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) La Corte segnala anche il ricorso pregiudiziale pendente avanti la Corte di Giustizia sollevato dalla Corte di Cass. Sez Tributaria al fine di chiarire l'ambito del principio del contrasto all'abuso del diritto in materie di imposte non armonizzate) e evidenziando che , in generale l'abuso del diritto trova un espresso riconoscimento nell'art 54 della carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (carta di Nizza 7.12.2000) che, in seguito all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona ha acquisito lo stesso valore



giuridico dei Trattati. L'art 54 citato riproduce il contenuto dell'art 17 della Convenzione Europea dei diritti dell Uomo.

In campo penale tuttavia la problematica dell'abuso del diritto e dell'elusione assume ulteriori aspetti problematici che la Corte ha evidenziato.

Occorre ricordare che nell'ambito del diritto penale domina il principio di riserva di legge si declina in quello (che ne è una specificazione) di tassatività e determinatezza della fattispecie . Tali principi comportano anche , come conseguenza, il divieto di analogia in 'malam partem'.

La sanzione penale oltre che sussidiaria, non può quindi discendere da fonti esterne alla legge e quindi né di diretta fonte giurisprudenziale, né tanto meno, come si approfondirà nel prosieguo da principi introdotti da Amministrazioni pubbliche ancorchè validi nell'ambito tributario in quanto finalizzati all'accertamento dei presupposti per l'imposizione fiscale

Già la Corte di Giustizia nella ricordata sentenza Halifax G:S 21.12.2006 nr 255) ha precisato 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) ha affermato 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 per il solo fatto che la loro 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 ha precisato 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 diversamente , 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 (pag 52 della sentenza di rinvio del 22.11.2011) che ha inteso proprio 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 nr 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 ha precisato che la scelta della sede di una società in uno Stato membro soltanto per usufruire di una disciplina normativa più favorevole – non costituisce esercizio abusivo del diritto di stabilimento di cui agli artt 43 e ss del Trattato CE. La stessa sent (sez 3 nr 14486 del 26.11.2008 2.4.2009 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 pronunce

Cfr sez 3 nr 2673 del 18.3.2011 per la quale il reato di cui all'art 4 D. lvo 10.3.2000 è configurabile in presenza di una condotta elusiva rientrante tra quelle previste dall'art 37 bis D.P.. 29.9.1973 nr 6000 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 nr 2974 del 26.5.2010 la quale rileva che l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale Iva da parte di una società avete sede fiscale all'estero sussiste se questa ha una stabile organizzazione in Italia, ~~che ricorre anche quando la società straniera abbia affidato, anche di fatto, la cura dei propri affari in~~ territorio italiano ad altra struttura munita o meno di personalità giuridica, prescindendosi dalla fittizietà o meno dell'attività svolta all'estero dalla società medesima. Nel caso di specie era stato contestato l'art 5 D.lvo 74/2000).

Dalla giurisprudenza citata si può dedurre che i reati ipotizzabili con riferimento alle condotte elusive sono quelli dell'art 4 D.lvo 74/2000 (dichiarazione infedele) ed art 5 (omessa dichiarazione) di cui è chiamato a rispondere colui che, rivestendo 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 di eventuali altri soggetti.

A sostegno della rilevanza penale della condotta elusiva la Corte osserva, in primo luogo che l'art 1 lett f) D.lvo 74/2000 offre una definizione molto ampia della 'imposta evasa:' intendendo come tale la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente a titolo di acconto di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine definizione idonea a ricomprendere l'imposta elusa che è appunto la differenza tra un'imposta effettivamente dovuta cioè quella della operazione che è stata elusa, e l'imposta dichiarata, cioè quella auto-liquidata sull'operazione elusiva.

Inoltre la Corte ha osservato che il sistema tributario prevede istanze di interpello preventivo: l'interpello ordinario previsto dall'art 11 L. 27.7.2000 nr 212, che si riferisce ad 'obiettive e condizioni di incertezza sulla corretta applicazione di una norma' peraltro con riferimento a 'casi concreti e personali' (ammesso anche per soggetti esteri) l'interpello antielusivo di cui all'art 21 L. 30.12.1991 nr 413; interpello disapplicativo di cui all'art 37 bis c. 8 D.P.P. 600 del 1973; art 167 TUIR relativo alle società controllate estere; l'interpello in relazione al 'ruling internazionale' (art 8 del D.l. nr 269 del 2003).

L'art 16 D.lvo 74/2000 stabilisce espressamente che non dà luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'art 21 c. 9 e 10 della L. 30.12.1991 nr 413 si è uniformato ai pareri del Ministro delle Finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previste dalle medesime disposizioni ovvero a 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 rimette 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 è ciò e confermato anche 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'.

Non vi sarebbe, infatti, la necessità di una esimente speciale per la tutela dell'affidamento se l'elusione fosse irrilevante dal punto di vista penale mentre nessun elemento né testuale né sistematico consente di ritenere che tale norma si riferisca a casi di evasione in senso stretto e non di elusione.

Pertanto la Corte ha affermato 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.



Per quanto attiene alla sentenza Halifax, ha specificato che l'affermazione contenuta nella stessa sentenza non può avere portata generale, valevole per tutte le contestazioni facenti leva sul carattere abusivo dei comportamenti del contribuente, e deve essere letta solo come la semplice specificazione nel caso concreto all'esame della Corte di Giustizia UE delle obiettive condizioni di incertezza derivanti dalla innovativa applicazione nel settore fiscale del divieto comunitario dell'abuso del diritto, come regola generale che prescinde dalla individuazione di specifiche e tassative fattispecie.

Non ha, infine, ritenuto 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 poichè le sentenze citate (in particolare la 'Centros') riguardano il diverso caso di trattamenti fiscali discriminatori.

In particolare la sentenza 'Centros' risulterebbe anzi particolarmente significativa perchè riguarda il caso 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 svolgersi attività commerciali: la sentenza, nell'affermare che tale diniego di registrazione è contrario alla libertà di stabilimento osserva che 'il fatto che uno Stato membro non possa negare la registrazione di una succursale di una società costituita conformemente alla normativa di 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 ha sempre affermato 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, e che gli interessati non possano avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario'.

In sostanza la Corte ha escluso la rilevanza penale a condotte contrastanti con un principio generale di 'abuso del diritto'

Tuttavia ha affermato che 'se l'invocazione del principio di specialità impedisce la configurabilità della generale fattispecie di truffa in presenza di una espressa previsione del sistema tributario di una specifica condotta elusiva, non è invece ostativo alla configurabilità della rilevanza penale della medesima condotta in presenza di una descrizione della fattispecie elusiva provvista di necessari caratteri di determinatezza, perchè altrimenti il principio di specialità si trasformerebbe in una sostanziale impunità di comportamenti finalizzati a realizzare i medesimi risultati ottenuti attraverso la diretta violazione della norma e contrassegnati anzi, da particolare insidiosità'.

La Corte non è intervenuta quindi nella valutazione del caso concreto ritenendo comunque lo stesso in astratto suscumbibile in una o entrambe le ipotesi delittuose, lasciando ovviamente intatti i criteri che presiedono alla indipendenza valutativa del giudice in ordine alla ricostruzione in fatto della fattispecie criminosa sia per quanto attiene alla valutazione se la società sia da considerarsi ai fini fiscali residente in Italia o all'estero, sia per quanto attiene alla valutazione del marchio, sia per quanto attiene alle singole responsabilità, senza essere vincolato dalle presunzioni tributarie compresa quella concernente la residenza delle persone fisiche o giuridiche di

Si ritiene peraltro di richiamare, a conferma della rilevanza penale della 'esterovestizione' anche l'ulteriore pronuncia intervenuta Corte Cass sez 3 nr 7080 24.1.2012 .

G



Pertanto il P.M. ha ritenuto di riqualificare il capo di cui all'art 640 c2 c.p. ai sensi dell'art 5 D lvo 74/2000 riconducendo a tale ipotesi criminosa la condotta di 'esterovestizione' della GADO S.a.r.l.

I capi b) e c) sono rimasti invariati

Come già premesso la prima attività di verifica ha sostanzialmente raccolto gli elementi relativi all'accertata 'esterovestizione' della GADO S.a.r.l.

La successiva attività si è concentrata sulla valutazione del marchio che è stata oggetto delle più accese contestazioni anche in sede di accertamento e contenzioso tributario.

I profili sono certamente tra loro connessi.

Tuttavia è necessario considerare che proprio la costituzione della GADO costituisce l'operazione originaria e propedeutica anche a quella del trasferimento e della sottovalutazione del marchio.

Si tratta di condotte autonome e attinenti infatti di situazioni reddituali percepite da soggetti diversi ed autonomi anche se collegate dal comune interesse di vantaggio fiscale.

5) 'Esterovestizione' di GADO S.a.r.l.

La scelta di trasferire i marchi ad una società lussemburghese era stata giustificata come si è visto, dalla auspicata quotazione in borsa, dal fatto che il Lussemburgo era una piazza più appetibile per i finanziatori e investitori, dall'efficienza dell'Amministrazione e, in ultimo, secondo le dichiarazioni delle parti, dal favorevole regime di tassazione.

Si è anche rilevato come i precedenti interessi dimostrati da banche, investitori od acquirenti non presupponessero in alcun modo la cessione o il conferimento ad una società lussemburghese.

Rimane molto sfuggente, quindi, la reale esigenza (anche solo concorrente rispetto al risparmio fiscale) sottesa alla scelta del Lussemburgo come sede effettiva della società dei titolari dei marchi.

Ma tali considerazioni si potrebbero anche superare, almeno sotto il profilo della rilevanza penale, se la GADO S.a.r.l. fosse stata società effettivamente residente ed operante in Lussemburgo: ma così non è.

In base agli elementi assunti, infatti, la 'esterovestizione' di GADO, risulta circostanza pacificamente provata trattandosi di società allocata in Lussemburgo al solo fine di consentire la sottrazione di un ingente porzione di reddito imponibile - appunto le royalties prodotte in Italia dalle licenziatarie e sub-licenziatarie - trasferendole in Lussemburgo dove le stesse venivano tassate applicando l'aliquota del 4%.

Tale condotta assume rilevanza penale, quindi, quale violazione diretta dell'art 5 D lvo 74/2000 in relazione all'art 73 c.3 d.P.R. 22.12.1986 nr 917 perché, nel caso concreto, ha determinato una evidente sottrazione della base imponibile alla tassazione italiana e ha realizzato una condotta parificabile a quella di evasione e non un mero abuso di uno strumento contrattuale lecito per pervenire ad una 'ottimizzazione' fiscale.

La 'esterovestizione' di società al fine di localizzare la sede in paesi con fiscalità più vantaggiosa non è certo fenomeno recente in quanto è collegato intrinsecamente al contesto di crescente decentramento produttivo e commerciale transnazionale.

Il dibattito dottrinale è risalente e, non a caso, la legislazione civile e tributaria da circa vent'anni ha iniziato a introdurre norme precise in merito alla residenza delle imprese giuridiche sia per determinare la disciplina di collegamento nell'ambito civile sia, ovviamente, per stabilire il regime fiscale applicabile.

Sotto questo profilo appare quindi fondamentale stabilire quando una società deve ritenersi 'residente' in un determinato Stato e quando tale circostanza determina la sottoposizione a tassazione.

Le considerazioni che seguono riprendono anche i rilievi sul punto esposti dalla Corte di Cassazione che ha indicato lo specifico riconoscimento del fenomeno di 'esterovestizione' nella legislazione di settore (pag 44 e ss.)



Per quanto attiene alla legislazione italiana, l'art 73 c.3 T.U.I.R. (D lvo 12.12.2003 nr 344 che ha introdotto la nuova disciplina IRES (sul punto il testo in vigore dal 1.1.2004 corrisponde all'art 87 TUIR ~~nel testo precedente) stabilisce: 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' .

Ne deriva che il legislatore fiscale italiano ha inteso attribuire rilevanza (come peraltro ha fatto in sede civilistica) non solo al dato formale della presenza della sede legale della società sul territorio nazionale , ma anche a quello sostanziale derivante dalla localizzazione in Italia *' della sede dell'amministrazione o dell'oggetto principale dell'impresa'*.

Si tratta di criteri di collegamento che operano alternativamente, pertanto è pacifico, come riconosciuto da tutta la giurisprudenza civile e tributaria, che anche il verificarsi di uno solo di essi determina l'attrazione della società nella residenza fiscale italiana.

Sulla base della stessa lettera della legge non rileva, quindi , che la società sia stata costituita ovvero abbia la sede legale all'estero se essa ha nel territorio dello Stato la sede amministrativa o l'oggetto principale , potendosi quindi verificare il caso di società formalmente estere, ma fiscalmente residenti in Italia.

Con specifico riferimento al concetto di ' oggetto principale' dell'attività, sempre l'art 73 c.4 T.U.I.R. Stabilisce che ' l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo Statuto , se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticato o registrata.

Per oggetto principale si intende 'l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo Statuto ' ricollegandosi e conformandosi sul punto, alla disciplina civilistica.

Lo stesso art 73 al c 4 prevede altresì che ' in mancanza dell'atto costitutivo o dello Statuto nelle predette forme , l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato (cfr giurisprudenza civile e tributaria riportata dalla G.D.F. è costante e pare solo utile il richiamo alle pronunce indicate nel pv (pag 12)

La normativa italiana in tema di residenza, come riportata, è di chiara interpretazione come emerge anche dai criteri interpretativi suggeriti dall'OCSE.

Per quanto attiene ai rapporti tra la disciplina italiana e quella europea, infatti, è noto che l'OCSE ha elaborato un modello di convenzione (si tratta di un modello che risale al 1977) che non costituisce fonte diretta di diritto ma di raccomandazione interpretativa (e che infatti è sempre richiamato dalla giurisprudenza di legittimità)

Il modello contiene una serie di norme comuni di natura convenzionale da utilizzarsi per la stipula di trattati bilaterali in materia fiscale al fine di risolvere i casi di doppia imposizione dei redditi legati al fatto che spesso entrambi gli Stati contraenti considerano , in base alla rispettiva normativa interna, la stessa persona fisicamente residente sul proprio territorio evidentemente perché in ciascun territorio risulterebbe produrre il reddito

Salvo pochi Paesi, infatti, è diffusa a livello internazionale la norma per cui i soggetti residenti sono tassati su base mondiale cioè indipendentemente dal luogo dove producono il reddito (c.d. worldwide principle of taxation) mentre i non residenti sono tassati solo su base territoriale. Lo scopo dei trattati contro le doppie imposizioni è quello di evitare la sovrapposizione scoordinata di più sistemi fiscali in relazione a fattispecie reddituali transnazionali su cui più paesi avanzino pretese impositive e ciò al fine favorire l'espansione del traffico internazionale.

Nel caso in cui , in base alle rispettive disposizioni territoriali , un soggetto possa essere considerato residente in più paesi l'art 4 del mod Ocse prevede una serie di criteri sussidiari (c.d. 'breaker rules') che mirano a dirimere i contrasti delle potestà impositive degli Stati interessati per quanto concerne società od enti che, in base alle due legislazioni interne risultino residenti in entrambi gli Stati contraenti , 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, art 4 mod Ocse individua nel '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.

La problematica è certamente aperta in molti ambiti, come quello appunto della tassazione dei dividendi al fine di riqualificare i rapporti tra le parti da parte dell'Amministrazione finanziaria (cfr ad es Mod Ocse che ripartisce la potestà impositiva sui dividendi tra il Paese di residenza del socio e quello della società che distribuisce i dividendi (Stato della fonte) introducendo la nozione del 'beneficiario effettivo ' inteso come colui che ha il potere di decidere se utilizzare personalmente o rendere disponibili ad altri il capitale o i beni etc).

Anche nelle successive elaborazioni l'OCSE ha mantenuto sostanzialmente fermo questo principio .A tale proposito uno degli indizi di maggiore rilevanza della sussistenza sul territorio italiano della sede dell'amministrazione della società è ritenuto essere, altresì, quello della residenza fiscale in Italia dei membri del Consiglio di amministrazione della società criterio o sul quale è intervenuto proprio 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 quello utilizzati dall' art 73 (sede dell'amministrazione o del luogo dove esercita l'attività principale per la realizzazione degli scopi primari) anche se non letteralmente sovrapponibili tendono a valutare la medesima situazione di fatto.

Le considerazioni che seguono valgono anche a sgombrare un equivoco introdotto dalle argomentazioni difensive che si riassume in sostanza nella affermazione per cui le fattispecie di ' elusione penalmente rilevante' sarebbero frutto di una ricostruzione giurisprudenziale successiva ai fatti ed anche relativa a norme entrate in vigore successivamente.

Occorre infatti evidenziare che tale norma era in vigore prima dei fatti contestati, è certamente tuttora in vigore , è norma precettiva (anche la Corte di cassazione ha precisato che le specifiche norme antielusive hanno carattere precettivo) e costituisce il fondamento in base al quale stabilire se una società è obbligata a meno a presentare la dichiarazione ai fini IRES. (lo stesso criterio riguarda la dichiarazione annuale IVA nel momento in cui il soggetto persona giuridica eserciti attività di impresa come si desume dal combinato disposto degli artt 1 7 e 35 D.P.R. Nr 633/72 salva la disciplina diversa per rimborsi, Iva comunitaria etc).

Poiché il criterio della residenza è fissato dalla legge in termini specifici , il problema di stabilire sulla base di questi criteri , se una società debba o meno considerarsi residente ai fini fiscali è problema di accertamento di fatto: ne consegue che , una volta acclarata la sussistenza dei requisiti di legge, l'obbligo di presentare la dichiarazione discende automaticamente dalla presenza di tali presupposti senza alcun ulteriore passaggio interpretativo.

Diverso è il problema che attiene al metodo di tale accertamento.

Come è noto, in sede di accertamento fiscale anche criteri presuntivi possono costituire base per stabilire l' assoggettamento ad imposta di un determinato reddito.

E' noto anche che il giudice penale non può limitarsi a tale criterio di accertamento ma deve, anzi, procedere con autonoma valutazione alla ricerca di tutti gli elementi positivi determinanti la violazione del precetto .



Occorre certamente dare atto che l'art 35. c.13 del L nr 223 del 4.7.2006 convertito, con modificazioni dalla legge nr 248 del 4.8.2006 ha modificato l'art 73 del TUIR inserendo due nuovi commi.

~~In particolare il c.5 bis prevede che:~~ *salva prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'Amministrazione di società ed enti che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art 2359 primo comma del codice civile, nei soggetti di cui alle lett a) e b) del c. 1 se, in alternativa: sono controllati indirettamente ai sensi dell'art 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato, b) sono amministrate da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato'.*

Il successivo comma 14 reca la disciplina dell'entrata in vigore della norma antielusiva prevedendo che la disposizione di cui al c 13 ha effetto a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto' (quindi successivamente in sostanza ai fatti oggetto in questione)

Questa norma non ha in alcun modo modificato la disciplina precedente che tuttora ricollega lo obbligo di presentazione alle società che hanno in Italia la sede dell'amministrazione ovvero l'oggetto principale dell'impresa, ma ha introdotto solamente una presunzione probatoria (' salvo prova contraria') in relazione alle società estere controllate. Ciò significa che anche in presenza delle caratteristiche indicate (consiglio di amministrazione composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato) il contribuente può sempre provare la sussistenza dei requisiti fattuali che consentono l'accertamento della residenza e che sono rimasti immutati . Si tratta certamente di presunzioni che nel campo penale trovano ingresso come indizi, ma appunto riguardano il metodo di accertamento

Certamente si condivide l'assunto difensivo per cui la ricognizione di principi di 'divieto dell'abuso del diritto ' ovvero di 'principi generali antielusivi ' non può portare alla costruzione di fattispecie non contemplate dall'ordinamento: ma tale affermazione costituisce proprio il principio di diritto affermato nella sentenza della Corte di Cassazione nella sentenza di rinvio che ha riportato i casi di elusione penalmente rilevante alla violazione di specifiche norme antielusive (ovviamente in vigore al momento del fatto dalle quali derivi una sottrazione dell'imponibile .

L'art 73 c.3 TUIR è norma extrapenale che stabilisce i presupposti per ricollegare ai soggetti indicati l'obbligo di presentare la dichiarazione . La violazione di tale obbligo, a prescindere dalle modalità più o meno artificiose della condotta, costituisce quindi violazione specifica dell'art 5 D lvo 74/2000.

Nel caso di specie, peraltro, qualsiasi accezione particolare voglia essere attribuita alle norme risulta provato che la sede dell'amministrazione, del luogo di effettiva direzione e comunque il luogo dove veniva esercitata l'attività principale per la realizzazione degli scopi primari di GADO deve essere individuato in Italia e precisamente nel luogo dove era gestita la Dolce & Gabbana S.r.l.

In conclusione il problema può assumere complessità soprattutto sotto il profilo soggettivo quando società appartenenti ad un gruppo sono operative in diversi paesi e pertanto possono introdursi esigenze c.d di pianificazione fiscale' che spesso nascondono l'intento di spostare all'estero la base imponibile Non è così nel caso di specie perché la GADO non può considerarsi, se non formalmente, società operativa in Lussemburgo.

Occorre quindi esaminare gli elementi emersi in ordine alla struttura ed all'attività della GADO alla luce delle norme in vigore quando la stessa è stata costituita .

In primo luogo occorre richiamare le caratteristiche dell'assetto societario in seguito alla ristrutturazione societaria già delineata.

La società è stata costituita il 4.3.2004 dall'unico socio Dolce & Gabbana Luxemburg S.a.r.l. in persona di Alfonso Dolce

La GADO S.a.r.l. risultava detenuta al 100% dalla GADO Luxemburg S.r.l a sua volta controllata dalla holding italiana D & G.S.r.l.

Lo statuto è stato formalmente prodotto all'udienza del 12.6.2013 dalle parti il cui contenuto è comunque



richiamato anche dai pvc (cfr pvc 5.9.2007 pag 39) quale documento acquisito tra la documentazione extracontabile il giorno di inizio delle operazioni ispettive nei confronti della Dolce & Gabbana S.r.l.

~~L'atto è scritto in inglese e si riportano quindi solo le parti pacificamente richiamate nei verbali o dalle stesse parti~~ considerando tale produzione quale supporto documentale di dati pacificamente riconosciuti (peraltro appaiono riportati anche nelle note integrative pertinenti ai bilanci GADO relativi agli esercizi 2005-2006)

L' oggetto della società indicato nello statuto è in verità piuttosto ampio, ma comunque comprende l' acquisto di partecipazioni in altre società e genericamente l' acquisto, vendita di brevetti o marchi, licenze, marchi registrati ed ogni altro genere di diritti intellettuali nonché l' esercizio di ogni diritto inerente a tali marchi, compartecipazione in operazioni finanziarie commerciali relative -

Trattandosi di atto non tradotto ci si limita a segnalare quindi i diritti inerenti alla conservazione, ampliamento e disposizione del marchio, comunque propri di ogni soggetto proprietario di un bene.

Come emerge documentalmente dallo statuto la sede legale della società (registered- office) era indicata in 5 r. Guillame Kroll, Luxemburg, pertanto nella stessa sede di Alter Domus, società fornitore di servizi per l'amministrazione di società e di fondi.

Per quanto attiene alle funzioni svolte da questa società si è ritenuta superflua l' audizione di impiegati lussemburghesi perché risulta in modo piuttosto evidente che gli stessi non erano in alcun modo legati ed a conoscenza delle operazioni poste in essere dagli impiegati o amministratori limitandosi ad eseguire le disposizioni impartite. In base alle e- mail prodotte ed alle stesse dichiarazioni delle parti, infatti emerge come dato incontestato che ' Alter Domus' era società di domiciliazione. Sul punto cfr (copia accordo di domiciliazione tra la Alter Domus società a responsabilità limitata e la GADO S.a.r.l 8.3.2004 e successive modifiche).

Tale società, come documentato dallo stesso difensore di Antoine Noella 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.

Altrettanto pacifica risulta l' indicazione di una sede amministrativa della GADO in un'altra via Route d'Esch, 398

Amministratori nominati risultavano Alfonso Dolce, Dorotea Dolce e Cristiana Ruella

In merito alla costituzione della l'imputata Ruella ha dichiarato di aver condotto personalmente le trattative per conto dei due stilisti e, simmetricamente, per conto degli stessi stilisti che detenevano l' 80% delle quote di GADO.

Questa sovrapposizione vale anche per il trasferimento dei marchi dove la stessa Ruella ha dichiarato di aver valutato sia l' interesse del cedente che del cessionario (salvo che per il 20% riferibile alla famiglia Dolce, per il quale aveva trattato, sempre secondo le dichiarazioni della Duella, Alfonso Dolce).

Ha affermato che vi era stato un CDA che aveva conferito i poteri di firma ad Antoine Noella socia o dipendente di Alter Domus (vedi prd avv. pace pag 88 ud 10.4.2013). Un primo elemento significativo, a parte la sovrapposibilità dei soggetti fisici che hanno trattato per cedenti e società cessionaria riguarda la tenuta della contabilità.

La G.d.f nel corso della verifica fiscale effettuata nei confronti della Dolce & Gabbana S.r.l. aveva richiesto documentazione contabile ed amministrativa riferibile a GADO S.a.r.l (cfr pv di constatazione e risposta dei legali sul punto). Infatti, per calcolare l'imposta evasa infatti erano state esaminate le fatture emesse dalla Gado s.a.r.l. reperite quale documentazione nel corso della verifica sostanziale nei confronti della Dolce & Gabbana S.r.l.

Occorre evidenziare che nessuna documentazione contabile era stata esibita avendo le parti asserito che la stessa si trovava presso la sede legale in Lussemburgo (cfr risposta alle osservazioni nel mese di maggio-



giugno 2008 in tale sede sono stati prodotte le copie dei bilanci di GADO 2005/2006 dalle quali risulta peraltro che l'unico reddito della società era costituito dalle royalties)

~~Si sottolinea questo dato perché, prescindendo da successive acquisizioni di documenti, la contabilità della~~
GADO risulta asseritamente tenuta solo da una società di domiciliazione Alter Domus in Lussemburgo ed è pacifico che la GADO non disponesse di alcuna organizzazione autonoma per quanto attiene alla contabilità ed amministrazione neppure per quanto attiene alla limitata attività che, secondo l'assunto difensivo, avrebbe svolto in Lussemburgo.

Per quanto attiene alla presenza di dipendenti è pacifico che dalla data di costituzione o comunque di cessione dei marchi (marzo- luglio 2004) fino al febbraio 2005 (e quindi almeno per il primo anno di imposta contestato) la società non disponeva né formalmente né sostanzialmente alcun dipendente 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, infatti, la dr.ssa Tiziana Bergamo, dipendente di Dolce & Gabbana S.r.l. veniva 'distaccata' presso la sede legale di GADO, sostituita poi da Claudia Bertinetti, assunta formalmente da GADO.

Per quanto attiene alla effettiva gestione di GADO S.a.r.l. e lo svolgimento dell'attività oggetto della società, problema che costituisce il nocciolo della contestazione, l'attenzione dei verificatori si era immediatamente concentrata su circa 40 e-mail estrapolate dagli strumenti informatici in uso al Direttore Generale Cristiana Ruella. Si tratta di e-mail solo 'in arrivo' all'indirizzo della Ruella (non risultano acquisite, né prodotte comunque delle parti relative risposte o commenti della Ruella) deducendo da questa corrispondenza la prova lampante della fittizia localizzazione della società in Lussemburgo.

Queste e-mail sono state acquisite e commentate in sede di istruttoria dibattimentale dagli stessi imputati e dai testi che risultano destinatari e mittenti delle stesse.

Proprio tale approfondimento, unitamente ad altri elementi emersi in sede di verifica, consente di ritenere provata la effettiva gestione ed operatività di GADO in Italia.

Sostanzialmente tutta l'argomentazione difensiva poggia sulla considerazione che l'oggetto della società sarebbe individuabile nella attività di registrazione, tutela del marchio in relazione a condotte di contraffazione, prevenzione abusi etc.

Tale attività veniva svolta prima dalla dr.ssa Tiziana Bergomi e poi dalla dr.ssa Claudia Bertinetti in totale autonomia in Lussemburgo mentre l'attività di gestione, promozione, sviluppo del marchio e tutta l'attività connessa alla commercializzazione era rimasta di competenza della licenziataria e sub-licenziatarie.

In verità l'attività di GADO non era istituzionalmente circoscritta alla registrazione, tutela etc del marchio e comunque anche questa attività risulta diretta e gestita essenzialmente in Italia e solo alcune circoscritte incombenze formali e burocratiche inevitabilmente legate al trasferimento della proprietà erano state affidate alla Bergomi e poi alla Bertinetti in Lussemburgo.

Occorre comunque esporre innanzitutto le dichiarazioni rese dai testi e dagli imputati in ordine alla gestione di GADO ed anche i commenti e le spiegazioni in merito alla documentazione rinvenuta ovvero a quella prodotta dalle stesse parti inerente, appunto a questa attività.

Tiziana Bergomi (ud. 6.2.2013) ha riferito di essere stata assunta il 5.11.2001 quale responsabile dell'ufficio marchi (ufficio quindi già operante presso la Dolce & Gabbana S.r.l.) dalla dr.ssa Ruella e dal dr. Vaghi Silvano, responsabile del personale.

Quando, nel 2004, era stata costituita la Gado in Lussemburgo la Ruella le aveva chiesto se era disponibile a svolgere la sua attività lavorativa in quel luogo come distacco temporaneo. Aveva preso tempo per riflettere ed aveva valutato una proposta contrattuale offerta dall'Ufficio personale.

Il distacco si era svolto dal marzo 2005 (cfr e. mail 24.2.2005) al dicembre 2006.

11



Ha riferito che ,comunque, anche prima del distacco si era recata varie volte per organizzare l'attività coordinandosi con Alter Domus ed in particolare con Noella Antoine.

~~Durante il distacco in Lussemburgo era rimasta comunque dipendente di Dolce & Gabbana s.r.l e~~ percepiva lo stipendio da questa società , comprese le indennità. Le altre spese ha presunto fossero pagate dalla GADO (anche se ha riferito di non averlo accertato documentalmente non occupandosi della gestione della società).

Ha riferito che la sede legale si trovava in un edificio in 5 r. Guillame Kroll, Luxemburg, ufficio di grandi dimensioni dove vi erano moltissimi uffici di altre società tra cui l'ufficio della Alter Domus.

La sede amministrativa era in via Route d'Esch, 398.

Ha riferito che Alter Domus svolgeva servizi connessi alla fornitura di strumenti, spazi per organizzare riunioni ed in particolare si occupava di effettuare i pagamenti su indicazione della dr.ssa Ruella e del dr Minoni , perchè lei non era autorizzata ad effettuare i pagamenti per conto di GADO ; per i pagamenti relativi alla propria attività incaricava quindi la Alter Domus anche se non ha saputo indicare il soggetto che gestiva queste operazioni Lussemburgo .

Ha solo confermato che si rivolgeva a Noella Antoine che si avvaleva presumibilmente di proprio personale .

Ha spiegato che la sua attività riguardava, quindi , consulenze sulla proprietà intellettuale, anticontraffazione prevenzione abusi etc in relazione ai marchi localizzati in tutto il mondo e per questa attività effettuava tutte le prestazioni che venivano pagate da GADO .

Quindi per rendere più agevole i contatti in tutto il mondo, GADO aveva scelto come referente un solol studio di consulenza (studio Guzzi- Ravizza di Milano) che operava effettivamente in Italia, ma che aveva corrispondenti in tutto il mondo, i quali a loro volta depositavano i marchi, mantenevano i marchi e tutelavano i marchi con tutti i costi connessi .

Infatti tutte le fatture per questa attività di consulenza , svolta quindi dallo studio Ravizza a Milano, e dagli altri consulenti sparsi per il mondo venivano intestate alla GADO e pagate dalla GADO attraverso Alter Domus , previa verifica da parte sua.

In merito all'attività di tutela del marchio ad es . per le strategie da adottare in ciascun paese, le decisioni , sempre secondo quanto affermato dalla teste, venivano adottate dalla proprietà ; la Bergomi ha affermato *queste strategie 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 '*

Tuttavia ha sottolineato che, seguendo queste linee- guida, poi la tutela del marchio era gestita in autonomia trattandosi di un'attività di tipo tecnico. L'intensità dipendeva dal tipo di tutela specifica necessaria per ogni situazione.

La stessa comunque ha dichiarato che, nell'ambito dello studio Guzzi - Ravizza manteneva quotidianamente particolari rapporti con l'ing. Farragiana Vittorio che forniva delle segnalazioni o note che lei raccoglieva e valutava.

Si rivolgeva anche all'ing Farragiana per intraprendere le stesse azioni a tutela del marchio che prima svolgeva in Italia e poi in Lussemburgo e che lo studio Guzzi- Ravizza in realtà gestiva anche direttamente

Sul punto il P.M. ha contestato che , in data 29.5.2008 avanti la G.d.f . la Bergomi aveva affermato *'l'attività svolta era strettamente burocratica legata alla iscrizione ed aggiornamento svolta autonomamente mentre con riferimento ad ogni altro aspetto gestionale mi riferivo alla dr.ssa Ruella o al dr Minoni '*

In verità le dichiarazioni non paiono contrastanti , ancorchè non si comprenda già sulla base delle stesse , quale ' surplus 'di efficienza e prospettive di sviluppo poteva rappresentare questo distacco in Lussemburgo quando tutta la attività di consulenza veniva svolta attraverso studi italiani o esteri tanto che



la stessa Bergomi riceveva le fatture dallo studio Guzzi.Ravizza intestate a GADO e le girava ad Alter Domus che a sua volta provvedeva al pagamento.

La teste ha riferito di aver iniziato il suo distacco in Lussemburgo nel febbraio 2005 perchè, trattandosi di attività che richiedeva conoscenza ed esperienza in materia, era rimasta in Italia ad organizzare il lavoro in quanto l'attività di volturazione e deposito etc delle licenze conseguente alla cessione dei marchi aveva richiesto molto tempo circostanza confermata, poi anche dall'ing Farragiana

La Bergomi ha affermato che i CDA di GADO si svolgevano in Lussemburgo presso Alter Domus, ma ha anche affermato di non avervi mai partecipato.

Ha concluso affermando di aver partecipato alla ricerca della persona adatta per sostituirla, poi individuata in Bertinetti Claudia.

Bertinetti Claudia Valentina (ud 6.3.2013), premesso di essere laureata in giurisprudenza e specializzata in diritto industriale, ha riferito di essere stata contattata dal sig Gino Minucci della società Rolance International. In quel periodo lavorava in Italia, abitava a Milano (attualmente risulta residente in Svizzera) ma aveva svolto i test attitudinali in Lussemburgo dove aveva incontrato anche la Bergomi. Poi aveva sostenuto l'ultimo colloquio di dettaglio per l'assunzione con la dr.ssa Ruella a Milano.

Vi è da dire che nel corso delle s.i.t rese il 14.6.2008 avanti alla P.G. la teste non aveva fatto cenno a colloqui avvenuti in Lussemburgo. (cfr verb s.i.t. dove aveva riferito che verso il maggio- giugno 2006 si era recata a Legnano presso la sede della Dolce & Gabbana S.rl. per sostenere un colloquio finalizzato alla sua assunzione. In quella occasione si era interfacciata con i responsabili dell'Ufficio del personale, dr Vaghi e sig.ra Masini e successivamente aveva avuto contatti con il dr Minoni relativamente a problematiche di carattere amministrativo legate ai 'marchi di gruppo') Ma tale circostanza (oltre ad essere corroborata, per quanto attiene all'incarico conferito alla società R.I. da documentazione prodotta da dr Vaghi) non pare in verità assumere rilevanza, anzi può anche essere credibile che la società, tramite anche i propri dirigenti abbia cercato un soggetto idoneo che avesse meno difficoltà a recarsi ed anche a risiedere in Lussemburgo.

In merito all'attività svolta dal 6.10.2006 a fine novembre 2007 le dichiarazioni della Bertinetti ricalcano quanto affermato dalla Bergomi. La stessa ha dichiarato di essersi occupata essenzialmente dell'attività relativa alla tutela dei marchi anti-contraffazione, prevenzione abusi, registrazione etc) esattamente 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 attiene invece a problematiche che potevano riguardare le strategie e, quindi, richiedere ad es. un impegno di budget, si rivolgeva alla Ruella, peraltro raramente, perchè accadeva che la stessa Bergomi la contattasse per fornirle tali indicazioni.

Tuttavia cfr sul punto ud 6.3.2013 cfr verbale s.i.t. ove riferiva 'per tutti gli aspetti decisionali di un certo rilievo facevo riferimento all dr.ssa Ruella che contattavo telefonicamente o via email a Milano', la teste ha specificato che discuteva anche personalmente con la Ruella e Minoni quando venivano in Lussemburgo circostanza cui invece non aveva mai accennato precedentemente.

Ha poi aggiunto di non aver neppure conosciuto direttamente Noella Antoine anche se sapeva, però, che lavorava 'Alter Domus'. Non conosceva né si rapportava con il personale di Alter Domus con il quale aveva contatti solo per questioni di contabilità (ad es con tale Loran Ricic ed altri) e si rivolgeva ad un ufficio segreteria, comunque sempre riferibile ad Alter Domus e ad un 'Business Office Center'.

La sede dove lei prestava attività lavorativa era in rue Robert Stumper. Non aveva mai partecipato a contratti di licenza o rapporti con sub-licenziatari.

Sapeva che i CDA si svolgevano in rue Guillaume Kroll ma non vi aveva mai partecipato.

Non aveva mai parlato con il dr Luciano Patelli e sostanzialmente provvedeva alla registrazione dei marchi subordinatamente a strategie già decise da licenziante e licenziatari.

(1)



Il teste ing Faraggiana Vittorio (ud 17.4.2013) consulente in materia di proprietà intellettuale da circa 40 anni, al tempo dei fatti presso lo studio Guzzi & Ravizza, ha premesso di aver iniziato l'attività di consulenza per Dolce & Gabbana tra il '96 ed il '97.

Il teste ha spiegato che la sua attività di consulenza consisteva essenzialmente nell'attività di deposito-registrazione, consolidamento sviluppo e difesa del marchio, prevenzione di abusi e contraffazioni, imitazioni, concorrenza etc.

Ha riferito di aver trattenuto i primi contatti con la dr.ssa Ruella per il problema relativo alla tutela - registrazione etc del marchio. Ad es. aveva studiato la divisione ed il legame dei nomi e poi la contrazione del marchio, la creazione del marchio D&G' che era divenuto marchio notorio ancorchè molto breve e ristretto.

Gli interventi volti a tutelare il marchio nel mondo erano discussi, appunto, con l'ufficio marchi della società creato già in precedenza e del quale era responsabile tale dr.ssa Borgese. Sapeva che la Bergomi era stata assunta in sostituzione della dr.ssa Borgese e l'ha descritta come persona tecnicamente preparata per proseguire quella collaborazione: ad es. se per il deposito in un determinato paese sorgera una obiezione, occorreva una persona che potesse comprendere gli argomenti per contestare l'obiezione etc ed essere in grado di capire se era necessario azionare la tutela del marchio.

Il teste quindi ha riferito che, quando si discuteva se intraprendere un'azione giudiziaria o extragiudiziaria, si interfacciava sempre con la dr.ssa Bergomi.

Chiaramente tutte le decisioni a livello di strategia aziendale venivano assunte dalla società (ad es. se indicare il marchio D&G su un determinato prodotto profumo, abbigliamento o allestimento di autoveicoli).

Aveva ricevuto la comunicazione in base alla quale la GADO aveva acquisito ad un certo punto tutte le registrazioni esistenti e quindi ha confermato di aver seguito tutta l'attività relativa alla volturazione di tali registrazioni in capo a GADO confermando altresì che si era trattato di un'attività complessa, relativa a circa 1600 registrazioni e che aveva richiesto molti mesi.

Questa attività era stata svolta quindi dal suo ufficio a Milano in collaborazione con la dr.ssa Bergomi la quale si recava, per quanto gli era stato riferito, in Lussemburgo per organizzare l'Ufficio marchi della GADO.

Dal momento in cui GADO era diventata titolare dei marchi ogni indicazione perveniva o era diretta a GADO anche nel corso di tale periodo di 'transizione'. Il teste ha anche specificato che il marchio doveva prima essere registrato in Lussemburgo e che in Lussemburgo rappresentante dei marchi per GADO non era una dipendente della società ma un consulente lussemburghese.

Era anche capitato, secondo il teste, sempre in quel periodo di contattare la Bergomi in Lussemburgo.

Dopo il distacco la dr.ssa Bergomi era rimasta l'unica referente ed il teste ha precisato che comunicava con lei circa 4-5 volte al giorno. Le fatture relative alla propria attività professionale venivano indirizzate alla Bergomi ma intestate alla GADO. Ha specificato che non si era mai interfacciato con Alfonso Dolce ed aveva parlato con Minoni in qualche caso per specificare il contenuto delle fatture.

Per quanto a sua conoscenza la Bergomi aveva contatti anche con studi internazionali sempre in relazione all'attività che svolgeva: ad es. e un'autorità doganale sequestrava le magliette e bisognava fare una perizia sul prodotto, disporre la custodia etc, la Bergomi poteva decidere benissimo da sola. L'autorità doganale in genere si rivolgeva al responsabile locale che curava la registrazione, ma anche al titolare (cioè a GADO). L'attività nell'ambito del suo studio era svolta anche da altri collaboratori, come ad es. dr.ssa Parazzini, che è stata sentita ed ha reso dichiarazioni sostanzialmente sovrapponibili.

Il teste ha confermato che, dopo la sostituzione della Bergomi aveva continuato la sua attività con la dr.ssa Bertinetti.



Il teste Vaghi Silvano (ud 20.2.2013) ha 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. ~~Pertanto si era occupato anche di GADO~~

Ha premesso che Tiziana Bergomi era stata distaccata presso la GADO S.a.rl. con un contratto appunto di 'distacco' e pertanto per definizione temporaneo.

Ha confermato di aver ricevuto effettivamente dalla dr.ssa Bergomi la richiesta di sostituzione in data 23.11.2005 (proprio in ragione della temporaneità delle mansioni) di aver avviato le ricerche per trovare una persona idonea . In particolare ha riferito di aver richiesto alla dr.ssa Bergomi di indicare i più accreditati 'cacciatori di teste' incaricati mediante contratto di individuare la persona . Era stata incaricata la società Rolands rappresentata da Rino Micucci, come da documentazione prodotta in udienza . Il profilo richiesto ed indicato era altamente specialistico da qualificare a livello di 'quadro', qualifica che, all'interno del gruppo era ricoperta dal 2% del personale.

La società aveva mandato una rosa di persone , tre francesi e tre italiane, all'interno della quale è stata scelta la persona più idonea.

La ricerca era stata autorizzata dall' Amministratore delegato dr.ssa Ruella .

Aveva svolto personalmente i colloqui unitamente ad una sua collaboratrice ed alla stessa Bergomi e poi con la Ruella .

I 'curricula' erano pervenuti a Legnano e i colloqui si erano svolti a Milano in quanto i colloqui finali , soprattutto per le società che non dispongono di un autonomo ufficio di risorse umane (come la GADO) vengono svolti presso la sede centrale.

Il teste ha poi specificato che la dr.ssa Bergomi era stata inviata in Lussemburgo in una fase di start-up mentre per una assunzione definitiva era stata scelta la dr.ssa Bertinetti ed era stata assunta quale dipendente di GADO.

Per i primi quattro mesi, peraltro, la Bergomi aveva affiancato la Bertinetti (è stato prodotto contratto di incarico 10.5.2006 e relative fatture) . La Bertinetti aveva risolto il suo rapporto di lavoro quando la Gado era stata trasferita in Italia ,

Ha confermato che l'attività svolta dalla Bertinetti era la stessa svolta dall'ufficio legale di Dolce & Gabbana s.rl. nella persona (almeno come riferito dal teste) di tale Farina e della stessa Bergomi

Il dr Giuseppe Minoni (ud 10.4.2013) come già ricordato, ha affermato di aver partecipato alle discussioni circa la costituzione di GADO fornendo la documentazione necessaria per la valutazione dei marchi .

Ha affermato, altresì, che essendo il direttore della Amministrazione e Finanza era inevitabile che dovessero passare da lui anche informazioni e decisioni relative alla stesura dei bilanci di GADO ovvero le operazioni di fatturazione etc.

Ha dato atto , quindi , che per contratto, la Alter Domus avrebbe dovuto occuparsi anche della fatturazione delle royalties.

L'imputato ha confermato di aver definito le mansioni della Bergomi presso la GADO ed infatti ha confermato anche di aver inviato al dr Patelli una e- mail che aveva per oggetto le mansioni dell'ufficio marchi in ragione della avvenuta costituzione della società Lussemburghese

Infatti risulta acquisita (all'ud 20.2.2013 in seguito all'esame del dr. Patelli) una mail inviata in data 4.5.2004 da Giuseppe Minoni relativa alle mansioni ufficio marchi al fine 'condividere' il dimensionamento delle attività di competenza della licenziante e quelle di competenza della licenziataria (come obblighi contrattuali o come 'incarico della licenziante) .

Ciò al fine di 'dimensionare i fabbisogni operativi della licenziante (personale/assistenza esterna/procura locale per firme su pratiche) e per eventualmente integrare/precisare le clausole del contratto di licenza in fase di definizione.

Risulta allegato alla e- mail un documento ('mansioni ns ufficio') che riporta le pratiche di competenza dell'ufficio marchi.



In data 29.6.2004 Luciano Patelli rispondeva proprio con riferimento a tale missiva, richiamando il contratto di cessione e licenza e richiamando, tra gli altri, i seguenti punti che si riportano integralmente ~~ove riferisce che nelle riunioni precedenti alla riorganizzazione~~

' non sono state prese in considerazione, né tantomeno proposte da noi soluzioni che non fossero effettivamente realizzabili e per le quali non ci fosse corrispondenza tra modello di 'business' e realtà operativa.

'in quella sede è stato condiviso i principio che i marchi- ed alcuni funzioni ad essi collegate- fossero effettivamente trasferibili e che una parte significativa dell'attività relativa ad essi fosse esercitabile dalla società estera cessionaria e licenziante '

Il commento al vs documento del 4.5 scorso parte dall'assunto che laddove vi è ...un riferimento alle attività di ' competenza ' di GADO dette attività siano effettivamente all'estero da personale e consulenti di questa società

Diversamente, se non vi fossero persone effettivamente operative in Lussemburgo, o le persone ivi localizzate non avessero un profilo adeguato per l'autonomo svolgimento delle funzioni collegate al marchio, si determinerebbero rischi significativi di ' tenuta fiscale ' dell'organizzazione.

Commentando le varie funzioni da distribuire tra Gado e Licenziatarie in merito alla tutela e gestione dei marchi

poi aggiunge.... *' come ricordato in premessa, la gestione dei marchi e delle attività ad esse connesse è di competenza del proprietario che nella sostanza e non solo formalmente svolge dette attività a tutela del valore dei marchi che sfrutta al fine di ricavarne delle royalties ' e commenta pertanto il problema della coerenza di un riaddebito dei costi di protezione del marchio da GADO a Dolce & Gabbana etc*

In merito a tale missiva Minoni ha spiegato che il punto di partenza condiviso riguardava lo svolgimento di tutte le attività indicate in Lussemburgo come di fatto, a suo parere, si era verificato.

In sostanza ha affermato, in coerenza con la generale prospettazione difensiva, che l'oggetto sociale della GADO era costituito dall'attività svolta dalla Bergomi e poi dalla Bertinetti in relazione alla tutela dei marchi e prevenzione degli abusi. Tutta l'attività gestionale relative alle licenze e sub-licenze era svolta dalla direzione amministrativa e finanziaria della Dolce & Gabbana S.r.l coinvolgendo comunque la strategia aziendale del gruppo e chiaramente anche la GADO.

Gli imputati non hanno spiegato però, le ragioni di una *' segnalazione '* dal punto di vista dell'impatto *' fiscale '* da parte di Patelli proprio nel momento in cui veniva esplicitato il *' dimensionamento '* del personale ufficio marchi.

Minoni ha precisato che, per quanto attiene alle problematiche amministrative di GADO, si interfacciava con Noella Antoine e i dati erano forniti ad Alter Domus, dalla licenziataria.

Anche l'imputata Cristiana Ruella ha affermato che la Bergami agiva in totale autonomia per quanto attiene alla propria attività che riguardava la tutela anticontraffazione, difesa e prevenzione dell'abuso di marchi, seguendo chiaramente una linea gestionale che era assunta all'interno della Dolce & Gabbana S.r.l che sviluppava il *' business '*.

La società aveva ritenuto sufficiente mandare una sola persona per svolgere quel tipo di attività e non avrebbe avuto problemi a trovarne ed assumerne altre.

Anzi il contratto tra GADO e Dolce & Gabbana prevedeva proprio un obbligo di informativa da parte ella licenziataria che ad es indicava se un paese era diventato importante per il business perché in tal caso allora si iniziava a registrare il marchio etc

Si trattava di una attività informativa e di comunicazione ed erano state conferite procure per atti specifici che risultano prodotte.

Quindi la Bergomi, sempre in base a quando dichiarato dall'imputata, stabiliva se dare un incarico ad un professionista ad es. all'estero, e questi svolgeva l'azione giudiziaria nel luogo, ad es Estonia: la Bergomi discuteva l'onorario, poi riceveva la fattura intestata a GADO e poi trasmetteva la fattura vistata



all'amministrazione che provvedeva al pagamento tramite Alter Domus : infatti Noella Anoine aveva il potere di operare sul conto corrente bancario in quanto la contabilità era affidata ad Alter Domus mentre la PWHC lussemburghese predisponeva i bilanci; anche i costi dell'attività esercitata dalla Bergomi erano addebitati alla GADO.

Ha riferito che i CDA si svolgevano in Lussemburgo e di essersi recata almeno una decina di volte in Lussemburgo , ma non ha ricordato con precisione dove si svolgessero le riunioni , forse presso la sede legale .

Ha specificato che anche attualmente la Bergomi risulterebbe prestare la sua attività presso l'ufficio legale del Gruppo Dolce & Gabbana (che allora non esisteva) e non presso la GADO pur sostenendo , quest'ultima i costi relativi (attualmente la società è residente in Italia) .

Ha concluso affermando che i due stilisti non erano stati informati delle fasi operative del progetto .

La società era stata poi trasferita in Italia dopo la verifica del 2007 in seguito a consiglio di difensori (anche i legali in sede tributaria) i quali avevano ' messo sul tavolo' che la GAD, in seguito alla verifica sarebbe stata da quel momento in poi oggetto di contestazioni per tutti gli anni a venire sia sotto il profilo tributario che penale , situazione che, sempre secondo l' espressione del Direttore Generale, non poteva essere accettata per difendere la propria immagine e reputazione. Tale affermazione non può certamente essere sorvolata .

Come più volte ribadito la G.d.f e l'Agenzia delle Entrate non hanno mai contestato, né avrebbero potuto farlo il diritto di costituire una società in Lussemburgo. Il profilo di violazione contestato ex art 5 D lvo 74/2000 attiene infatti alla fittizia localizzazione della sede e dello svolgimento dell'attività in Lussemburgo . Come già ribadito, la normativa introdotta nel 2006 ha previsto solo una presunzione probatoria ma non esclude affatto che in presenza dei requisiti di fatto una società possa operare in Lussemburgo . Non si comprende, quindi, perchè una società effettivamente operante in Lussemburgo, luogo prescelto per valide ragioni economiche e finanziarie avrebbe dovuto trasferire la sede in Italia per una contestazione che poteva, appunto in presenza delle condizioni di legge, essere facilmente smentita.

Peraltro occorre dare atto che la GADO S.r.l , successivamente alla verifica fiscale, ha effettuato i pagamenti relativi all'imposta evasa e le sanzioni di cui al capo a) (cfr prospetti di pagamenti effettuati da GADO s.r.l comprensivi di sanzioni per gli anni di imposta 2004-2007 imposte -dirette/IVA prodotti all'udienza del 30.1.2013) e che, per quanto attiene almeno la contestazione relativa all'IVA ha rinunciato ai ricorsi come emerge dalle due sentenze della Commissione Tributaria nr 46/09 del 23.3.2009 per IVA 2004 e sent nr 45/09 del 23.3.2009 per IVA 2005 entrambe definitive) ed ha presentato per le annualità successive la dichiarazione in Italia . Per quanto attiene alle sent nr 137/09 annualità 2004-2005 e 136/09 annualità 2005-2006 IRES_ IRAP i ricorsi sono stati rigettati, la sentenza non risulta definitiva. (prod parte civile ud 6.2.2003)

Non si vuole certamente attribuire valore confessorio a tale comportamento acquiescente (anche la Dolce& Gabbana Luxemburg per quanto emerge dai verbali è stata trasferita ancorchè tale aspetto non rilevi in questa sede) ma certamente , anche a fronte dell' rilevante somma versata , non pare verosimile che tale trasferimento sia stato immediatamente disposto , dopo aver sostenuto tutte le spese di costituzione se fossero stati presenti i requisiti di fatto per mantenere la residenza in Lussemburgo e senza peraltro nulla contestare , si permetta , ad un esperto fiscalista circa un progetto discusso insieme .

Ma, a prescindere da questa lettura , la ricostruzione delle parti contrasta con l'evidenza dei fatti. Occorre a questo punto premettere una dovuta precisazione, perchè circoscrivere l' oggetto sociale della GADO all' attività di registrazione , tutela anticontraffazione prevenzione abusi etc, asseritamente gestita in autonomia dalla Bergomi e poi dalla Bertinetti non è corretto e contrasta con le risultanze documentali in atti.

Infatti è pacifico che la cessione del marchio aveva determinato il trasferimento in capo a GADO S.a.r.l di tutti i diritti e facoltà che precedentemente facevano capo ai titolari persone fisiche. Tali diritti venivano



quindi trasferiti e legittimamente esercitati da GADO. Su questo punto non può esserci dubbio.

Tra questi diritti e facoltà rientra sicuramente il diritto di porre in essere tutte le attività necessarie alla ~~volturazione, registrazione e tutte le attività idonee a prevenire la contraffazione etc~~, ma anche le facoltà e i diritti connessi alla concessione o meno dello sfruttamento del marchio.

Se prima della cessione erano le persone fisiche a concedere lo sfruttamento o comunque l'utilizzo del marchio attraverso la licenziataria Dolce & Gabbana S.r.l., dopo la cessione, l'esercizio di tale diritto risulta direttamente esercitato da GADO ed infatti queste facoltà e diritti sono stati dalla stessa società esercitati subentrando nei contratti precedenti, come vedremo, ovvero autorizzandone di nuovi.

Tali diritti e facoltà discendono inevitabilmente dalla stessa titolarità e rientrano quindi nell'esercizio dell'oggetto sociale, ed anche se tale attività non fosse stata prevista dall'atto costitutivo, di fatto è stata esercitata formalmente dalla GADO ed è anzi riconducibile agli stessi stilisti, (ai quali risulta essere stata sottoposta comunque e giustamente ogni decisione relativa ai marchi) e gestita da Cristina Ruella Alfonso Dolce e Giuseppe Minoni.

Nell'esercizio di queste prerogative gli imputati suddetti non si sono limitati a fornire direttive a GADO ma hanno proprio sottoscritto tutti i contratti per conto di GADO.

Scindere tale attività che pacificamente è stata svolta in Italia, attribuibile a GADO, da quella relativa alla tutela del marchio è arbitrario perché è proprio l'esercizio in concreto di tale facoltà che ha determinato il prodursi del reddito di GADO.

In sede di verifica questi contratti di licenza sono stati analizzati: alcuni risalgono al 2004 altri risultano successivi (pag 40 pvc 5.9.2007).

Nel contratto di licenza stipulato il 31.7.2004 tra GADO S.a.r.l. e Dolce & Gabbana S.r.l. la licenza risulta concessa da GADO 'in virtù di rapporti di licenza già in essere con i precedenti titolari dei marchi per cui 'la licenziataria ha per lungo tempo utilizzato ed utilizza tutt'oggi, direttamente o tramite la concessione di sub-licenze a terzi i marchi'.

Il contratto allegato al p.v.c porta la firma di Cristiana Ruella ed Alfonso Dolce quali rappresentanti di GADO e di Stefano Gabbana per la Dolce & Gabbana S.r.l.

Alla data di stipula del contratto erano in essere i contratti di sub-licenza con:

Itierre S.p.a (abbigliamento) dal 15.5.2002

Marcolin S.p.a (occhiali) dal 29.3.1999

Binda s.p.a (orologi) dal 20.5.1999;

Euritalia S.p.a (profumi) dal 27.11.1990:

Riguardo alla situazione di sub-licenze, nel contratto di licenza tra GADO s.a.r.l. e Dolce & Gabbana S.r.l. si legge che la licenziante GADO prende atto di tutti i contratti di sub-licenza di uno o più marchi attualmente in essere tra la licenziataria ed i terzi... confermando quindi tutti questi rapporti contrattuali. Inoltre successivamente risultano essere stati stipulati i seguenti contratti di sub-licenza:

-27.10.2004 sub licenza con Dolce & Gabbana Industria per prodotti di abbigliamento ed accessori con marchio Dolce & Gabbana;

-4.10.2004 con Luxottica S.p.a per occhiali (in sostituzione di Marcolin S.p.a)

- 11.3.2005 con Binda S.p.a per orologi a rinnovo del precedente contratto;

- Procter & Gamble dal 1.7.2006 per profumi in sostituzione di Euritalia;

In pratica è cambiato il rapporto tra i soggetti titolari dei marchi (Domenico Dolce e Stefano Gabbana prima e GADO S.a.r.l. in seguito) e la società licenziataria (Dolce & Gabbana S.r.l.) e sono stati conclusi anche nuovi accordi di sub-licenza, ma la localizzazione in Italia del reale esercizio dei diritti connessi ai marchi (gestione e sviluppo) è rimasta evidentemente immutata.

Sul punto si vuole richiamare proprio una precisazione della difesa quando è stato chiesto alla dr.ssa Bergomi se l'attività di valorizzazione dei prodotti commercializzazione, promozione, valorizzazione, pubblicità sviluppo etc era di esclusiva competenza della licenziataria (cfr pag 242 esame) ricevendo



risposta affermativa dalla teste . Non sono state però menzionate tutte quelle decisioni relative alla scelta della licenziataria ed alla scelta dei sub-licenziatari che venivano formalmente ricondotte alla GADO ma ~~decise dagli stilisti e dall'Amministrazione e che devono essere ricomprese nell'attività svolta dalla~~ società visto che è proprio in forza di questi contratti che venivano percepite le royalties. Dalla corrispondenza acquisita , peraltro , le vicende relative alle sub licenze ' Motorola' e Procter & Gamble' appaiono emblematiche per comprendere la mera titolarità formale dei marchi da parte della società lussemburghese.

Non viene in considerazione , ovviamente, la legittima gestione e scelta di strategie da parte degli amministratori , ma il luogo dove veniva discussa e decisa questa strategia e dove vengono conclusi questi contratti , tanto che la Bergomi risulta aver inviato ai ' Directos'persino le bozze dei contratti da sottoscrivere per conto di GADO e Dolce & Gabbana contemporaneamente . La prova relativa all'esercizio di tale attività in Italia è pacifica e neppure è stata smentita dalle parti che , per affermare il principio di un 'attività svolta in Lussemburgo hanno circoscritto tale oggetto alla sola attività di anticontraffazione .

Ma anche a ritenere circoscritto l'oggetto sociale all'attività di tutela del marchio appare evidente in base alle prove assunte, che la stessa attività di anticontraffazione era esercitata solo formalmente dalla unica impiegata Bergomi Tiziana (e poi da Bertinetti) in seguito alle precise direzioni del management operante in Italia, circostanza emersa con evidenza

Innanzitutto la documentazione prodotta appare infatti limitata alle sole pratiche dirette alla volturazione delle registrazioni e corrispondenza tra le parti e nessun'altra attività risulta di fatto svolta in Lussemburgo ancorché siano state prodotte le relative procure ed autorizzazioni

E' pacifico infatti che almeno per un anno presso Gado non operava nessuno e tale circostanza è del tutto inconciliabile con le prospettive di lancio di una società operativa ed attraente per gli investitori .

Non risulta comunque in alcun modo come siano stati gestiti l'amministrazione di tali attività ma certamente non dalla Bergomi o dalla Bertinetti in Lussemburgo

Il ' distacco di alcun mesi' presso la sede Lussemburghese della dr.ssa Bergomi non è certo sintomatico di un lancio operativo di una società visto che poi è stata sostituita da una persona con le stesse incombenze

Le stesse Bergomi e Bertinetti hanno confermato che le più importanti decisioni strategiche anche in relazione alla tutela anti- contraffazione venivano sostanzialmente decise dai 'directors ' e che loro stesse erano in costante contatto con lo studio Ravizza di Milano dove risulta operare il vero nucleo ' pensante' anche dell'attività anticontraffazione, sviluppo e prevenzione che inevitabilmente richiede notevoli competenze in campo economico e di strategia aziendale come brillantemente esposto dall'ingegner Farragiana circa la scelta di marchi brevi , con nomi congiunti etc e che decideva ad es. se intervenire con una attività di repressione, tolleranza etc . Infatti il teste Farragiana ha riportato anche un esempio concreto circa una discussione con la responsabile delle Dogane che si era rivolta a lui per il sequestro di alcune magliette contraffatte. Non si esclude che anche la Bergomi fosse titolata a svolgere questa attività ma non risulta comunque che lo abbia fatto in Lussemburgo.

Emblematiche inoltre circa il ruolo meramente formale assunto da queste persone emerge dalle e- mail acquisite in merito alle quali gli imputati non hanno fornito alcuna valida spiegazione

Per quanto attiene alla sede legale anche la documentazione acquisita evidenzia che all'indirizzo indicato vi era una società di domiciliazione e che almeno per un anno (si tratta ovviamente di una annualità oggetto di contestazione) la GADO non disponeva neppure di una struttura minima organizzativa
Successivamente il trasferimento dei locali (cfr mail nr.8.del 13.5.2005) era stato comunicato su iniziativa di Alter Domus.

Sul punto :



cfr 1) e-mail inviata da Giuseppe Minoni a Maria Grazia Bergomi e per conoscenza a Cristina Ruella in data 14.9.2004 ad oggetto 'affitto spazio'

dove si legge:

al fine di organizzare la firma dei due directors GADO e la trasmissione ad Alter Domus confermo che i termini economici del contract for sub leasing sono quelli prospettati in proposta 27.5.2004

(€ 15.000,00 all'anno cifra che evidentemente riguarda una sede piuttosto modesta)

Nella stessa missiva si fa riferimento ad una e-mail sempre del 14.9.2004 da Maria Grazia Bergomi ad 'Alter Domus' e per conoscenza a Giuseppe Minoni.

La Bergomi comunica ad Alter Domus che i sig. Ruella- Minoni hanno ricevuto per approvazione il contratto e' hanno comunicato che non dovrebbero essere problemi per la firma'

' In ogni caso Minoni vi manderà al più presto possibile la definitiva conferma che il documento è stato siglato da due 'directors' '

Per i problemi relativi alla trascrizione delle licenze la stessa Bergomi chiedeva ad Alter Domus se potevano utilizzare Rue Guillaume Kroll come ' registred office' e Route d' Esch come ' amministrative office'.

Quindi era la stessa Alter Domus ad indicare la sede da utilizzare e la decisione veniva comunque sempre rimessa a Minoni- Ruella

Nella mail si specificava che anche tutte le ulteriori informazioni riferibili ai marchi ,agli archivi, ai i pagamenti sarebbero state confermate da Minoni

2) – e mail inviata da Maria grazia Bergomi a Crsitiana Ruella e per conoscenza a Giuseppe Minoni in data 27.9.2004 avente ad oggetto: *GADO telefono e fax'*

Nella e-mail la Bergomi avvisa che Alter Domus ha comunicato i nr di telefono e fax di Gado e che chiedeva istruzioni

' sono due alternative: vogliamo che prenda le chiamate ms Noella oppure le facciamo deviare ai nostri uffici?

Questa mail è certamente esplicita: in Lussemburgo in quel momento non vi era nessun soggetto quindi le chiamate erano evidentemente deviate in Italia e quindi evidentemente Alter Domus era solo un recapito formale.

La stessa Alter Domus provvedeva a a ricevere ed inviare le fatture evidentemente anche in relazione ai pagamenti delle prestazioni svolte dallo studio Guzzi – Ravizza. Si riporta la numerazione delle e-mail indicata nel pvc 5.9.2007

3) e-mail inviata da Maria Grazia Bergomi a Giuseppe Minoni e per conoscenza a Crisitana Ruella in data 4.1.2005 avente ad oggetto: Lussemburgo 10.12. gennaio

dove la Bergomi avvisava Minoni che sarebbe andata in Lussemburgo il 10-12 gennaio ed avrebbe visionato alcuni appartamenti e verificato il flusso di corrispondenza con Alter Domus

Avrebbe quindi visto l'ufficio (uno) di GADO prendendo nota di quali attrezzature sarebbero state necessarie (si sta parlando della società proprietaria dei marchi Dolce & Gabbana).

5) e-mail inviata da Maria Grazia Bergomi a vari destinatari e colleghi in data 24.2.2005 avente per oggetto un incontro di saluto per incominciare ' l'avventura' in Lussemburgo.

7) e-mail inviata da G Minoni a C. Ruella in data 20.12.2005 avente ad oggetto GADO ' Ricerca Sostituto /a e per conoscenza a Silvano Vaghi si fa riferimento alla e mail che M. G. Bergomi aveva scritto al direttore del personale in data 23.11.2005 dove richiedeva, anticipato in una e-mail del 14.10, di ricercare una persona per sostituirla in Lussemburgo esperta in pratiche di gestione marchi (quindi sei mesi dopo il distacco).



8) e- mail inviata da Maria Grazia Bergomi a Cristiana Ruella e Giuseppe 13.5.2005 ' trasferimento ufficio GADO maggio 2006; dove comunica che Alter Domus di trasferire gli uffici della sede amministrativa entro il maggio 2006 (Route d'Esh, 398) mantenendo quella legale;

9) e- mail inviata da Claudia Bertinetti a Cristiana Ruella in data 2.10.2006 avente ad oggetto ' Contatti di Claudia V. Bertinetti in Lussemburgo dove comunica che è operativa presso gli uffici di GADO da quella data . Mi potrà trovare ai contatti di seguito riportati.

La sede ed i contatti sono i medesimi

cfr in seguito

10) e- mail inviata da Maria Grazia Bergomi a Cristiana Ruella a Giuseppe Minoni in data 18.5.2006 avente ad oggetto ' Trasferimento ufficio GADO ' dove comunica che il nuovo indirizzo sarà 74 rue Robert Stumper L. 2557 Luxemburg . Nessuna variazione verrà apportata ai numeri di telefono e fax in uso (oltre che naturalmente l'indirizzo della sede legale) . Si tratta quindi della variazione di un indirizzo semplicemente comunicata dalla società domiciliataria.

Quindi per il primo anno (marzo 2004/ febbraio - marzo 2005 senza possibilità di dubbio) in Lussemburgo non c'era nessuno .

Le difese hanno rilevato che tale circostanza potrebbe essere giustificata dalla complessa attività propedeutica richiesta dalla ' volturazione' dei marchi a favore di Gado e di registrazione nei vari Paesi.

Tuttavia occorre rilevare che la Gado aveva percepito le royalties prodotte dalla società italiane fin dal primo anno , le fatture erano inviate ad Alter Domus e i due stilisti avevano ricevuto il pagamento della prima rata nel 2004 ;

Tutta la documentazione acquisita sul punto, inerente alla mole delle volturazioni e delle registrazioni dei marchi è incontestabile ma certamente si tratta di mera attività burocratica che non può ritenersi unico oggetto specifico dell'attività GADO S.a.r.l. appunto perché attività propedeutica alla volturazione dei marchi in capo alla società nuova titolare. Peraltro la stessa Bergomi ha affermato che trattandosi di attività che richiedeva conoscenza ed esperienza in materia era rimasta in Italia ad organizzare il lavoro , si era recata qualche volta in Lussemburgo ed ha riferito che anche le 1600 variazioni di registrazioni e trascrizione in tutto il mondo erano state oggetto di attività durata circa 6 mesi e se ne era occupato lo studio Guzzi- Ravizza.

Numerose sono le e-mail che attengono alla diretta gestione della GADO da parte di Minoni e Ruella sia per quanto attiene alla attività anti- contraffazione sia per quanto attiene a problematiche fiscali riferibili a GADO

I due amministratori impartivano precise direttive alla Bergomi (contrariamente a quanto riferito dalla Ruella) che dimostrano la necessità di fare apparire la GADO come società effettivamente operante

Per quanto attiene alla attività anti- contraffazione

cfr 6) mail 25.3.2005 oggetto: 'delega circular resolution' da Maria Grazia Bergami a Cristiana Ruella e per conoscenza a Giuseppe Minoni

Si parla di una bozza avente ad oggetto la delega in suo favore dei poteri di firma relativamente all'attività di gestione si riferisce sempre alla sua attività di gestione dei marchi insieme all'ing Farragiana

Se si prende l'allegato acquisto (all nr 6) si legge facilmente che si tratta di una delega per svolgere ogni attività avanti le Pubbliche Amministrazioni ed Autorità Giudiziarie per l' accredito, la registrazione , la tutela del marchio. E' chiaro che trattandosi di soggetto che svolgeva l'attività nell'ufficio marchi poteva certamente interfacciarsi con tutti i soggetti nazionali e transnazionali in ordine a tali contratti



Sicuramente quindi tutta la documentazione (prod ud 6.2.2013) attinente alla poderosa attività di volturazione registrazione etc pare certamente riferibile alla Bergami, la quale in realtà non aveva alcun potere di firma se non riferibile a tali incombenze burocratiche e comunque non prima del 25.3.2005 e sempre su delega dei 'directors' di Dolce & Gabbana S.r.l.

Infatti la mail fa seguito a quella precedente del 28.2.2005 nella quale la Bergami chiede a Minoni di inviare l'ok' ad Alter Domus per gli ordini di pagamento trattandosi di gestione amministrativa. L'ing. Farragiana ha riferito che nel periodo di transizione era capitato di contattare la Bergami in Lussemburgo ma in verità non risulta alcuna corrispondenza circa concrete attività svolte in quella fase. Il teste ha anche specificato che il marchio doveva prima essere registrato in Lussemburgo e che rappresentante dei marchi in Lussemburgo per GADO era una suo collega e non la Bergami. Il teste Vaghi ha riferito che il distacco della Bergami era propedeutico ad un ampliamento, ma in realtà è stata assunta una sola persona, la Bertinetti (comunque italiana) che ha solo sostituito la Bergami senza alcuna prerogativa ed anzi se si vuole, mantenendo un rapporto ancora più formale, (non conosceva nessuno di Alter Domus) perché la Bergami pare certo soggetto molto più a conoscenza delle problematiche generali provenendo dall'interno della società.

- 7) e-mail inviata da Maria Grazia Bergomi a Giuseppe Minoni per conoscenza a Crisitana Ruella in data 25.3.2005 ' Esborsi attività anti- contraffazione'

La Bergomi pone un problema :

'è corretto che le note relative all'attività de qua siano emesse nei confronti di Dolce & Gabbana ... le decisioni relative all'attività anticontraffazione sono formalmente prese da Gado o da Gado e Dolce & Gabbana insieme e quindi segnala che il problema del riaddebito delle spese era un problema da risolvere ma poi nella mail premette 'prendo nota della nostra volontà di riesaminare la questione relativa ai c.d riaddebiti ai licenziatari degli esborsi sostenuti per l'attività anticontraffazione e della opportunità di semplificare questa operazione 'coinvolgendo il meno possibile GADO ' e facendo emettere le note direttamente nei confronti della Dolce & Gabbana S.r.l etc

La Bergomi non ha spiegato cosa intendeva per decisioni ' formalmente' prese da GADO limitandosi a ribadire che si trattava di un problema di suddivisione dei costi

Anche Minoni, in merito alla medesima e-mail ha riferito di aver preso atto di un problema affermato dalla Bergomi ma non ha spiegato perché la stessa affermasse che l'attività di anticontraffazione era ' formalmente presa da Gado

- 4) e-mail inviata da Giuseppe Minoni a Cristiana Ruella in data 19.2.2005 avente ad oggetto ' mansioni ufficio marchi/ incontro lunedì

con allegato un documento denominato 'mansioni ufficio marchi'.

Nella mail si specifica che la Bergomi avrebbe svolto solo le mansioni ordinarie dell'Ufficio marchi informando periodicamente sull'andamento delle pratiche mentre per tutte le attività 'ad oggi' svolte dalla Bergomi che, in ragione delle cessioni richiedevano la firma dei sig. ri stilisti in qualità di titolari dei marchi sarebbero state firmate da un Director di Gado.

Le mansioni sono indicate nell'allegato alla mail che è leggibile in quanto acquisito dalla GDF (all nr 4). il documento specifica minuziosamente quale attività avrebbero richiesto la firma del Director di GADO.

E' evidente quindi da questa mail che l'unica attività svolta dalla Bergomi era anzi stata ridimensionata e comunque era la medesima che la Bergomi svolgeva presso la Dolce & Gabbana S.r.l sempre seguendo le direttive degli stilisti ed il management senza alcuna autonomia .

E' altresì evidente altresì che tutte le altre attività sempre riferibili a GADO e relative all'ufficio marchi, proprio in quanto richiedevano la firma dei 'Directors' erano da loro gestite e ciò inevitabilmente svolte in

8



Italia .

Sul punto si intende ribadire che non si tratta in alcun modo di contestare l'inevitabile coordinamento necessario per la gestione di un gruppo che potevano fare capo anche ai medesimi soggetti. Si tratta di valutare dove si trovasse il centro direzionale e operativo della GADO per la tutela dei marchi che anche da una semplice lettura dell'allegato trovava il suo centro direzionale in Italia

In merito alla gestione dei versamenti:

12) e- mail inviata da Giuseppe Minoni 20.9.2004 a C. Ruella ad oggetto : Versamenti/ possiamo sentirci? La e- mail indica i riferimenti bancari e porta un allegato che è stato acquisito (all nr 12) dove si leggono i modelli e le istruzioni relativi ai pagamenti da GADO ai signor Dolce e Gabbana; Sono modelli sottoposti , quindi da Minoni a Ruella ed intestati GADO . Anche in questo caso si tratta di attività pacificamente svolta presso la sede di Dolce& Gabbana S.r.l. perché in quel momento in Lussemburgo non vi era nessuno mentre i pagamenti erano evidentemente in corso.

13) e-mail inviata da Maria Grazia Bergomi a Cristiana Ruella e Giuseppe Minoni in data 24.1.2005 avente ad oggetto ' Luxottica' – GADO

La Bergomi dice *' allego bozze di ' lettere con le quali rispettivamente , ai sensi degli artt 5.2. e 5.5. del contratto di licenza , Dolce & Gabbana chiede autorizzazione a GADO per il nuovo sub-Licenziatario Luxottica) e GADO concede l'autorizzazione .*

Successivamente alla stipula del contratto di sub-licenza con Luxottica allego lettera con la quale Dolce & Gabbana trasmette a GADO informazioni sulla data di sottoscrizione e sulla scadenza dell'accordo non è richiesto che a GADO siano inviati i contratti di sub-licenza ma queste informazioni essenziali sono quelle contenute nell'allegato B) etc

....

Sempre nella e-mail la Bergomi avvisa gli amministratori ad es. che l'autorizzazione per insegne ulteriori rispetto a quelle comunicate con apposito accordo 31. luglio u.s dovrà essere preventivamente richiesta da Dolce & Gabbana a Gado . Ed allega le bozze.

Non può non balzare evidente che in quel momento la Bergomi non era neppure ' distaccata ' in Lussemburgo ove arriverà un mese dopo .

Pertanto anche questa corrispondenza dimostra che ogni attività formalmente riferibile a GADO era svolta in Italia in quanto la Dolce& Gabbana S.r.l. chiedeva appunto l'autorizzazione per la sub-licenza a GADO e GADO confermava .

E' evidente che tali decisioni (importantissime e che si riferiscono a GADO) non venivano certamente decise né fisicamente , ma neppure formalmente in Lussemburgo . La Bergami si trova in Italia ed allega la ' bozza di risposta' di GADO

Non vi è dubbio quindi che Cristiana Ruella e Giuseppe Minoni abbiano sottoscritto ed agito esclusivamente presso la sede di via Goldoni ogni atto e contratto riferibile a Gado e che anche l'attività della Bergomi in quel momento si svolgeva a Milano

Appare solo il caso di sottolineare che non si discute la legittimità di tale gestione, ben potendo la Ruella investire le cariche, ma si sta parlando della residenza e cioè del luogo della direzione effettiva, e dello svolgimento delle attività come centro decisionale ed operativo. Persino le decisioni attinenti alla contraffazione risultano indicate dallo studio di consulenza Guzzi – Ravizza.

-per quanto attiene ai CDA



Minoni e Ruella hanno riferito di CDA svolti Lussemburgo per i quali non risulta prodotta documentazione.

~~Non vi è un elemento di fatto che comprovi la loro presenza in Lussemburgo ed anzi veramente~~
emblematica sul punto

14) e-mail inviata da Giuseppe Minoni a Cristiana Ruella in data 30.8.2005 avente oggetto ' Bilanci ..
etc on allegato anche il bilancio GADO
...' ti allego
omissis..

c) le bozze dei bilanci delle due lussemburghesi . Anche questi andranno approvati a settembre: tema
da affrontare: *sarebbe meglio fare board ed assemblee in Lussemburgo'*

Minoni ha sostenuto che non si trattava di indicare un obbligo , ma di suggerire un'opportunità.

Ma la e-mail significa nessun consiglio di amministrazione o assemblea di Gado è stata fatta in
Lussemburgo (prima del 30.8.2005 ed infatti non risulta alcuna produzione in merito .

Sul punto si ricorda che la Ruella non ha ricordato con precisione dove si svolgessero i consigli di
amministrazione .

per quanto attiene alle imposte :

15) e-mail inviata da Giuseppe Minoni a Cristiana Ruella in data 16.9.2005
.. ti allego anche documento da firmare per attestazione a Dolce & Gabbana S.r.l. per evitare ritenuta
d'acconto su royalties .'

Minoni indica direttive precise in merito alle varie società facendo riferimento ad approcci fiscali ' suggeriti'
da Patelli professionista evidentemente sempre presente nelle consulenze fiscali delle società. Anche in
questa e-mail compare in allegato per la firma la dichiarazione della GADO S.a.r.l. necessaria per non
assoggettare in Italia a ritenuta d'acconto le royalties ad essa corrisposte da Dlce & Gabbana s.r.l.

16) e mail 8.11.2005 da Maria Grazia Bergomi a Cristiana Ruella e, per conoscenza a Giuseppe Minoni
avente ad oggetto ' GADO con IVA'

La Bergomi inoltra ai due amministratori un messaggio originale in cui chiede ad una cliente di fornire un
recapito a cui la ' ns Direzione Amministrativa di Gruppo ' (ed indica la e-mail del dr Giuseppe Minoni)
può rivolgersi?

17) e mail inviata da Giuseppe Minoni a Cristiana Ruella in data 14.2.2006 avente per oggetto GADO:
Dichiarazione per esenzione royalties con relativi allegati:

Ti allego documento da firmare per GADO per legittimare rimborso a GADO della ritenuta d'acconto da
parte di DG s.r.l.;

fammi sapere se vedi tu il sig Dolce o devo raccogliere io la sua firma.

Anche questa attività è svolta in Italia

18) - e mail inviata da Giuseppe Minoni a Cristiana Ruella il 17.2.2006 avente per oggetto LUX con relativi
allegati (all nr 18

*Ti allego lista calendario / completo di tutta la documentazione che deve essere firmata / prodotta
nonché il proprio documento da firmare in data 20.2.2006 (3 directors di GADO) e la Procura per
assemblea GADO 21.2.2006 (firma due directors DG Lux) Non appena confermati ti giro anche gli altri'*

19- - email 20.2.2006 sempre inviata da Giuseppe Minoni a Cristiana Ruella

*ti allego istruzione per pagamento dividendo da GADO a DG Lux . Firma tua e del Sig Dolce . Questa
mattina sono in Goldoni'*

20) 28.2.2006 da G. Minoni a C Duella oggetto ' GADO sa.r.l istanza di rimborso ritenute su royalties



che contiene uno scambio di corrispondenza con lo studio Pirola per le istanze di rimborso

21) e-mail da M.G. Bergomi a Cristiana Ruella e per conoscenza a Silvia Pozzali ed Alessio Farina in data 3.7.2006 ~~GADO audit: confirmations templates~~

La Bergomi trasmette a C. Ruella per la firma le lettere da inviare a consulenti legali di GADO in relazione all'oggetto (GADO Audit) come da istruzioni di PWC e del dr Minoni

E dice *'prego Silvia Pozzali che mi legge in copia di voler fare avere le lettere firmate ad Alessio in modo che le possa includere nel prossimo invio di corrispondenza in Lussemburgo.'*

La - email riporta una precedente sempre del 3.7.2006 da M.G. Bergamo a G. Minoni con oggetto: GADO Audit

Egr dr. Minoni di seguito le lettere che PWC vorrebbe inviare agli avvocati/consulenti legali GADO

Attendo sua autorizzazione prima di raccogliere firma della d.rssa Ruella

Si tratta quindi di un richiesta di sottoscrizione di documenti perché vengano firmati e rispediti Lussemburgo

22) e-mail da G. Minoni a Cristiana Ruella 5.9.2006 oggetto: GADO - dichiarazione per esenzione royalties

Minoni invia alla Ruella un file con mod di dichiarazione avvisando:

'dichiarazione da fare ogni anno. (firma tua e del sig. Alfonso)'

23) da Noella Antoine per conto di Alter Domus a Giuseppe Minoni e, per conoscenza a Cristiana Duella in data 27.12.2006

La mail è scritta in inglese e si riporta solo per significare che Noella Antoine di Alter Domus chiedi a Minoni di inviare documentazione e dopo aver raccolto le firme dei due rappresentanti di GADO S a.r.l. (ovviamente in Italia.

Quanto alle licenze:

Come premesso, particolarmente emblematica è la corrispondenza relativa alle trattative per le licenze direttamente concluse da GADO

In particolare, con riferimento alla sub-licenza tra Dolce& Gabbana S.r.l. e Procter & Gamble S.p.a. si evince che alcune problematiche riferibili a GADO sono trattate in Italia

24) e-mail da Giuseppe Minoni a Cristiana Ruella in data 22.5.2006 avente per oggetto GADO P&G

Nella mail è riportata, infatti, anche una precedente del 15.6.2006 ad oggetto: GADO / P&G

Allegava a scambio lettere per licenza P&G con GADO e commentava la lunghezza della negoziazione la durata della licenza etc e inoltrava le proposte relative

Nella seguente del 22.5.2006 sempre diretta a C. Duella, Minoni esprime ad es perplessità sulla rinnovabilità per altri 5 anni della licenza

Ti allego lettere riviste. Segnalo impatto condizione rinnovabilità per altri 5 anni (rinnovo molto lungo rispetto a durata licenza di Gado ! Per questo ho ipotizzato firma di tutti i Directors GADO)

Si tratta di documentazione e decisioni direttamente riferibili a GADO

25) e-mail da G. Minoni a C. Ruella in data 24.5.2006 nella quale dice di essere a Milano e chiede se possibile un incontro per discutere temi sempre sul contratto P&G ; *sintesi licenza , prossimi flussi , lettere con Gado*

26) e-mail da G. Minoni a C. Ruella in data 7.3.2007:

sempre informazioni e richiesta di parlare delle lettere DG- GADO per licenza di P&G in via Goldoni

27) e-mail 8.3.2007 da Giuseppe Minoni a Ruella in data 8.3.2007

sempre con richiesta di parlare (quindi in Italia)

a) lettere ed addendum DG S.r.l./GADO per contratto profumi

28) e-mail da S. Pozzali a Giuseppe Minoni e per conoscenza a Cristina Ruella sempre con oggetto: P&G

41



29) da G Minoni a S. Pozzali e per conoscenza a C. Ruella sempre per discutere contratto P&G

Dove allega tutte le lettere relative alla licenza con firme per accettazione etc sia per conto di DG sia per conto di GADO

Ed avvisa: *martedì mattina sono in Goldoni e procediamo*

In altre e-mail da 30 a 37 vengono affrontati sempre problemi relativi a importantissimi contratti in particolare tra GADO e Motorola relativi alla concessione di una licenza per la produzione di un cellulare con il marchio Dolce & Gabbana.

Le e-mail intervengono sempre tra G. Minoni, Ruella e Federica Marchionni (direttore di Dolce & Gabbana negli Stati Uniti) ed hanno sempre per oggetto questo contratto per il quale erano sorti problemi che avevano coinvolto anche GADO: le e-mail riportano pacificamente un problema inerente alla decisione circa la riferibilità GADO ovvero a DG S.r.l. di alcune operazioni e delle conseguenze inerenti. I problemi inerenti a tali licenze sono anche stati in parte illustrati dagli imputati e dalla teste Marchionni nel corso del dibattimento.

Marchionni Federica (ud 10.4.2013) attualmente dirigente della società a New York, ha riferito che al tempo dei fatti, lavorava a Milano come dirigente della Dolce e Gabbana S.r.l. era direttore delle licenze e si occupava dello sviluppo del business e dell'immagine del marchio Dolce & Gabbana.

Si occupava, altresì dei contratti di sub-licenza tra la Dolce e Gabbana S.r.l. e le aziende terze per specifici settori merceologici quali occhiali, gioielli, orologi, profumi e make-up.

Ha riferito che, per quanto riguardava gli aspetti creativi, quindi lo sviluppo delle collezioni, lo sviluppo delle campagne pubblicitarie e tutte le campagne promozionali si interfacciava con gli stilisti, mentre per gli aspetti della definizione delle strategie commerciali con la dr.ssa Ruella. Per la tutela dei marchi e la estensione territoriale si riferiva alla dr.ssa Bergomi.

Certamente occorre rilevare, anche per questa teste, che nel verbale s.it. 30.5.2008, non aveva fatto cenno alla Bergomi, ma arrivando al sostanza, può anche ritenersi credibile che la stessa si rivolgesse anche alla Bergomi nei casi indicati ad es bisognava chiedere la estensione territoriale di una registrazione etc

Sul punto quindi la teste ha confermato che GADO era l'ente a cui si riferiva per le estensioni territoriali o doveva comunicare la necessità della tutela del marchio da eventuali contraffazioni che venivano segnalate dai licenziatari e quindi da aziende terze.

Ha riferito che Motorola Inc. si era rivolta a loro (Dolce & Gabbana s.r.l.) per una collaborazione che prevedeva una licenza particolarmente breve (sei mesi) ed anche circoscritta nel senso che l'apporto Dolce & Gabbana doveva essere limitato alla indicazione del colore di alcuni portafogli, non era un apporto stilistico e quindi era stato siglato tra GADO e Motorola.

Inoltre esisteva un contratto di 'service' tra la GADO e la Dolce e Gabbana S.r.l. e lei coordinava tutti i servizi che la Dolce & Gabbana S.r.l. doveva prestare in quel caso specifico

Quindi ha semplicemente confermato i contenuti delle e-mail a lei riferibili

30) e-mail il 5.4.2006 inviata a Cristiana Ruella comunicando che 'il contratto è a buon fine' dove viene informata da Motorola circa l'apertura di GADO come fornitore.

33) e-mail inviata da Giuseppe Minoni a Cristiana Duella in data 13.7.2006 dove vengono riportate missive della Marchionni in merito a documentazione richiesta negli Stati Uniti etc

Evidentemente il coinvolgimento della teste nella trattativa e gestione del contratto, appare del tutto coerente, stante anche lo specifico ruolo svolto in Dolce & Gabbana. Nella deposizione la teste si è limitata a confermare questi aspetti che non si ritengono rilevanti in merito alla effettiva operatività di GADO ed all'intervento dei singoli imputati.

Vi è invece un dato documentale significativo in quanto la licenza risulta essere stata sottoscritta da GADO come emerge dal contratto 'license agreement by and between 'GADO sa.r.l. e 'Motorola Inc', all n.30 p.v.c. sottoscritto da Cristiana Ruella. Nella bozza peraltro risulta indicato 'Milano' ma comunque il contratto non risulta comunque concluso di fatto in Lussemburgo.

Cd



La corrispondenza appare quindi decisiva per quanto attiene all'intervento dei due 'Directors' dr.ssa Cristiana Duella e dr Minoni

31) e-mail inviata da Giuseppe Minoni a Cristiana Duella in data 31.1.2006 avente ad oggetto: 'Motorola' con allegata bozza di 'service agreement' tra GADO e Dolce & Gabbana S.r.l. (bozza inviata dallo studio Pirola)

32) in una e-mail inviata da G. Minoni a Cristiana Ruella il direttore dell'amministrazione e finanza pone un problema fiscale relativo alle royalties e poi prosegue 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 mail (cfr mail 31 e 32) si riferisce anche dell'intervento in merito del consulente dr Patelli in quanto la bozza del contratto risulta inviata al suo studio (e-mail 31 in data 31.6.2006) e nella e-mail nr 32 sempre Minoni commenta questa volta 'dico- non dico di Patelli ha ingenerato un problema.

Il dr Minoni ha specificato che la questione riguardava la convenzione fiscale tra Usa e Lussemburgo per quanto attiene le ritenute d'acconto sulle royalties in quanto dall'America era arrivata la richiesta di un certificato in cui la società beneficiaria della royalties doveva dichiarare la propria residenza fiscale (e questo avrebbe comportato una trattenuta del 30% da parte di Motorola .

Anche la dr.ssa Ruella ha ricostruito i termini dell'operazione in tale contesto.

Nessuno però ha chiarito perché, sotto un profilo fiscale vi fosse il problema di 'affermare il principio del marchio gestito da GADO', se tale società fosse stata veramente operativa. Inoltre questa corrispondenza evidenzia che oggetto della società era anche la gestione del marchio, almeno per quanto attiene alle licenze indicate

In particolare Minoni ha specificato che la sua ingerenza era ricollegabile ad una gestione del gruppo e del resto la dr.ssa Ruella era effettivamente amministratore di GADO.

Si richiama, invece, questa corrispondenza per evidenziare non solo il luogo di direzione, ma anche il luogo di svolgimento della attività perché il contratto di licenza, il service agreement tra GADO e Motorola non risultano predisposti e discussi e regolati in Lussemburgo come del resto, tutte le problematiche inerenti.

Ciò che si ritiene necessario evidenziare non sono sospetti circa il contenuto della operazione fiscale che non è oggetto del processo bensì la circostanza, che traspare con evidenza dalle stesse mail, che tale contratto è riferibile a GADO e la trattativa e gli sviluppi sono stati discussi e gestiti, sempre per conto di GADO da Giuseppe Minoni e Cristiana Ruella, senza alcun autonomo intervento né di Tiziana Bergomi, né di Bertinetti. Poiché si tratta di una attività fondamentale svolta da GADO (il contratto è stato sottoscritto dai rappresentanti di GADO) deve concludersi che tale attività sia stata svolta in Italia e dagli stessi amministratori della Dole & Gabbana S.r.l. e che la riferibilità ad una società lussemburghese era puramente formale (cfr e-mail da 32 a 37)

Anzi a conferma di tali considerazioni cfr

34) e-mail 14.7.2006 da Giuseppe Minoni a Cristiana Ruella avetne per oggetto: Motorola Service-Agreement- Motorola bozza del 3.7.2006

Minoni 'allego ultima bozza con inserimento nomi ed indirizzi: per GADO ho messo ufficio MGB (intende evidentemente Maria Grazia Bergamo, per DG (Dolce & Gabbana S.r.l.) via Goldoni ...

...mancono cifra, place ... (place forse da evitare ... non ho mai saputo se la attestazione del place in una scrittura privata aggiunge legalmente informazione' etc

L' all 34 costituisce un contratto di service 'agreement' tra GADO e Dolce & Gabbana S.r.l. completamente predisposto e discusso da Minoni e Ruella a Milano .

36) e-mail da G. Minoni a Cristiana Ruella in data 6.9.2006 che ha per oggetto: GADO Invoice

Nella mail si fa riferimento ad una precedente e-mail in pari data nella quale Maria Grazia Bergomi invia Minoni una risposta di Motorola informandolo 'sembra che i pagamenti delle prime due invoice



siano ancora da effettuare .. alla luce della conferma relativa al raggiungimento dei 250.000,pz attendo di condividere le istruzioni per AlterD...'

~~Infine anche altri soggetti risultano essersi rivolti a Minoni per questioni relative alle royalties pagate da Motorola a Gado~~

cfr e-mail 37 inviata da Giuseppe Minoni a Cristiana Ruella in data 30.8.2006 sempre avente ad oggetto GADO Invoices- License Agreement

che inoltra un parere professionale ricevuto:

caro Giuseppe in allegato Le trasmetto un ns parere sulla questione delle royalties pagate a GADO da Motorola .

Per quanto attiene alle ragioni del trasferimento della società in Italia

38) e-mail da Giuseppe Minoni a Cristiana Ruella del 21.3.2007 e 39 del 24.3.2007 entrambe con oggetto ' D& G .. etc URGENTE e con allegato statuto GADO

Questa mail (che si riporta solo per il suo esplicito oggetto perfettamente comprensibile anche se scritto in Inglese ed è certamente esemplificativa della natura di mera società fittizia della GADO .

Si tratta di una e-mail che riprende una corrispondenza con lo studio Pirola ed in particolare con il dr Patelli in seguito alla introduzione della nuove norme di contrasto alla evasione ed elusione

nella e-mail si riporta la corrispondenza di Luciano Patelli con Alter Domus nella quale Patelli informa vari soggetti che il cliente Dolce & Gabbana ha deciso di cambiare il 'board' di entrambe le società lussemburghesi in conseguenza della recente riforma legislativa in base alla quale (si legge proprio nella mail) è stato introdotto il concetto che per le sub-holding il 'place of managment' si presume essere in Italia nel caso che l'incorporata straniera sia amministrata in maggioranza da soggetti residenti in Italia

Come del resto affermato anche dagli stessi imputati (la legge comunque risulta entrata in vigore nell'agosto 2006) era stata sollecitata la sostituzione degli amministratori .

Alter Domus propone di nominare Antonie Noella, Patelli risponde che il cliente approva tale indicazione subordinata all'approvazione degli amministratori.

Infatti Antoine Noella verrà nominata amministratore al posto di Dorotea Dolce rimane amministratrice della società unitamente ad Alfonso Dolce (come da procura esibita dalle parti il 13.7.2007 p.v.c 5.9.2007 pag 38)

Pare altresì evidente, sempre dalla corrispondenza estrapolata , come Cristiana Ruella e Giuseppe Minoni abbiano personalmente seguito tutta la questione relativa all'impatto fiscale'

40) e-mail da Giuseppe Minoni a Cristiana Ruella in data 10.9.2004 avente ad oggetto Dolce & Gabbana che riguarda il rapporto professionale con lo studio del dr 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 etc.

41) e-mail da G. Minoni a Cristiana Ruella in data 28.2.2006 ' oggetto ' Incontro ieri' ti allego risposte di Patelli su Motorola ed interpello'

In base agli elementi acquisiti deve ritenersi provato che la GADO s.a.r.l. fosse effettivamente operante in Italia e solo fittiziamente allocata in Lussemburgo

Non è un caso che la difesa dell'imputato Luciano Patelli si concentri essenzialmente sul fatto di essere rimasto estraneo alla gestione operativa .

Patelli Luciano ha specificato di avere partecipato alla costituzione delle due società lussemburghesi .

Aveva certamente presente la struttura di controllo della GADO che ha anche illustrato confermando i documenti prodotti ed inviati alla Dolce & Gabbana S.r.l. ma ha ribadito di non aver avuto alcuna ingerenza nella gestione .



Ha riferito che in seguito alle riunioni con il gruppo dirigente di Dolce & Gabbana per la ristrutturazione societaria aveva specificato tutte le attività trasferibili alla società Lussemburghese connesse al trasferimento dei marchi, poi non aveva seguito la gestione.

In verità il problema della effettiva operatività delle società Lussemburghesi non risulta essere indicato con precisione nel progetto di ristrutturazione e solo in seguito alla e-mail ricevuta da Minoni il consulente risulta aver esplicitato in lettera i problemi fiscali inerenti tenuto conto della richiesta rivolta di Minoni di 'condividere' il problema del dimensionamento del personale. Peraltro anche lo stesso Minoni risulta aver preso atto di tale problematica senza però attuare una riorganizzazione effettivamente operativa.

Ha dichiarato di aver continuato a fare il consulente fiscale solo per le società italiane del Gruppo Dolce e Gabbana. Tale affermazione ovviamente non pare logicamente credibile ma è comunque smentita dalle e-mail dove lui stesso o lo studio sono destinatari delle e-mail che attengono a contratti o problematiche fiscali a prescindere si ribadisce dalla ricostruzione delle specifiche operazioni discusse che non può certamente essere desunta dalle e-mail.

Ha riferito che la decisione di riportare la GADO in Italia era stata adottata dalla Ruella la quale aveva accolto l'indicazione di altri consulenti.

Anche tale affermazione è contraddetta dal fatto che la richiesta di cambiamento del board era stata curata da lui e non si comprende perché la Ruella avrebbe dovuto rivolgersi ad altri consulenti tenuto conto che si era rivolta a lui per costituire la GADO.

Per quanto attiene ai rapporti con Alter Domus ha riferito che, prima di tale operazione, non aveva mai conosciuto la Noella né Alter Domus. Nella lettera di proposta di servizi aveva indicato al cliente che si sarebbe avvalso del network PWHC per la consulenza in materia fiscale estera, ed aveva quindi coinvolto il sig Serge Saussoy partner di PWHC Luxemburg il quale, al momento in cui si era resa operativa la costituzione delle due Lussemburghesi, gli aveva indicato la 'Alter Domus' come società che svolgeva questi servizi, in particolare il servizio in materia societaria in molti paesi a livello internazionale.

Il rapporto era terminato nel marzo 2004.

Dopo questi contatti si era instaurato un rapporto di consulenza diretta tra GADO, Dolce & Gabbana Luxemburg e Alter Domus. E' pacifico quindi che il consulente si sia occupato di trovare una domiciliazione per GADO. Ha dichiarato di aver partecipato a due consigli di Amministrazione, il primo in occasione della costituzione e l'altro per modifiche statutarie della Dolce & Gabbana Luxemburg in Lussemburgo ma tale circostanza in verità non attiene al suo apporto che risulta certamente determinante nella fase costitutiva e della successiva operatività.

Si ritiene pertanto pienamente provata la condotta contestata al capo a) richiamando sempre, sul punto la giurisprudenza di legittimità in tema di rilevanza penale ai sensi dell'art 5 Dlvo 74/ 2000 della 'esterovestizione' (da ultimo anche Corte Cass sez 3 nr 7080 24.1.2012)

Prima di passare comunque alla valutazione delle singole responsabilità pare necessario affrontare anche nel merito la contestazione di cui ai capi b) e c) in relazione alla quale non si ritiene integrata la fattispecie di cui all'art 4 D.lvo 74/2000.

Infatti anche tutta l'operazione di cessione e la conseguente attività valutativa se possono considerarsi penalmente rilevanti, rivestono comunque caratteri di palesi anomalie che sicuramente interessano anche la condotta di 'esterovestizione'.

6) La valutazione dei marchi e la qualificazione giuridica dell'operazione di trasferimento

Prima di esporre, in termini per quanto possibile sintetici il complesso problema inerente alla valutazione, occorre premettere, sempre per sgombrare il campo da equivoci, alcune considerazioni in merito all'interpello proposto dalla parti prima di porre in essere l'operazione di cessione.

9



Nel novembre 2002 le due persone fisiche Dolce Domenico e Gabbana Stefano Silvio avevano proposto all'Agenzia delle Entrate Direzione Generale della Lombardia interpello ordinario (cfr interpello 10.3.2003 all'8 e seg alle osservazioni inviate alla G.d.f. ne proc nr 35005/07RGNR in seguito alla verifica fiscale prodotto in allegato al pv.c constatazione 30.7.2008) chiedendo chiarimenti circa il trattamento fiscale ai fini dell'I.V.A. Dell'imposta di Registro e delle Imposte sui redditi, relativo alla cessione o concessione in uso di un marchio (Dolce& Gabbana) registrato nel 1985, a titolo personale e non nell'esercizio di un'attività di impresa ed utilizzato commercialmente dalla società Dolce & Gabbana S.p.a e Dolce Gabbana Industria S.p.a

Occorre indicare i rilievi esposti nell' istanza e richiamati, dalla stessa agenzia delle Entrate.

Gli istanti avevano precisato che il marchio aveva assunto un valore economico sempre maggiore essendo collegato alla propria attività di stilista e creatore, svolto senza aver mai costituito associazione professionale o altra forma associativa, ma sempre 'individualmente' e non 'in quanto lavoratore autonomo'.

Per tali motivi i richiedenti chiedevano che il prospettato contratto di cessione o concessione in uso del marchio non dovesse rilevare ai fini IVA, in assenza del requisito soggettivo.

Altre valutazioni riguardavano l' imposta di registro.

Relativamente alle Imposte sui Redditi, gli istanti ritenevano di poter considerare l'attività di stilista creatore tra quelle di cui all'art 18 c.1 lett l) del TUIR tenuto conto di quanto affermato nella relazione governativa di accompagnamento all'art 49 dello stesso TUIR ove si specificava i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di marchi di fabbrica e di commercio venivano esclusi dai redditi di lavoro autonomo e diversi in quanto conseguenti al 'trasferimento di azienda' e quindi inerenti all'esercizio di un'azienda, di un suo ramo, o alla concessione non esclusiva della licenza, e quindi nell'esercizio di un'impresa ... etc.

Pertanto prospettavano di considerare il corrispettivo derivante dai contatti di cui sopra tra i redditi diversi previsti dal richiamato art 81 c.1 lett l) del TUIR e di aver comunque diritto alla deduzione forfettaria di cui all'art 50 c 8 TUIR., in quanto nel caso di specie, non rileva, di per sé, il nome registrato ma 'l'attività di creatore' dell'istante etc.

L'Agenzia, oltre a rilievi formali, confermava che nella locuzione di cui all'art 81 c. 1 lett c) lett l) TUIT concernente i redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, rientrano comed el resto prospettato anche dagli istanti, quelli derivanti dalla cessione o concessione in uso dei marchi di fabbrica e di commercio non conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo ed in accomandita smplice né in relazione alla qualità di lavoro dipendente, come già ribadito in alte soluzioni

Detti redditi, secondo l'agenzia delle Entrate erano quindi da determinare, giusto il disposto il disposto del successivo art 85 c.2 in base al quale dai relativi proventi percepiti nel periodo di imposta sono deducibili solo le spese documentate specificatamente inerenti alla loro produzione.

Inoltre l'Agenzia confermava che i corrispettivi in questione, se non conseguiti nell'esercizio di imprese di arti e professioni, non rilevano ai fini IVA per mancanza del requisito soggettivo dell'imposta (art 4 e 5 DPR nr 633/72).

Ha sottolineato che quanto sopra ai fini Irpef ed IVA trova applicazione sempre che nel caso concreto la cessione o la concessione del marchio non è effettuata nell'esercizio di attività imprenditoriale o di arti e professioni.

Non vi è dubbio che tale interpello, così come i principi sul punto affermati dall'Agenzia delle Entrate non solo non sono idonei a fondare alcun affidamento per quanto attiene a tale operazione, ma anzi costituiscano significativi campanelli d' allarme proprio in merito alla natura dell'operazione indicata a presupposto dell'interpello.

1



Infatti almeno due profili dell'operazione appaiono evidentemente non considerati nell'interpello in quanto neppure lontanamente segnalati:

il primo attiene proprio al fatto che la cessione dei marchi è avvenuta a favore di una società totalmente controllata dai due stilisti, e pertanto la natura della cessione non risulta in alcun modo avvenuta tra soggetti indipendenti.

La contestazione dell'Agenzia attiene proprio al fatto che attraverso tale operazione il pagamento del prezzo della cessione risulta calibrato allo stesso livello dell'ammontare delle royalties percepite da GADO S.r.l. con la differenza che venendo ricevute come redditi di persone fisiche percepiti per una cessione venivano tassate come reddito 'diverso' e quindi esenti completamente da IVA e con una aliquota inferiore a quella che sarebbe stata applicata alla società.

L'ulteriore profilo, come già si è evidenziato attiene al valore del marchio che è profilo diverso attiene al prezzo di cessione ed alla eventuale plusvalenza come reddito effettivo.

Pertanto tale interpello certamente non riguardava certamente il trasferimento a società lussemburghese e, tale iniziativa non può considerarsi quindi ricollegabile ad un intento di trasparenza alla luce della successiva ristrutturazione effettuata.

Occorre tuttavia procedere alla valutazione di tale concreta operazione.

Nel contesto della operazione descritta i marchi, come è stato accennato, sono stati ceduti al prezzo di € 360.000.000,00. Il contratto prevedeva anche che il pagamento della somma dovuta fosse suddiviso in 2 rate annuali per sette anni e calcolato sulla base delle previsioni del reddito annuo che la società avrebbe percepito per le royalties pagate dalle società licenziatrici.

La GDF ha affrontato la problematica relativa alla qualificazione di tale operazione nel P.v.c. constatazione del 5.9.2007, sostenendo (e riferendosi ad uno studio della R&S società di ricerche e studi Mediobanca che avrebbe segnalato come il prezzo non era corrispondente all'effettivo valore dei marchi) che la cessione non era avvenuta ad un prezzo qualificabile come 'valore normale', e quindi al fine di monetizzare e trarre profitto dal successo dei marchi, ma solo al fine di trasporre la percezione delle royalties dall'Italia al Lussemburgo a fronte peraltro di un reddito percepito come prezzo di vendita a una entità correlata e non indipendente, prezzo quindi sottostimato, destinato a scomparire con il pagamento dell'ultima rata e tassato (ovviamente) quale 'reddito' diverso in quanto realizzato da soggetti non imprenditori, come confermato anche in sede di interpello.

Per inquadrare l'operazione la G.d.F. aveva affrontato la problematica relativa al 'valore normale' dei conferimenti in natura, ai sensi dell'art 9 DPR 22.12.1986 nr 917 ritenendo che il contratto di 'cessione' in realtà dissimulasse un contratto 'misto' di cessione (per la parte coperta dal corrispettivo) e di conferimento per la restante parte.

L'art 9 del D.P.R. 22.12.1986 nr 917 rubricato 'Determinazione dei redditi e delle perdite' è una delle disposizioni chiave nell'ambito della tassazione delle imposte sui redditi.

Come è noto, la norma stabilisce che i corrispettivi, i proventi, le spese e gli oneri in natura sono valutati in base al valore 'normale' dei beni e dei servizi da cui sono costituiti. La norma individua i criteri di determinazione conformemente a quelli individuati dall'OCSE e dal suo Comitato per gli affari fiscali.

In particolare è stabilito che per valore 'normale' si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni ed i servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza ed al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati.

L'art 9 c 5 estende la disciplina sulla cessioni a titolo oneroso anche agli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società malgrado mediante il conferimento il conferente non monetizzi realmente i plusvalori latenti nei beni.

Se sia fiscalmente più vantaggioso operare un conferimento od una cessione non è in verità valutazione automatica e deve essere valutato in ragione del bene conferito (anche in seguito alle varie modifiche



della legislazione di settore ad es art 175 TUIR che in taluni casi ha operato una parificazione ai fini fiscali delle operazioni)

~~In generale, quindi, il conferimento è un'operazione di realizzo, assimilata ad una vendita, che comporta la~~ rilevanza fiscale delle plusvalenze o minusvalenze relative ai beni conferiti

Per quanto attiene alle operazioni infragruppo l'art 110 TUIR prevede certamente che i prezzi infragruppo debbano essere determinati secondo il 'valore normale' calcolato ai sensi del c 2. il quale, a sua volta richiama sempre l' art. 9 del DPR 917/86.

In sostanza, dopo aver introdotto anche una possibile configurazione di contratto 'simulato' la G.d.F ha qualificato tale operazione come 'cessione mista a conferimento' e quindi quale contratto atipico, al quale si dovrebbero applicare le norme del contratto cd.' prevalente' senza escludere 'applicazione delle altre norme proprie dei contratti oggetto di pattuizione, in quanto compatibili.

Una obiettiva ricostruzione del valore del marchio non è stata possibile nel presente dibattimento perchè avrebbe comportato la necessità di una perizia a fronte delle diverse valutazioni operate dall'Agenzia delle Entrate e dalle consulenze difensive.

Infatti la valutazione riformulata dall'Agenzia delle Entrate, non può costituire, per i noti principi di autonomia del processo penale, elemento sufficiente per definire il valore del bene in un caso ove tale valutazione è particolarmente controversa

Ciò non significa affermare una inevitabile incertezza valutativa ma anche l'esito di una eventuale perizia non avrebbe spostato i termini del problema nell'economia del presente processo (a prescindere dall'intervenuta prescrizione dei capi b) e c).

Infatti anche l'eventuale accertamento di un valore del marchio notevolmente superiore a quello indicato nel contratto di cessione, non consentirebbe la configurazione del reato di dichiarazione infedele di cui all' art 4 D lovo 74/2000, non potendosi ricondurre la cessione del marchio nell'ambito delle specifiche norme anti-elusive di cui all'art 37 bis c. 3 lett b) d.P.R. 600/73.

Ciò premesso questo giudice ritiene di evidenziare comunque i tratti essenziali di queste valutazioni in quanto anche l'operazione di trasferimento del marchio dimostra un'obiettiva finalità elusiva perchè in parte la sottovalutazione risulta provata e presenta anche elementi ricollegabili all' 'esterovestizione' della socie

a) La valutazione di 'PricewaterhouseCooper' (PWHC)

La determinazione del valore del marchio era stato affidato come è noto alla società PWHC e la perizia è stata illustrata sia dal teste dr Marco Tanzi Marlotti socio di PWHC e dr Giovanni Ambrosetti, professionista esperto di finanza societaria (perizia all 4 pv 24.4.2009 e pag 23 pvpc)

Dalla stessa consulenza emerge che l'incarico era stato assegnato il 24.6.2003 dalla Dolce & Gabbana S.r.l.

E' pacifico che la società PWHC era struttura conosciuta dalle parti e dal dr Patelli che manteneva con la stessa un rapporto di collaborazione, come dallo stesso imputato riconosciuto, anche se tale circostanza non pare costituire necessariamente un elemento di sospetto.

In questo senso l'imputato ha affermato che la logica di affidare al proprio studio la riorganizzazione della società ed alla PWHC la stima dei marchi rispondeva ad effettive e differenti competenze.

L'incarico era stato formalmente conferito alla società PWHC dalla dr.ssa Cristiana Duella.

Come riferito dal teste Tanzi obiettivo dell'incarico era valutare il *valore economico* dei marchi Dolce & Gabbana, D&G Dolce & Gabbana a quel tempo concessi in licenza dalla società Dolce & Gabbana S.p.a

Secondo quanto era stato prospettato dai dirigenti era far 'rientrare' il marchio all'interno del gruppo

Il valore economico, infatti, differisce dal prezzo in quanto prescinde dalle caratteristiche delle parti interessate alla negoziazione e dalle forze contrattuali che la esprimono.

Dalla perizia emerge pacificamente che la valutazione si era basata sui seguenti documenti:



-bilanci civilistici corredati dalle rel. integrative e delle relazioni sulla gestione degli esercizi chiusi al 31.3.2001 ed al 31.3.2003 delle società Dolce & gabbana S.p.a , Dolce & gabbana Industria S.p.a DGS S.p.a, bilanci consolidati ~~corredati dalle note integrative e delle relazioni sulla gestione degli esercizi~~ chiusi al 31.3.2002 ed al 31.3.2003 della Dolce & Gabbana S.p.a;

-business plan consolidato 2004-2008 del gruppo Dolce & gabbana predisposto dal 'managment' in data 9.10.2003 e successive integrazioni relative che includevano le proiezioni per l'esercizio 2004 calcolate sulla base degli ultimi dati disponibili ed una revisione delle stime di crescita per gli esercizi 2005- 2008 ;

-prospetto aggiornato delle previsioni del fatturato 'wholesales' rettificato generato dai marchi elaborato dal Managment nel mese di dicembre 2003;

- i tassi di royalties che venivano corrisposti da Dolce & gabbana s.p.a e da Dolce & gabbana Industria S.p.a a Urbipain per utilizzo dei marchi;

-data base predisposto da PWHC Corporate Finance sui tassi di royalties di alcuni contratti di licenza relativi a marchi comparabili;

ricerche di settore;

I beni immateriali, tra cui marchi, sono suscettibili di essere oggetto di diverse metodologie valutative che si differenziano per le finalità ricercate .

In particolare la perizia illustra i principali metodi che si possono seguire per valutare un marchio:

-metodi economico- reddituali (attualizzazione dei redditi differenziali apportati dal marchio rispetto a quelli ottenibili dal prodotto vivo senza marchio);

-determinazione del costo sostenuto;

- determinazione del costo di riproduzione;

Nella perizia della PWHC era stata assunta (pag 48) la metodologia economico- reddituale dell'attualizzazione dei redditi differenziali attesi, ed in particolare quella empirica della loro rappresentazione nelle royalties attese , cioè nelle royalties che un terzo, prescindendo da qualsiasi beneficio in termini di possibili sinergie, sarebbe disposto a pagare per ottenere l'uso in esclusiva dei marchi.

Per determinare il valore economico dei marchi i consulenti avevano individuato i seguenti parametri (pag 56 :

-i ricavi di vendita generati dai singoli marchi del Gruppo (totale fatturato 'wholesale' previsto dal business plan' pari alla somma del fatturato di Dolce & Gabbana Industria e del fatturato generato dai licenziatari dei marchi;

-i tassi di royalties , suddivisi per marchio e per singola linea di prodotto , che un potenziale acquirente di marchi sarebbe disposto a pagare (media 6,3%);

-il numero degli anni di vita utile dei marchi 'n' (15 anni) ;

-l'aliquota fiscale 't' (37,25%) ;

Il valore economico dei marchi è stato poi determinato attualizzando il flusso di royalties al netto dell'effetto fiscale al tasso WACC (tasso calcolato per riportare al momento attuale valori futuri)

Le imposte (pag 60 perizia paragrafo intitolato ' l'aliquota fiscale') erano state calcolate sulla base delle aliquote previste in Italia a partei dal 2004 (33% IRES + 4,25 % IRAP) L'aliquota fiscale era quindi pari al 37,25% .

Il calcolo del valore economico evidenziando l'attualizzazione dei flussi di royalties dei marchi per il periodo 2005- 2019 risultava complessivamente pari ad € 356.048.000,00

Gli elementi di anomalia di tale perizia sono stati individuati certamente nelle basi di calcolo assunte per il calcolo delle 'royalties' attese (con particolare riguardo al fatturato considerato) ma soprattutto per quanto attiene alla valutazione dell'impatto fiscale

Infatti nell'analisi effettuata dalla PWHC comunque si è fatto riferimento espressamente all'aliquota applicata in Italia mentre quando la perizia era stata presentata per la discussione (marzo 2004 si legge

C



anche nell'elaborato) i due stilisti avevano già sicuramente deciso di cedere i propri marchi alla società Lussemburghese in quanto ciò emerge dalla corrispondenza e dal progetto redatto dal dr Patelli , di cui non vi è alcun cenno nella perizia.

Il teste Tanzi ha dichiarato la società era a conoscenza del progetto di costituzione di una società lussemburghese , ma era stata indicata una aliquota italiana considerando che il gruppo era ' lato sensu' italiano .

Il teste ha comunque espressamente dichiarato che se fosse stata applicata una aliquota diversa sarebbe variato anche il valore del marchio (cfr pag 94 . 95 ud 6.2.2013) ed ha affermato anzi che tale conclusione ' è matematica ' .

Il teste Ambrosetti ha dichiarato di aver sentito parlare, nel corso delle riunioni- ed in particolare dal dr. Patelli e dalla dr.ssa Ruella della possibile costituzione di una società in Lussemburgo dove allocare la titolarità dei marchi e che poteva essere parte della transazione . Sul punto anzi ha confermato quanto già dichiarato avanti la P.G.

Anche il teste ha riferito che il valore del marchio, sempre secondo la loro impostazione , diminuiva in proporzione dell'aliquota fiscale applicata e (pag 119 ud 6.2.2103) .

Tuttavia si era sempre tenuto conto dell'obiettivo di trasferimento ad una società incentrata sul gruppo italiano e quindi si era applicata l'aliquota italiana.

In verità nel verbale di s.i.t rese alla G.d.F 30.7.2008 aveva dichiarato espressamente che l'acquisto ipotizzato era quello di una società italiana ' e che , anzi se avesse avuto l'incarico da un gruppo lussemburghese avrebbe chiesto la consulenza di colleghi lussemburghesi per conoscere il diverso impatto fiscale

Non risulta comunque che gli stessi avessero richiesto ai loro clienti quale aliquota applicare

Tale argomentazione conferma come fosse almeno ricercata una obbiettiva sottovalutazione.

Infatti nel caso concreto le parti sapevano oltre ogni dubbio che il marchio sarebbe stato venduto ad una neo-costituita società Lussemburghese e che dunque se di aliquota fiscale bisognava parlare , l'aliquota concretamente applicabile era quella lussemburghese

Pertanto l'indicazione di tale aliquota non pare altro che un meccanismo introdotto per abbassare il valore del marchio e ridurre l'imponibile perchè non si vede quale altro interesse potesse indurre i due titolari ad accettare un valore inferiore a quello che sarebbe stato stabilito dalla stessa PWHC (parole esplicite del dr Tanzi) se fosse stata considerata la cessione ad una società lussemburghese.

Tale circostanza appare decisiva al fine di comprovare l'intento elusivo delle parti .

E' bene evidenziare che la GDF ,attraverso l' adozione dei dati indicati nelle stesse tabelle indicate nella perizia di stima ed in particolare delle royalties attese nella vita utile dei marchi, stimata in 15 anni, emerge che il carico impositivo che sarebbe gravato -secondo le valutazioni prospettiche svolte all'epoca dei fatti- qualora avessero mantenuto la proprietà dei marchi , sarebbe stato di € 522.646.200.

Pertanto la differenza tra detto carico impositivo e quello che si è effettivamente determinato a seguito della cessione dei marchi in argomento al prezzo di € 360.000,00 ossia 162.000.000, corrisponde all'indebito vantaggio fiscale, (differenza tra € 522.646.200 - € 162.000.000) da suddividere tra i due stilisti nella misura del 50 % .

L'ammontare dell'imposta è stato calcolato utilizzando la stessa formula matematica adoperata dalla PWHC per determinare il valore dei marchi , limitandosi a sostituire all'aliquota considerata dalla medesima società(37,3%) quella gravante sulle persone fisiche (45% nel 2004) .

Il valore attribuito dalla GDF non attiene ad una diversa valutazione ma solo ad una rideterminazione, in base ad un elemento ritenuto obbiettivo, e cioè la l'aliquota fiscale . Pur ritenendo corretto questo calcolo deve tuttavia rilevarsi che la Agenzia delle Entrate ha rideterminato il valore del marchio non ritenendo, tuttavia, significativo l'impatto fiscale .



b) la determinazione del valore da parte della Agenzia delle Entrate

Come già premesso primo luogo l' Agenzia delle Entrate, recependo gli accertamenti in sede di verifica, ~~Il teste Bottioli, Paolo (cfr ud 20.2.2013 funzionario Ag delle Entrate di Milano , richiamando gli avvisi~~ di accertamento prodotti ha inoltre , spiegato perchè pur utilizzando la medesima metodologia delle ' royalties attese' è stato calcolato un diverso valore del marchio .

Riguardo al processo valutativo da utilizzare , l'Agenzia delle Entrate (cfr avvisi di accertamento già richiamati) aveva infatti ritenuto corretto il calcolo del valore del marchio in funzione del ' reddito differenziale' Tuttavia ha rimarcato le seguenti censure :

Per quanto attiene alle assenza delle ragioni economiche

Ha evidenziato l'assenza di valide ragioni economiche riconoscendo astrattamente condivisibili le motivazioni contenute nelle memorie di parte circa il trasferimento dei marchi in una struttura societaria, ma evidenziando le anomalie circa la modalità concreta di tale cessione .

ha individuato un indebito vantaggio fiscale insito nella complessiva operazione , che si inserisce in un contesto abusivo che vede i due soggetti persone fisiche rimasti gli effettivi beneficiari delle 'royalties' Attraverso tale operazione infatti i titolari avrebbero raggiunto lo scopo di trasformare le royalties in dividendi rinviandone peraltro, a discrezione, la distribuzione.

L'agenzia ha rilevato infatti che la società GADO aveva distribuito solo nell'esercizio al 31.3.2007 una quota minima di utili pari a poco più di € 5milioni

Non ha posto quindi in discussione la decisione circa il trasferimento del marchio ad una società quanto il corrispettivo al quale la cessione è avvenuta e la decisione di localizzare il veicolo societario in un paese con il quale era stata stipulato un 'ruling' per la tassazione pari a meno di un decimo di quella gravante sulle persone fisiche.

Ha evidenziato, come sopra riportato, che nella ripartizione delle quote della Dolce & Gabbana Holding tra i due stilisti (81 ,78%) e la famiglia Dolce (18,22%) altro non è se non la riattribuzione delle precedenti quote di partecipazione che la famiglia Dolce deteneva ante- riorganizzazione nella Dolce & gabbana Industria S.p.a (49%) e nella Dolce & gabbana S.rl. e che dunque non ha portato ad una differente ripartizione dei redditi alle due persone fisiche .

Il valore congruo, secondo i principi contabili internazionali richiamati è ' il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta , tra parti consapevoli e disponibili , in una transazione tra terzi indipendenti'.

Quindi l'Agenzia delle Entrate ha sostanzialmente contestato non tanto il trasferimento ad un prezzo liberamente determinato , quanto il fatto che se la transazione fosse stata realizzata tra contraenti non appartenenti al medesimo soggetto economico, il corrispettivo pattuito per la cessione sarebbe stato ragionevolmente di gran lunga superiore al prezzo pattuito.

Infatti attraverso la cessione a GADO (a prescindere dalla localizzazione della società in Lussemburgo) le due persone fisiche non hanno perso di fatto la titolarità del marchio (quindi per l'intero valore dello stesso) controllando interamente la GADO attraverso la holding italiana , ma hanno determinato il travasamento nella società del flusso di royalties sottoponendo ad imposta solo una parte del valore (trasformato in prezzo) . Pagata l'ultima rata del prezzo, peraltro, la GADO sarebbe rimasta l'unica beneficiaria delle royalties senza alcuna 'compensazione' sul reddito delle persone fisiche soggetti che però mantenevano , attraverso il controllo societario, la titolarità dei marchi.

Anche in sede di ricorso le Commissioni Tributarie hanno sempre riconosciuto che tale esigenza era apprezzabile ma poteva essere assolta da un'operazione corretta sotto il profilo fiscale.

Per quanto attiene alla base di calcolo e stima del valore dei marchi

Sul punto preme precisare che per quanto attiene ai criteri di stima utilizzati occorre unicamente fare



riferimento ai dati indicati negli avvisi di accertamento, perché in merito ai tali dati i numeri indicati dai testi MI.Llo D'Oria e Col. Polito pur richiamando i criteri di tale accertamento non sono precisi : anche se i p.v.c. 24.4.2009 richiama integralmente l'accertamento dell'Agenzia delle Entrate.

La differenza fondamentale di calcolo adottata dall'Agenzia dell'Entrate nell'avviso di accertamento nr RIP018A00699/2010 2 RIP 18A00699/2010 (ed integralmente confermata , se pur con significative correzioni anche dalle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali intervenute in seguito a ricorso dei due stilisti proprio in seguito all'avviso di accertamento) riguarda la base di calcolo

l'orizzonte temporale considerato è stato quello di 12 anni indicato nel contratto di licenza per lo sfruttamento del marchio

il flusso di ricavi del gruppo D&G

L'agenzia delle Entrate infatti ha quantificato le royaties attese relative all'anno 2004 (sulla base dei ricavi consolidati del gruppo per l'esercizio 2003/2004) ed ha preso a fondamento per calcolo dei flussi di royalties attese il fatturato c.d.' retail ' cioè il fatturato complessivo conseguito dalla società 'Do9lce & gabbana S.r.l.. e di tutte le sue controllate , nell'anno 2004 .

Inoltre ha ritenuto che il valore determinato dalla perizia PWHC fosse influenzato da ipotesi di crescita dei fatturati non conformi ai dati effettivi realizzati negli esercizi antecedenti la cessione.

In particolare l'esclusione dal fatturato delle vendite ' dirette' (' retail') e stata censurata, in quanto gli altri fattori produttivi immateriali(styling , gestione della rete commerciale etc), pur essendo autonomamente identificabili, non risultano avere una propria autonomia economica : in quanto una volta venuti meno i marchi, gli stessi non sarebbero più in grado, da soli, di creare reddito; pertanto tali fattori sono stati ritenuti concorrenti alla formazione del fatturato che risulterebbe quindi più elevato

Il trend di crescita dei ricavi

L'agenzia ha indicato in una tabella i trend di crescita dei ricavi considerando i ricavi effettivi consolidati Gruppo D&G per il periodo 2000-2004 ed i ricavi effettivi consolidati Gruppo D&G 2004-2008 ed ha calcolato all'interno dell'arco temporale 2005-2010 un trend del 20% e per l'arco temporale 2011-2016 un incremento prudenziale del 5%

Peraltro l'Agenzia ha ritenuto scorretto anche inserire l'aliquota fiscale nella determinazione del valore del marchio assumendo che sia errato utilizzare sia l'aliquota vigente in Lussemburgo sia l'aliquota vigente in Italia in quanto la determinazione del corrispettivo per transazioni tra parti indipendenti è normalmente avulsa dalla considerazione di variabili fiscali proprie dell'acquirente in quanto è piuttosto il risultato della contrapposizione di posizioni di forza o di debolezza rispettivamente di ciascuno degli stessi .

Peraltro ha evidenziato, appunto, che nel caso di specie è stata applicata l'aliquota di una società residente senza tener conto peraltro, di tutti gli eventuali costo correlati e del livello di tassazione che muterebbero a seconda della tipologia giuridica delle società .

Determinazione del flusso di royalties e tasso di attualizzazione

L'Agenzia ha determinato il flusso applicando ai ricavi considerati la percentuale del 6.5% che costituisce la media ponderata ricavata dal mangment's report allegato al bilancio di GADO Sa.rl. al 31.3.2006 , aliquota più bassa di quella di società comparabili di settore pari all' 8%.

Sul punto ha sottolineato che le royalties riconosciute a GADO dalla Dolce & Gabbana S.r.l. erano già superiori a quelle precedentemente riconosciute dalla Dolce & Gabbana S.r.l. ai due stilisti senza giustificazione di tale aumento.

Il tasso di attualizzazione calcolato risulta pari all' 8 ,8% non consideranti, appunto l'aliquota fiscale

La Agenzia delle Entrate sulla base di queste osservazioni ha proceduto al calcolo del valore dei marchi ceduti ricavato dalla sommatoria delle royalties annue attualizzate per il periodo 2005-2016 dunque indicato pari ad € 1.193.712.000 tenendo conto anche di valutazioni espresse in apposite riunioni di coordinamento .

Tale valutazione era stata confermata anche basandosi su pregresse analoghe esperienze di settore .



raccolte in una relazione di stima (cfr all 8 pvc 24.4.2009) che aveva attribuito agli stessi un valore che, all'epoca della loro cessione era compreso tra € 1.006.417.971 ed € 1.138.669.954.

Inoltre era emerso, nelle more della verifica, che la società Interbrand S.r.l (una delle principali società di consulenza a livello mondiale in riferimento, appunto all'attività di consulenza sul brand sia per la creazione che la gestione e valutazione del marchio) aveva pubblicato, nel dicembre 2008, uno studio intitolato 'i brand italiani - globali a più alto valore economico' in cui risulta una valorizzazione del marchio Dolce & Gabbana pari a circa € 2.200.000,00 (cfr all 9 pvc 24.4.2009).

La consulenza era stata acquisita anche in sede di indagini e valorizzata, quindi, dalla Agenzia delle Entrate per la rideterminazione del valore

E' stato sentito sul punto il dr Ricca Manfredi (ud 6.2. 2013) Business Director, autore della valutazione del marchio Dolce & Gabbana il quale ha spiegato che la valutazione era stata resa pubblica su iniziativa della stessa Interbrand dal 1984 aveva sviluppato insieme alla Londn School of Economics una metodologia di valutazione dei brand che aveva lo scopo di riconoscerne il suo valore economico.

Il teste ha precisato che ogni valutazione Interbrand viene condotta utilizzando come dato di partenza il fatturato al netto dei costi operativi (EBIT) sulla base della pubblicazione di report di mercato e di documenti pubblicamente disponibili. Si rinvia pertanto all'elaborato acquisito anche perché sulla base di quanto affermato dallo stesso consulente il valore calcolato non riguarda comunque un valore di cessione.

E' arguibile, peraltro, da tutta l'esposizione e dell'analisi dell'elaborato, che senza nulla togliere alla validità scientifica del metodo, appare impossibile in questa sede valutarne la rispondenza al caso concreto non solo per la completa autonomia de criteri rispetto a quelli utilizzati dalle parti ma anche perché fondato su basi statistiche ed elementi forniti da ricerche di mercato ancorchè pubbliche e quindi non certamente legati ai dati emergenti da documentazione fornita dalle parti.

Peraltro risulta che Interbrand non aveva svolto una perizia ma aveva pubblicato uno studio nel 2008 ed aveva per questo anche contattato i dirigenti della Dolce & Gabbana S.r.l. così come anche i responsabili di altre società. Pertanto il risultato esposto, pur di obiettiva qualità scientifica e non certo conforme alle valutazioni di parte, dovrebbe essere vagliato in una sede tecnica non esperibile nell'ambito del presente procedimento.

c) le Consulenze tecniche di parte

Le conclusioni dell'Agenzia delle Entrate sono stati oggetto di rilevi critici da parte dei c.t delle difese (ed in parte dagli stessi imputati)

Si richiamano quindi i punti essenziali delle critiche difensive esposte dai consulenti prof Maurizio Dallochio (ud. 17.4.2013) professore ordinario di Finanza Aziendale Università Bocconi e prof. Provasoli Angelo e Pozza Lorenzo (ud 3.5.2013) docenti universitari e consulenti commercialisti

Occorre premettere che anche i c.t della difesa hanno concordato nel definire il valore economico come valore 'oggettivo' che prescinde dalle parti e non è influito da ragioni di natura soggettiva.

Nel caso di specie la valutazione stabilisce quindi il congruo valore al quale un'attività può essere ceduta a soggetti indipendenti, consapevoli e disponibili (c.t Provasoli e Pozza)

I c.t.hanno espressamente specificato che 'soggetti indipendenti' vuol dire soggetti non correlati tra loro (pag 37 ud 3.5.2013)

Per quanto attiene alla natura della operazione in particolare il prof. Dallochio ha affermato che il contratto non può comunque definirsi come contratto 'misto' di compravendita e conferimento (come riferito dal M.llo Cardone) perchè ai sensi degli art 2254 e 2255 c.c. ai conferimenti consegue come corrispettivo la corresponsione di azioni (o quote di partecipazione) che devono essere peraltro integralmente liberate al momento della sottoscrizione.

Nel caso di specie la società era stata costituita, peraltro, prima dell'operazione ed il capitale sociale è integralmente sottoscritto dal Dolce & gabbana Luxembrug. All'atto della cessione dei marchi i cedenti

(Handwritten signature)



non ricevono azioni o quote di GADO.

Tale considerazione certamente valuta il dato formale perché chiaramente le considerazioni del M.llo Cardone si riferiscono ad un dato sostanziale e cioè al fatto che la cessione era effettuata a favore di un soggetto non economicamente indipendente e rimaneva controllata dagli stessi titolari.

Si espongono quindi brevemente i punti di contrasto

per quanto attiene alle basi di calcolo

Si tratta chiaramente di un punto di particolare rilievo

Il ct prof. Dallochio ha ritenuto corretta la valutazione di PWHC fondata prendendo come base il fatturato 'wholesale' in quanto le vendite finali e le ultime commercializzazioni non generano, a suo parere, royalties.

Anche i c.t.p Provasoli e Pozzi hanno ritenuto corretto assumere come base di partenza per il calcolo percentuale delle royalties attese il fatturato 'wholesale' cioè il fatturato conseguito in occasione delle vendite aventi ad oggetto beni contraddistinti dal marchio effettuate ai distributori del gruppo o distributori licenziatari terzi (Binda, Marcolin, Euroitalia etc) e non il fatturato re-tail (comprensivo anche delle vendite effettuate dai distributori ai dettaglianti ad un prezzo evidentemente superiore per remunerare la propria attività di distribuzione)

In primo luogo tale base di calcolo era previsto dal contratto di licenza per i calcolo delle royalties dovute dai licenziatari e sub licenziatari (par 10 bis), è comunque criterio praticato nella prassi e risultava dai bilanci della GADO. In sostanza non poteva essere attribuito al marchio un valore che è generato da attività diverse come ad es l'attività di organizzazione della rete commerciali etc

E' stato preso in considerazione, quindi, il dato del fatturato al 31.3.2004 (€ 882.000.000 di cui € 345.00.000 fatturato 'wholesale' di Dolce & Gabbana Industria ed dei licenziatari terzi) ed individuato il tasso di crescita dal 2005 al 2016 tenuto conto che il marchio (in particolare D& G) si trovava in una fase di maturità e quindi di rallentamento, considerando l'ultimo tasso di crescita del 23% identificando due periodo temporali, facendo decresce il tasso fino al 4,8% e tenendolo costante per i sei anni successivi fino al 2016.

Quindi applicando al fatturato di partenza i tassi di crescita indicati è stato stimato il fatturato previsto per 12 anni di orizzonte temporale confrontandolo poi con il fatturato effettivamente realizzato dalla società.

Con la proiezione si arrivava ad un fatturato di € 1.527.000.000 mentre in realtà il fatturato conseguito nel tempo non superava i € 1.404.000.000.

Peraltro anche i c.t hanno riconosciuto che l'aumento dei negozi (effettivamente verificatosi) e quindi anche del fatturato retail, almeno in parte coincide inevitabilmente con l'aumento del fatturato 'wholesale' perchè l' aumento delle vendite implica a monte anche una aumento della distribuzione e quindi una distinzione netta tra i due fatturati nel caso di specie non è corretta.

per quanto attiene alla percentuale delle 'royalties' applicata

secondo quanto rilevato dal C.t Provasoli e Pozzi la percentuale per calcolare le royalties risultava dal contratto; appare quindi corretta l'indicazione di un tasso medio di 6,5% sul fatturato ma occorre anche valutare anche che già nel 2002 era in atto una tenenza del fatturato ad andare verso prodotti merceologici con 'royalties' più basse (es profumi) ed è stata quindi abbassata la percentuale al 6% peraltro, secondo i c.t. effettivamente corrispondente alla percentuale risultante dal bilancio 2011 e 2012

Il 20% è determinato è determinato sulla base del trend di ricavi consolidati nel periodo 2004-2008 mentre PWHC si fonda sostanzialmente sul business - plan di Dolce & Gabbana indicando valori variabili di anno in anno e traendo i dati da fonti adeguate come ad es. le risultanze condotte dalle imprese italiane aderenti alla Camera Nazionale della moda.

I c.t hanno evidenziato come non sia corretto utilizzare fonti informative e dati che si sono affermati successivamente dopo il 2004 Peraltro la stima non risulterebbe corrispondente con i dati reale del fatturato effettivamente verificatosi (lucido 38)

J



per quanto attiene al tasso di attualizzazione.

i c.t. hanno evidenziato che l'Agenzia delle Entrate e PWHC hanno utilizzato il costo medio ponderato del capitale in gergo tecnico WAAC arrivando a conclusioni diverse. (Cfr lucido 79 elaborato prof Dell'Occhio)

I criteri diversi sono influenzati da parametri diversi per il calcolo del capitale (debito, i costo del capitale proprio etc) e dei trend di crescita sui quali non pare possibile soffermarsi senza introdurre argomenti che se pur sicuramente rilevanti al fine della determinazione del valore del marchio, paiono comunque ininfluenti per quanto attiene alle condotte che di rilievo penale che si ritengono provate.

Per quanto attiene alla aliquota fiscale

Si tratta del secondo elemento di particolare rilievo.

I consulenti hanno ritenuto che sarebbe stato corretto utilizzare una aliquota fiscale neutra, tenuto conto delle possibilità di ulteriori negoziazioni, in sostanza una media dei paesi europei o una media dei paesi, a livello addirittura mondiale, nei quali si è commercialmente presenti al fine di adottare una misura che sia svincolata dalle specificità delle parti coinvolte, cioè un valore indipendente.

(es Aliquota media europea pari 31,84% aliquota ponderata mondiale pari al 35, 38%)

In particolare il c.t. prof. Provasoli ha rilevato che l'aliquota di imposta deve essere valutata sempre in una prospettiva di partecipanti al mercato intesi come generici investitori e quindi connaturata al 'fair value'. Il 'fair value' sostanzialmente, o il valore di mercato, esclude dalla stima quell'insieme di elementi specifici che caratterizzano i singoli partecipanti all'operazione come emerge, secondo quanto esposto dal consulente, dalla definizione IFRS 13 che parla di misurazione del 'fair value' e lo definisce come misura di mercato, non di 'entity specific', cioè collegata alle specifiche entità che negoziano il bene.

Pertanto una entità misurerà il 'fair value' di un'attività o di una passività formulando ipotesi che sarebbero utilizzate dai partecipanti al mercato, quando dovessero appunto apprezzare tale attività o passività, e quindi sul presupposto che i partecipanti al mercato agiscano nel proprio miglior interesse.

Nelle sviluppare quelle ipotesi un'entità non deve necessariamente identificare gli specifici partecipanti al mercato etc.

Questa terminologia non è lontana da quella individuata dall'OCSE in tema di transfer-pricing: (cfr pag 27 C.t.): la valorizzazione dei beni intangibili in modo particolare deve tenere in considerazione la prospettiva del cedente e dell'acquirente. Dal punto di vista del cedente il principio 'arm's length' dovrebbe ricercare il prezzo a cui un'impresa comparabile ed indipendente sarebbe disposta a trasferire il bene. Dal punto di vista dell'acquirente un'impresa comparabile ed indipendente potrebbe essere disposta a pagare o meno tale prezzo, a seconda del valore e dell'utilità riferibili all'utilizzo del bene intangibile.

Proprio per questo è stata utilizzata una aliquota di imposta per investitori generici in un paese industrializzato e quindi un'aliquota del 33,87 media del 2004.

Sostanzialmente il valore del marchio potrebbe indicarsi in € 338.000.000 (pag 75 esame)

Si può sul punto osservare che anche la G.d.F. aveva operato una valutazione ad es. applicando l'aliquota del 22% operata in Lussemburgo (non 'ruling') ma anche in questo caso il valore si attestava sui € 436.000.000, se si applicava l'aliquota media europea del 25,11, % e si arriva a € 424.000.000 se si applicava l'aliquota del 2,2% effettivamente pagata si arrivava a € 553.000,00 (cfr es. Col. Polito pag 7)

Inoltre il Prof. Dallochio ha contestato anche che l'imposta del 4% fosse l'unica imposta gravante su GADO e sulle persone fisiche, perché, secondo il consulente, pervenivano a GADO s.a.r.l. solo le royalties dirette, in forza del contratto di licenza con Dolce & Gabbana S.r.l.

Tuttavia nel fatturato rientravano anche le royalties dei sub-licenziatari (Marcolin, Luxottica, ITR Binda, etc) che erano ricevute da Dolce & Gabbana S.r.l. e solo in parte pervenivano a GADO. In sintesi la quota che rimaneva in Italia sarebbe stata soggetta a tassazione italiana: occorre solo considerare che l'imposta evasa è stata calcolata sulle royalties effettivamente pagate a GADO (peraltro la società ha pagato gli importi contestati).



Parimenti irrilevante è il calcolo delle imposte che sarebbero state pagate dalle persone fisiche in caso di distribuzione delle royalties (32%) in quanto di fatto non vi è stata distribuzione di utili o dividendi ed anzi proprio l'intento di rinviare la distribuzione dei dividendi o comunque consentirne l'investimento altrove appartiene alla finalità della operazione

Sul punto anche i rilievi della dr.ssa Ruella circa l'avvenuto versamento della ritenuta d'acconto del 30% (cifra che la difesa ha poi corretto indicando il 10%) vanno disattesi. Infatti la stessa dirigente ha dato atto che non si sapeva in quel momento come ' sarebbero mai stati restituiti '. Ed infatti la corrispondenza intercorsa con il dr Minoni attesta le istanze (peraltro anche agli atti) di rimborso della ritenuta. Comunque il versamento della ritenuta non riguarda l'importo complessivo, che si ribadisce è stato poi anche versato dalla società.

L'articolo citato nei verbali di constatazione ed anche dalla Agenzia delle Entrate (MF Faschion del 27.1.22006 il quale non riporta effettivamente uno studio di R&S Mediobanca sull'effettivo valore del marchio ma una osservazione dell'articolista certamente rispettabile ma non argomentata in senso tecnico per cui la cifra di € 360.000.000 costituiva un punto di equilibrio fra diverse esigenze contabili e finanziarie rispetto ad un valore decisamente più elevato.

Anche per quanto attiene alle critiche svolte alle conclusioni esposte dal consulente Ricca Manfredi per conto di Interbrand ci si limita ad apportare la sostanziale censura di una valutazione che ricorre a formule matematiche applicate senza un'osservazione concreta dell'impresa nella sua specificità unica in quanto il marchio è solo una delle attività che comprende il portafoglio dell'impresa

I c.t hanno osservato comunque che il valore del marchio indicando da Interbrand varrebbe il doppio del suo fatturato annuo calcolato anche utilizzando moltiplicatori calcolati sul valore delle aziende cedute in quel periodo in rapporto al loro fatturato. Ha rilevato anche che, in relazione ad altri marchi (ad es Bulgari etc) Interbrand avrebbe calcolato il valore in termini sproporzionati ad es a quelli attribuiti in Borsa. (lucido 92)

Pare anche doveroso evidenziare alcune censure esposte dall'imputato Minoni (che ha ripreso comunque osservazioni dei consulenti) in merito ad alcune osservazioni del teste Co. Polito

Infatti il Col. Polito aveva evidenziato a riprova della corretta rideterminazione richiamando gli accertamenti dell'Agenzia delle Entrate che i flussi di 'royalties' poi effettivamente percepiti erano stati superiori sia alla proiezione della Agenzia delle Entrate sia a quella di PWHC:

ad es nel 2005 la proiezione di PWHC di € 54 mil (cr pag 63 e 64) quella della ADE è circa € 79 milioni mentre il fatturato consolidato di Dolce & Gabbana di Gruppo sarebbe invece storicamente di € 89 mil (cfr ad es pag 20- 21 avviso di accertamento nei confronti di Gabbana Stefano Silvio)

(e così ad es per il 2008 PWHC riportava una proiezione di € 69 mil . l Agenzia delle Entrate 125 mil ed il bilancio consolidato 129 milioni) . Pertanto i criteri dell'Agenzia delle Entrate sarebbe stati estremamente prudentiali

In verità secondo quanto esposto dal dr Minoni (cfr prospetto prodotto) in base invece ai bilanci poi acquisiti da GADO le royalties percepite da GADO risultavano ad es nel 2005 pari ad € 67. 613.341 e quindi inferiori alle proiezioni della ADE

Il rilievo in ordine a tali dati appare corretto, ma occorre tener conto che i numeri si basano su presupposti diversi (l'Agenzia delle Entrate ha valutato le royalties effettivamente percepite in base al bilancio consolidato di gruppo D&G , mentre la parte ha indicato le royalties percepite da GADO S.a.r.l.

Deve quindi, ancora , rimarcarsi che le parti partono da una diversa base di valutazione per calcolare le royalties attese .

Ma soprattutto occorre dare atto che, anche valutando il solo bilancio di GADO, l'importo di royalties effettivamente percepite da GADO S.r.l ad es nel 2005 è comunque certamente superiore a quello indicato nella perizia di PWHC e quindi in verità confermerebbe una stima eccessivamente modesta da parte questa società



d) conclusioni

Si può solo osservare che questi rilievi risultano ampiamente considerate dalle Commissioni Tributarie che hanno respinto i ricorsi. (cfr. in particolare Commissione Trib regionale sent 6.2.2013 prodotta) ancorché tali conclusioni non possono certo fondare un giudizio di responsabilità nel processo penale.

In questa sede è necessario però evidenziare che le c.t. delle difese muovono tutte dal presupposto di una valutazione valida in un contesto di operatori indipendenti senza tener in alcun modo in considerazione la qualità delle due parti contraenti. Tutti i consulenti hanno infatti riferito di aver operato una valutazione sostanzialmente relativa a generici acquirenti e quindi di aver preso in considerazione una fiscalità media del 33,8% nel 2004.

Tuttavia questi aspetti costituiscono proprio gli elementi centrali di contestazione da parte della G.d.f. e della Agenzia delle Entrate che hanno sottolineato come dallo stesso schema di ristrutturazione societaria risulti evidente che i due stilisti risultino di fatto controllare la GADO e per questo, peraltro, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto corretto non considerare l'aliquota fiscale

Inoltre occorre ribadire che la perizia di PWHC ha comunque preso in considerazione la fiscalità italiana (37,5%) e non si comprende perché le parti abbiano voluto introdurre un valore che già in partenza inferiore a quello che sarebbe risultato in seguito all'effettivo trasferimento ad una società lussemburghese. Tale considerazione consente di affermare, almeno sotto questo profilo, che il valore del marchio doveva essere ridotto, nelle intenzioni delle parti, senza alcuna ragione di interesse economico se non quella di abbassare la base imponibile.

E' pacifico infatti che tutti gli odierni imputati, nel momento in cui era stata conferita la perizia, nel corso della sua elaborazione e comunque nel momento in cui la stessa era stata presentata, fossero pienamente a conoscenza che la società cessionaria dei marchi sarebbe stata lussemburghese.

Non è certamente verosimile che tale circostanza non fosse conosciuta dal direttore generale dr.ssa Ruella che si era rivolto ad un fiscalista e dal direttore finanziario che aveva fornito tutti i dati di bilancio e partecipato poi al contratto di cessione delle licenze.

Gli stessi imputati, peraltro non hanno neppure negato tale circostanza limitandosi ad affermare di non aver influito in alcun modo sulla valutazione.

Patelli ha riferito che, nel novembre 2003 vi era stato un incontro anche in presenza dei professionisti della PWHC nel corso del quale gli era stato chiesto di illustrare il suo progetto ed in quella sede aveva esposto l'ipotesi di una costituzione di società in Lussemburgo, di cui una titolare dei marchi

Aveva seguito la discussione con l'autorità fiscale lussemburghese circa l'applicabilità di una aliquota del 4%. Ha riferito di non aver dato alcuna indicazione circa l'aliquota fiscale da utilizzare per la valutazione del marchio e di non aver più partecipato a riunioni con la PWHC. visionando una rappresentazione su slide della perizia nel marzo 2004.

Ha detto di non aver prestato attenzione alla pag 63 dove era indicata l'aliquota fiscale perché la valutazione dei marchi esorbitava dalle sue competenze e quindi ha concluso affermando che il problema circa la corretta applicazione dell'aliquota riguardava PWHC

Occorre però considerare, oltre la stretta collaborazione con la società di consulenza che, nel novembre 2003, lo stesso consulente aveva indicato quali fosse il progetto di riorganizzazione e quindi evidentemente anche i profili fiscali connessi a tale progetto perché le modalità di ristrutturazione incidavano anche sul reddito delle persone fisiche: il pagamento del prezzo era stato rateizzato in sette anni e quindi anche con un impatto fiscale evidente sulla dichiarazione dei redditi delle persone fisiche che non poteva essere tralasciato nel corso della discussione sulla valutazione del marchio.

Infatti lo stesso imputato ha dato atto di aver discusso con gli stilisti tale problematica. Pare certamente inverosimile che la valutazione del marchio non incidesse su tali effetti.



L'imputata Ruella e l'imputato Minoni hanno riferito di non aver influito in alcun modo sulla valutazione del marchio limitandosi a fornire le indicazioni necessarie.

~~Sul punto non risulta certamente provata una diretta indicazione della aliquota o del valore del marchio.~~

Rimane inspiegabile perché soggetti che agivano anche per conto degli stessi stilisti non abbiano chiesto alcun chiarimento circa un fattore come quello della aliquota fiscale che certamente influiva sulla valutazione in termini così incisivi.

Anche per quanto attiene all'imputato Minoni non si ritiene provato un intervento diretto in ordine alla valutazione del marchio, tuttavia egli ha confermato di aver fornito i dati di bilancio e di aver comunque aver preso atto del risultato della perizia

Si tratta di dirigente dell'area finanziaria esperto a livelli massimi in materia fiscale come dimostra la corrispondenza acquisita. Come si è già evidenziato nel maggio 2004 lo stesso era perfettamente a conoscenza dei meccanismi fiscali legati alla operatività della società e quindi non pare certamente verosimile che il dato attinente alla aliquota fiscale non fosse da lui considerato.

Chiaramente tali considerazioni valgono solo a confermare che l'obiettivo interesse ad ottenere la determinazione di un valore inferiore a quella effettiva, determinazioni che veniva ad essere obiettivamente favorita dalla allocazione della società in Lussemburgo

Per quanto attiene tuttavia ai profili di rilevanza penale della condotta l'esposizione delle valutazioni evidenzia la problematica attinente alla qualificazione della operazione in questione.

Sul punto occorre richiamare i principi di diritto fissati dalla Suprema Corte in merito alla rilevanza penale di una condotta di elusione solo nei limiti della in violazione di specifiche norme antielusive.

Nel caso di specie, infatti, risulta contestata espressamente la violazione dell'art 37 bis c.4 DPR 300/73

Tuttavia occorre specificare che tale norma non si applica, almeno sotto il profilo di rilevanza penale, in tutti i casi di condotte astrattamente riconducibili ad abuso del diritto (primo comma), ma solo a quelli tassativamente indicati dalla norma nei quali non è inquadrabile la fattispecie in esame. Le ipotesi indicate infatti riguardano esclusivamente i conferimenti o comunque operazioni tra soggetti imprenditori.

La stessa Agenzia delle Entrate ha sempre inteso tale operazione come cessione (quindi non ricompresa nelle operazioni previste dall'art 37 bis) rilevando che non poteva rimanere immune da rideterminazione del valore normale per la sua natura di operazione posta in essere in un contesto di ' abuso di diritto ' e per le considerazioni già svolte.

Tale qualificazione è stata confermata, peraltro, anche in sede contenziosa dalla Commissione Tributaria Regionale che ha espressamente escluso che la stessa possa ritenersi 'conferimento' ai sensi dell'art 37 bis c.4 DPR 660/73 pur riconducendola ad una ipotesi di abuso del diritto vietato in base ai principi generali riconosciuti nell'ordinamento.

La Commissione ha confermato che si tratti di reddito imponibile (cfr sempre Commissione Tributaria 6.3.2013 pag 15e 16 che ha anzi richiamato le stesse argomentazioni delle parti che annoverano il corrispettivo tra i 'redditi diversi') confermando anche che l'esigenza di 'societarizzazione' del marchio per evitare le problematiche connesse alla fragilità delle relazioni fisiche poteva essere soddisfatta con conferimento o cessione a società italiana o estera, ma non in un contesto di abuso del diritto.

Si tratta quindi di una operazione che può certamente in sede tributaria trovare autonoma valutazione in tal senso e non si entra in considerazioni che attengono quindi ad un diverso meccanismo di accertamento.

Tuttavia la Corte di Cassazione, in sede penale, ha segnato un confine netto tra la violazione di un principio generale di divieto dell' ' abuso di diritto ' o di norme di contrasto all'elusione e la violazione di specifiche ' norme anti-elusive '.

Sono certamente condivisibili le osservazioni della G.d.f. laddove parlando di ' cessione mista a conferimento ' ha valorizzato il dato sostanziale dell'operazione abusiva. Infatti è vero che per parlarsi di conferimento in senso tecnico occorre che sia effettuata una contropartita in azioni o quote mentre in questo caso il capitale sociale era stato versato e non sono state liberate ulteriori azioni o quote.

6



Ma proprio questo appare l'aspetto di anomalia perchè ci si chiede, infatti, quale vantaggio economico potessero rappresentarsi i due titolari persone fisiche a ricevere una somma di € 160.000.000,00 suddivisi in rate per sette anni, senza alcun interesse ed a fronte di ingenti ricavi futuri prospettati se non e in ragione di un sostanziale controllo del marchio (tale discorso vale certamente anche per la persona fisica Stefano Gabbana che formalmente rinunciava ad una percentuale di controllo della holding).

Per questo l'Agenzia delle Entrate pur accogliendo la qualificazione della operazione come cessione, ha ritenuto configurabile comunque un' abuso del diritto.

Tuttavia, applicando con rigore sia i principi di diritto indicati dalla Corte di Cassazione, sia l'autonomia dell'accertamento in sede penale dal percorso valutativo applicabile in sede tributaria, occorre concludere che gli elementi raccolti, pur evidenziando le palesi anomalie emergenti dalla operazione di c.d cessione dei marchi, non consentono di qualificare tali condotte come violazione dell'art 4 D lvo 74/ 2000 in quanto non risulta violata, per quanto attiene a tale operazione una specifica norma antielusiva.

Pertanto, in mancanza di una perizia stimativa completa, anche l'eventuale configurazione della operazione come conferimento rimarrebbe priva di un accertamento in termini valutativi.

Occorre anche considerare che la sent Corte cass 3.5.2013 nr 19100 (sent ' Bova') riguarda fattispecie non sovrapponibile ancorchè tratti dei criteri civilistici in base ai quali individuare queste operazioni.

Nel caso di specie, comunque, la difficoltà di inquadramento risulterebbe comunque rilevante sotto il profilo soggettivo.

Si ritiene pertanto, nonostante il decorso della intervenuta prescrizione, di assolvere gli imputati Dolce Domenico e Gabbana Stefano Silvio dal reato ascritto perché il fatto non sussiste.

7)Le singole responsabilità.

La fattispecie di cui all'art 5 D Lvo 74/2000 è reato omissivo 'proprio' ed è quindi attribuibile al soggetto che è obbligato in base alla legge a presentare la dichiarazione, quindi il rappresentante legale di GADO s.a.r.l. ed in questo caso Alfonso Dolce.

Il sistema di norme che disciplinano il concorso di persone nel reato- artt 110 e ss c.p.- non prevede alcuna incompatibilità del concorso commissivo di altri soggetti in tale reato.

Nel caso oggetto del presente processo la Corte di Cassazione ha espressamente rinviato al giudice la valutazione circa la responsabilità di eventuali soggetti concorrenti, ritenuta pienamente ammissibile.

Non essendo configurabile, peraltro, la fattispecie di truffa, ritenuta la norma tributaria speciale per la sussistenza di profitto ricollegabile al solo vantaggio fiscale, sarebbe anomalo ritenere penalmente irrilevanti condotte che sicuramente partecipano ad una artificiosa operazione finalizzata ad ottenere tale vantaggio.

In merito alla ammissibilità del concorso si è già compiutamente espressa la Corte di Cassazione (Sez 3 sent nr 23425 10.6.2011) peraltro proprio in relazione a tale fattispecie, in tema di concorso dell'amministratore di fatto nel reato di omessa dichiarazione.

La Corte, premesso che obbligato alla presentazione è certamente il rappresentante legale, ha ritenuto necessario, al fine di evitare inique attribuzioni di responsabilità ai soli soggetti che rivestono funzioni meramente formali, di privilegiare il concreto espletamento della funzione che determina il responsabile formale ad omettere la condotta dovuta.

Nella sentenza richiamata la Corte, seguendo peraltro un indirizzo consolidato in materia di bancarotta, ha ritenuto che all'amministratore di diritto, qualora si tratti di mero prestanome, può esser imputata una corresponsabilità solo in base alla posizione di garanzia di cui all'art 2392 c.c in forza del quale l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale ed impedire che si verifichino danni per la società o per i terzi.



Rispetto alla contestazione di cui all' art 5 D lvo 74/2000 la norma statuisce che è chiamato a risponderne colui che rivestiva all'interno della società estero-vestita le qualifiche funzionali che in sede tributaria lo obbligavano alla presentazione della dichiarazione stessa con la partecipazione a titolo di concorso di altri soggetti.

La posizione di Alfonso Dolce non può qualificarsi come quella di 'prestanome' tenuto conto del suo coinvolgimento nell'assetto di partecipazione e della sottoscrizione di specifici atti di gestione (cessine dei marchi, licenze etc).

Non vi è dubbio, tuttavia, che tale partecipazione appaia significativamente ridotta ad un ruolo secondario ancorchè la responsabilità per la condotta omissiva sia a lui attribuibile direttamente per violazione dell'obbligo di legge.

I principi enunciati confermano, inoltre, la configurabilità della partecipazione di estranei nel reato omissivo proprio qualora l'omissione del legale rappresentante sia causalmente indirizzata anche da altrui iniziative direttamente influenti sulla determinazione del soggetto.

Non vi è dubbio che, nel caso di specie, siano state poste in essere plurime condotte dirette alla concreta sottrazione del reddito alla imposizione.

Per quanto attiene a Luciano Patelli lo stesso risulta certamente il soggetto ideatore della ristrutturazione societaria.

L'imputato ha sottolineato che già nel novembre 2003 aveva specificato tutte le attività trasferibili alla società Lussemburghese connesse alla titolarità del marchio (protezione, registrazione, prevenzione di abusi etc) ed anche l'attività di gestione (pag 154 e 168 ud 20.2.2013) delle licenze. Aveva indicato che l'attività decisionale e la sede dell'amministrazione così come identificata dalle norme fiscali come la sede nella quale vengono assunte le decisioni rilevanti per la gestione della società doveva essere operative in Lussemburgo.

Tale indicazione, secondo l'imputato già espressa in varie riunioni, era stata poi annotata in una comunicazione del 29 giugno 2004 perchè in quella occasione gli era stato chiesto in modo specifico di dare indicazioni circa la correttezza della individuazione del soggetto destinato a svolgere attività correlate alla titolarità dei marchi.

Infatti risulta acquisita la mail inviata in data 4.5.2004 da Giuseppe Minoni relativa alle mansioni ufficio marchi al fine 'condividere' le attività di competenza della licenziante e quelle di competenza della licenziataria (come obblighi contrattuali o come 'incarico della licenziante'). Si è già riportato il contenuto di questa corrispondenza.

Si è già osservato che, in realtà, il progetto di ristrutturazione del consulente appare sul punto piuttosto generico e traslascia ogni specificazione sia inerente al valore del marchio che a specifiche indicazioni operative. (cfr proposta 21.1.2004 indirizzata alla dr.ssa Ruella dove prospetta in termini generici il progetto di riorganizzazione)

Come si è già rilevato l'imputato Luciano Patelli ha sottolineato di essere rimasto estraneo alla gestione operativa della società; non potrebbe infatti, a pare di questo giudice, sostenere che la presenza di una dipendente dell'ufficio marchi, se pur competente, potesse esaurire un contesto operativo legato sia alla specifica tutela dei marchi (per la quale ogni decisione rilevante era assunta dai dirigenti e consulenti in Italia) sia all'attività inerente (es fatturazione, attività contabile etc che risulta affidata ad una società di domiciliazione) sia alla delicata attività decisionale che attiene appunto alla concessione di licenze o altre forme di utilizzo. Si tratta della attività attraverso le quali venivano percepite le 'royalties', unico reddito risultante dai bilanci di GADO e che avrebbero dovuto infatti essere esercitate in Lussemburgo mentre sono state pacificamente tutte svolte in Italia.

Ora, appare di sicura evidenza che il professionista si era posto ed aveva posto all'attenzione del dr Minoni il problema relativo alla operatività della licenziante GADO sia per quanto attiene alla effettiva attività



non solo di personale ma anche di consulenti, attività che avrebbe dovuto svolgersi all'estero per le funzioni collegate al marchio

~~Tutta la questione relativa alla fiscalità è stata trattata dal consulente che pertanto deve ritenersi certamente~~
a conoscenza delle attuate modalità organizzative di GADO S.a.r.l che, peraltro, anche nella sua struttura non presentava un assetto di alcuna utilità economica per il 'gruppo'.

Dalle e-mail prodotte risulta comunque la diretta ed influente attività di consulenza svolta dal dr. Patelli sia per quanto attiene ai rapporti con Alter Domus sia per quanto attiene alle problematiche fiscali e con la PWHC lussemburghese (come emerge anche dalla documentazione prodotta).

Per quanto attiene a Cristiana Ruella e Giuseppe Minoni risulta che gli stessi abbiano direttamente partecipato fin dall'inizio alla ristrutturazione societaria, influenzando anzi sensibilmente nella realizzazione di una struttura meramente fittizia.

Il contratto di cessione di marchi è intercorso tra:

Domenico Dolce e Stefano Gabbana e GADO s.r.l. è stato sottoscritto il 29.3.2004 dagli stilisti, da Alfonso Dolce da Cristiana Ruella nelle rispettive qualità ed alla presenza dei sig. Giuseppe Minoni e Luciano Patelli per conferma della data di sottoscrizione

Il contratto di licenza 31.7.2004 (con tutta la regolamentazione delle sub-licenze) è intercorso tra GADO S.a.r.l., in persona dei sig. Cristiana Ruella e Alfonso Dolce, e Dolce & Gabbana S.r.l. nella persona di Stefano Gabbana.

Pertanto è pacifico che gli stessi abbiano direttamente gestito la GADO dall'Italia assumendo tutte le decisioni relative al trasferimento in Lussemburgo, alla indicazione della unica dipendente da 'distaccare', le decisioni in merito ai contratti di licenze che GADO doveva o meno sottoscrivere, tenuto conto che la Bergomi si limitava ad inviare le bozze di ogni atto che richiedesse la firma di GADO e la Bertinetti non risulta aver svolto attività ulteriori.

Per quanto attiene ai due imputati Stefano Silvio Gabbana e Domenico Dolce si ritiene certamente configurabile l'essenziale contributo causale attraverso la stessa costituzione della società e la cessione dei marchi e il contratto di licenza e quindi a prescindere dalla determinazione del valore dei marchi.

Come infatti si è ormai più volte sottolineato, la stessa costituzione di GADO non può ritenersi che finalizzata a trasferire in Lussemburgo il reddito derivante dalla 'royalties' e quindi certamente tale progetto, tenuto conto che i due stilisti avevano sottoscritto il fondamentale contratto di cessione, pare elaborato in realtà nel loro esclusivo interesse.

Poiché è un dato di fatto che la GADO non svolgesse alcuna concreta attività non pare certamente più credibile che gli stessi avessero trasferito beni immateriali di ingente valore senza conoscere il soggetto cessionario (de quale peraltro controllavano le quote attraverso la holding italiana). Tale considerazione si fonde con il contributo causale che appare quindi determinante e diretto anche a prescindere dalla loro qualificazione di 'beneficiari effettivi' della operazione.

L'indicazione di 'beneficiari effettivi', peraltro, non è certo introdotta come qualifica soggettiva priva di giuridica rilevanza perché anzi è nota la diffusa e specifica giurisprudenza in sede comunitaria volta ad individuare nell'ambito di operazioni transazionali con soggetti intermediari, i 'beneficiari effettivi' delle operazioni al fine di stabilire le rispettive responsabilità (anche le difese hanno prodotto alcune sentenze sul punto).

Nel caso di specie si vuole ribadire che la attribuibilità della condotta pare riconducibile ai contratti stipulati ed alla concreta riferibilità agli stilisti delle singole decisioni relative ai contratti di licenza della GADO e all'attività di tutela dei marchi, laddove il fatto di essere beneficiari effettivi della intera operazione rileva quale conferma del loro consapevole contributo.

Per quanto attiene alla sussistenza in capo a tali soggetti dell'elemento soggettivo di cui all'art 5 D Lvo 74/2000 occorrono alcune considerazioni al fine di superare le censure difensive.

Una accertata responsabilità per il reato di cui all'art 5 D.Lvo comporta evidentemente l'integrazione



dell'elemento soggettivo della fattispecie che richiede ' il fine di evadere'.

Si è discusso se si tratti dolo generico o specifico , ma nel caso in esame la questione non rileva perché si ritiene senza dubbio integrato anche un dolo specifico non potendosi ravvisare altra finalità della condotta se non quella della sottrazione dei redditi all'imposta dovuta.

La Corte di Cassazione nella sentenza di rinvio, fissando i principi di diritto applicabili, ha delineato le figure criminose in relazione alle quali le condotte, c.d. elusive', possono ritenersi penalmente rilevanti,

La difesa ha sottolineato che, nel 2004 e quindi al tempo dei fatti, la giurisprudenza di legittimità non aveva attribuito in termini costanti una rilevanza penale all'elusione e, pertanto, almeno sotto il profilo soggettivo dovrebbe ammettersi una sorta di affidamento, sotto il profilo della consapevolezza circa il disvalore penale della condotta.

Si ritiene, invece, che la Corte di Cassazione (peraltro anche nelle sentenze precedenti) non abbia in alcun modo attribuito rilevanza penale a condotte che prima non rientravano in fattispecie specifiche ed anzi nella pronuncia in esame ha circoscritto le ipotesi penalmente rilevanti proprio ai casi in cui la condotta di evasione e la condotta di ' elusione' vengono di fatto a sovrapporsi, e cioè quando la violazione di una norma antielusiva si concretizza in una sostanziale sottrazione dell'imponibile.

Se le due condotte risultassero contrassegnate da due diversi atteggiamenti soggettivi tra loro inconciliabili, la configurazione del reato non sarebbe mai possibile perché una volta accertata la condotta elusiva, mancherebbe per definizione il fine di evasione.

Evidentemente non è così.

Distinguere un dolo di ' elusione' da un dolo di 'evasione' può essere legittimo solo laddove la condotta elusiva, in concreto, non realizzi una condotta di sottrazione dell'imponibile, come specificato dalla Corte, mentre in tale ultimo caso la sfera soggettiva viene inevitabilmente a coincidere rimanendo il carattere elusivo ancorato alle sole modalità specifiche della condotta.

Il caso di ' esterovestizione' è stato ricondotto appunto alla violazione dell'art 5 D lvo 74/2000 ed il dolo deve coprire, pertanto, gli elementi di fatto accertati in relazione a tale norma.

Peraltro nel caso di specie, la condotta di estero -vestizione si è tradotta nella costituzione di una società solo apparentemente allocata in Lussemburgo e non dotata di alcuna struttura amministrativa gestionale, contabile etc idonea a legittimare un dubbio circa la disciplina impositiva applicabile.

La consapevolezza di tale fatto costituisce elemento soggettivo certamente integrato in capo:

-a Luciano Patelli il quale non solo ha prospettato un progetto sicuramente idoneo a realizzare tale meccanismo elusivo, ma ha anche specificamente svolto la consulenza idonea a consentire la realizzazione di tale meccanismo come dimostrano le e.mail riportate;

-a Cristiana Ruella e Giuseppe Minoni che hanno di fatto gestito dall'Italia ogni attività riferibile concretamente alla Gado nella piena consapevolezza della insussistenza di una struttura operativa autonoma;

- ad Alfonso Dolce per le medesime considerazioni trattandosi di persona che ha assunto il ruolo di amministratore di una società che sapeva essere solo formalmente operante all'estero;

- ai due stilisti in quanto soggetti che „avendo ceduto i marchi alla società, ne conoscevano evidentemente la struttura e le finalità non potendosi certamente credere che gli stessi abbiano rinunciato a controllare l'effettiva titolarità dei marchi e quindi le licenze rilasciate da GADO anche ad importanti società (Motorola etc) e controllare l'operatività di GADO in Lussemburgo, società che in futuro sarebbe stata l'unica entità a percepire le royalties e che peraltro, si ribadisce, gli stessi controllavano attraverso la holding italiana.

Peraltro nessuna circostanza idonea ad affermare una asserita inconsapevolezza è stata addotta dagli imputi Dolce Domenico, Dolce Alfonso e Gabbana Stefano Silvio.

L'unico soggetto per il quale può ritenersi verosimile l'estraneità soggettiva a questa operazione è Noella Antoine.



Il fatto di accettare una domiciliazione a favore di una società al fine di garantire servizi amministrativi ma anche di pagamento forse richiederebbe maggior rigore, ma certamente non può ritenersi provato che la stessa fosse in alcun modo a conoscenza della struttura societaria ed in particolare del regime fiscale applicabile.

Pertanto, pur avendo prestato sicuramente la propria collaborazione, la stessa deve essere assolta dal reato ascritto per difetto dell'elemento soggettivo e quindi perché il fatto non costituisce reato.

L'importo della imposta evasa è stato dettagliatamente indicato negli avvisi di accertamento ed è stato anche versato successivamente dai contribuenti. Infatti sono stati prodotti i pagamenti di GADO per gli anni di imposta 2004-2007 (quindi in relazione alle contestazioni di cui al capo a).

Occorre precisare che, secondo giurisprudenza di legittimità, il termine di 90 gg dalla scadenza per la presentazione della dichiarazione annuale relativa all'imposta sui redditi od IVA individuato ex lege quale momento consumativo del reato di cui all'art 5 decorre dall'ultima scadenza prevista dalle leggi tributarie e che il reato si considera consumato trascorsi 90 gg dall'ultima scadenza, pertanto il periodo di 90 gg concesso al contribuente per presentare la dichiarazione oltre a non configurare una causa di non punibilità, bensì quale ulteriore termine per l'adempimento scaduto il quale il reato deve ritenersi consumato. Pertanto i termini indicati nel decreto di citazione, relativi ad esercizi sociali c.d. 'a cavallo' (cfr esame M.llo Fusco Antonio sul punto) risultano corretti.

La parte ha anche rinunciato al ricorso per quanto attiene all'IVA (cfr sent Commissione Tributaria provinciale del 13.2.2009) pagando le relative sanzioni. Il prospetto dei pagamenti non consente, in verità di ritenere, allo stato, accertata l'estinzione dell'intero debito tributario.

La condotta appare contrassegnata da sicura gravità proprio perché pianificata con un progetto che consentiva di evadere le imposte attraverso uno studiato riassetto societario e consentiva il travaso nella fittizia società lussemburghese di un ingente patrimonio.

Si ritiene comunque, anche in forza della intervenuta regolarizzazione e della incensuratezza di concedere a tutti gli imputati le attenuanti generiche equivalenti alla contestata aggravante.

In base a tali considerazioni si ritiene di graduare la pena tenuto conto dell'effettiva maggior responsabilità che a parere di questo giudice, deve essere attribuita a chi ha tratto il diretto vantaggio economico dall'operazione e a chi, come il consulente fiscale, ha certamente determinato con il proprio competente contributo il raggiungimento di un fine illecito. Sicuramente meno grave appare la partecipazione di Minoni e Ruella che pur dirigendo a livello apicale le società del gruppo e direttamente anche l'attività di GADO risultano ovviamente aver agito nell'interesse della società non ricevendo diretto vantaggio dalla propria partecipazione. Analoghe considerazioni valgono per la posizione ricoperta pur nel consapevole apporto riconosciuto per l'imputato Alfonso Dolce.

Per le considerazioni che precedono, valutato che il capo a) individua condotte unite dal vincolo della continuazione si ritiene infliggere:

- per Dolce Domenico e Gabbana Stefano Silvio e Patelli Luciano la pena di anni 1 e mesi 8 di reclusione p.b. anni 1 e mesi 4 di reclusione (IRES 2005/2006) aumentata di mesi 2 di reclusione per l'omessa dichiarazione IVA 2005 ed aumentata di mesi 1 di reclusione per le altre due annualità contestate
- per gli imputati Dolce Alfonso, Cristiana Ruella e Giuseppe Minoni anni 1 mesi 4 di reclusione (pena base di mesi 12 di reclusione (IRES 2005/2006) aumentata di mesi 2 per l'omessa dichiarazione IVA 2005 e di mesi 1 di reclusione per le altre due annualità contestate)

Ne consegue la condanna alle pene accessorie di cui all'art 12 D.lvo 74/2000 determinando, in ragione della pena principale, la durata di anni 1 per le pene accessorie temporanee.

Sussistono certamente le condizioni soggettive ed oggettive per concedere la sospensione condizionale della pena a tutti gli imputati.

Le parti devono essere altresì condannate al risarcimento del danno a favore della parte civile Agenzia delle Entrate.



Per le condotte in relazione alle quali si è pronunciata condanna risulta comunque pagato l'importo delle imposte ancorchè non risulti se il debito debba ritenersi intermente estinto ; quindi il danno può ritenersi ~~in verità limitato essenzialmente al danno morale non tanto, ovviamente, per l'esposizione a legittime~~ critiche in merito agli accertamenti , quanto per il pregiudizio che condotte particolarmente maliziose cagionano alla funzionalità del sistema di accertamento ed alla tempestiva percezione del tributo. Come sottolineato, infatti, il progetto è stato realizzato mediante la modifica dell'assetto societario con la costituzione di società estere con sede in Paese a fiscalità privilegiata , situazione che ha reso particolarmente arduo il controllo .

Sul punto occorre tener conto dell'ingente importo dell' imposta evasa ma anche dell'avvenuto pagamento documentato . Pertanto , ritenendo comunque insufficiente un accertamento equitativo tenuto conto della delicatezza , delle ragioni di contestazione e della pubblicità della vicenda si ritiene di liquidare una provvisoria di € 500.000,00 oltre al rimborso delle spese di costituzione e difesa sostenute dalla parte civile che si liquidano in dispositivo .

P.Q.M

Visti gli artt 533 e 535 c.p.p.

DICHIARA

DOLCE Alfonso DOLCE Domenico GABBANA Stefano Silvio PATELLI Luciano RUELLA Cristiana , MINONI Giuseppe Emanuele Cristiano responsabili del reato di cui al capo a) e concesse a tutti gli imputati le attenuanti generiche ritenute equivalenti alla contestata aggravante

CONDANNA

DOLCE Domenico GABBANA Stefano Silvio e PATELLI Luciano alla pena di anni 1 ~~anno~~ e mesi 8 di reclusione ciascuno

DOLCE Alfonso RUELLA Cristiana, MINONI Giuseppe Emanuele Cristiano alla pena di anni 1 e mesi 4 di reclusione ciascuno oltre al pagamento delle spese processuali .

Condanna altresì gli stessi alle pene accessorie di cui all'art 12 D Lvo 74/2000 fissando in anni 1 la durata delle pene accessorie temporanee.

Pena principale ed accessorie sospese per tutti gli imputati

Visti gli artt 538 e ss c.p.p.

Condanna gli imputati al risarcimento del danno nei confronti della costituita parte civile Agenzia delle Entrate da liquidarsi in separato giudizio con assegnazione di una provvisoria che si liquida in € 500.000,000 nonché al rimborso delle spese di costituzione e difesa sostenute dalla parte civile che si liquidano in € 6.000,00 oltre accessori di legge.

Visto l'art 530 c.p.p.

ASSOLVE

Noella Antoine dal reato ascritto al capo a) perché il fatto non costituisce reato e DOLCE Domenico e GABBANA Stefano Silvio dal reato rispettivamente ascritto al capo b) e c) perché il fatto non sussiste.

Fissa in gg 90 il termine per il deposito della motivazione.

Milano 19.6.2013

Il giudice
dr.ssa Antonella Brambilla

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
Milano, 17/09/13
IL CANCELLIERE

