

Esterovestizione: profili di rischio e indicatori di criticità

Organo: **CASSAZIONE PENALE**

Numero atto: **SENTENZA N. 38027 DEL 16 SETTEMBRE 2014**

Sintesi : La S.C., nella sentenza annotata, formula la seguente norma giuridica: l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale, da parte di società avente residenza fiscale all'estero, sussiste se questa ha stabile organizzazione in Italia 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. Peraltro nel caso de quo è stato acclarata: a) esistenza di documenti della società slovena, presso la sede italiana; b) mezzi della stessa ivi parcheggiati; c) conti correnti in Italia della società estera; d) dichiarazione rese da dipendenti della società slovena che confermano come le attività slovene fossero gestite nella sede della società italiana per quel che atteneva ai rapporti con autisti e fornitori.

Autore : **DOTT. PIERO BERTOLASO**

IL CASO

La vicenda processuale trae origine per una violazione dell'art. 5 del D.Lgs. n. 74/ 2000, in quanto il contribuente avrebbe ommesso - nella sua qualità di legale rappresentante di una società slovena di presentare la dichiarazioni di imposta IVA per gli anni 2005, 2006 e 2007 e, conseguentemente, avere evaso al Fisco poco meno di 3 milioni di imposta.

Ai fini della comprensione dei motivi di gravame e della conseguente decisione, è il caso di accennare brevemente al fatto retrostante l'accusa.

In pratica, il procedimento ha tratto origine da una verifica fiscale della G.d.F. presso la sede della società italiana X S.r.l. dalla quale è emerso che il suo amministratore - l'odierno ricorrente - aveva costituito anche un'altra società, la slovena e, quindi, predisposto un contratto, di fornitura di servizi di trasporto stradale internazionale di merci, in forza del quale la società slovena si impegnavo a fornire i propri autisti ed i propri trattori stradali per il traino dei semirimorchi della società italiana nonché l'effettuazione di servizi di trasporto da svolgere secondo le indicazioni della società italiana cui competeva il coordinamento logistico, telematico e satellitare che (stando alle rilevazioni) svolgeva la propria attività quasi esclusivamente per la società italiana, fornendole gli autisti ed i mezzi di trasporto.

Secondo l'accusa, la società italiana si limitava a fatturare i clienti finali ed, in tal modo, veniva conseguita una sensibile riduzione dei costi del trasporto dal momento che il regime sloveno era molto più favorevole, sia, per i costi del personale, che, per gli oneri contributivi. In pratica, la tesi accusatoria era della cd. "esterovestizione" della società.

Con la sentenza impugnata, la Corte d'appello ha confermato la condanna alla pena di 1 anno di reclusione, inflitta al ricorrente in primo grado all'esito del rito abbreviato.

In sostanza la società slovena somministrava i propri servizi di trasporto stradale a un'unica società italiana, obbligandosi a offrire autisti e mezzi per il traino dei rimorchi.

Secondo l'accusa il coordinamento gestorio e logistico della società slovena, unitamente al fatto che la stessa avesse quale unico cliente la società italiana, evidenziava l'esistenza dell'"**esterovestizione**", alla presenza di evidenti documenti probatori, circa tale evidenza.

Avverso tale decisione, **il contribuente ha proposto ricorso** deducendo:

- 1) **violazione del principio di correlazione tra accusa e sentenza.** La tesi viene sostenuta sulla base dell'affermazione che anche ammesso - ma non concesso - che, come sostengono i giudici di merito, la società slovena avesse stabile organizzazione in Italia presso la S.r.l., si sarebbe al cospetto di un classico caso di "*stabile organizzazione occulta*" per la quale ultima, la S.C. (22.7.11, n. 16106) ha stabilito che "*la soggettività passiva deve essere stabilita, non in capo al soggetto estero non residente, bensì a carico della società italiana qualificata come stabile organizzazione del soggetto estero*". Da ciò consegue che, nella specie, gli obblighi tributari ricadevano sulla società italiana che avrebbe dovuto essere incriminato l'amministratore di tale società e, comunque, a questo punto, non per violazione dell'art. 5 (omessa dichiarazioni) bensì, per infedele dichiarazione. Di certo, è comunque insussistente il reato di omessa dichiarazione;
- 2) **erronea applicazione della legge penale** perché, in ogni caso, non è neppure rispondente al vero la tesi che la società slovena abbia una stabile organizzazione in Italia. Le critiche del ricorrente si rivolgono alla apodittica decisione con la quale la 4^a sezione di questa S.C. aveva respinto il gravame del ricorrente. Questi sostiene, infatti, che sarebbe stata fatta disapplicazione dei principi di diritto, in tema di stabile organizzazione, enunciati dalla stessa "prima" sentenza di questa stessa 3^a sezione nel presente caso. Si afferma, cioè, che non è stata data spiegazione dell'attività tipica svolta dalle due società coinvolte (la società slovena e la SOCIETÀ ITALIANA).

In pratica, secondo il gravame in discussione, si è al cospetto di una sommaria cognizione cautelare che è incorsa in **vari equivoci**:

- a) **inosservanza o erronea applicazione della legge penale per avvenuto assolvimento dell'IVA ed assenza di qualsivoglia danno per l'Erario.** Si ricorda, infatti che la SOCIETÀ ITALIANA, che ha emesso fattura per la società slovena ha regolarmente pagato per esse l'IVA;

- b) **erronea applicazione della legge penale** in quanto le operazioni intercorse tra la società slovena e quella italiana devono essere esaminate al pari di quelle intercorrenti tra la "casa-madre" italiana e la stabile organizzazione sì da esistere un rapporto di controllo ai sensi dell'art. 2359 c.c., n. 3, e concludersi - in via subordinata - che tali operazioni non vanno assoggettate ad IVA;
- c) **inosservanza della legge penale con riferimento al dolo specifico** dal momento che le operazioni sono state svolte "alla luce del sole" e l'imputato e le sue società non hanno tratto alcun vantaggio nè vi è stato danno per l'Erario. Il diverso ragionamento della Corte sarebbe quindi errato essendo stato dimostrato il contrario;
- d) **errore sulla legge extrapenale**. In subordine, il ricorrente sostiene che gli si dovrebbe riconoscere la scusante di avere errato su una normativa complessa ed articolata non sempre agevolmente interpretabile;
- e) **violazione di legge per eccessività della pena**. In estremo subordine si denuncia la gravosità della pena inflitta per un fatto che non ha causato danno all'Erario e nessun vantaggio al ricorrente. Il ricorrente conclude invocando l'annullamento della sentenza impugnata.

IL COMMENTO

1. ESTEROVESTIZIONE: INQUADRAMENTO NORMATIVO

L'esterovestizione può essere descritta come una fattispecie nella quale un soggetto è "formalmente" residente all'estero, ma di fatto è residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato. Ai sensi dell'art. 73, comma 3, T.U.I.R., sono considerate residenti in Italia le società (ed enti) che per la maggior parte del periodo d'imposta abbiano nel territorio dello Stato alternativamente

- ♦ la sede legale individuata dall'atto costitutivo o nello statuto;
- ♦ la sede dell'amministrazione luogo dove si trova la direzione effettiva dell'impresa e dove vengono assunte le decisioni chiave;
- ♦ l'oggetto principale, l'oggetto sociale determinato nell'atto costitutivo o nello statuto o comunque in base all'attività effettivamente esercitata.

Un soggetto si considera "esterovestito" ogni qual volta la sua residenza formale (estera) confligge con la residenza effettiva, che si trova in Italia

Anche nell'alveo del concetto di "esterovestizione" è possibile distinguere due diverse fattispecie.

La prima fattispecie, che potremmo definire "esterovestizione di fatto", si configura ogni qual volta è possibile ravvisare in Italia, alternativamente, la sede legale, l'oggetto principale o la sede dell'amministrazione.

Infatti, mentre l'effettività della localizzazione all'estero della sede legale e dell'oggetto principale è raramente contestata l'A.F. sovente si concentra sull'analisi e sulla valutazione della localizzazione o meno all'estero della sede effettiva dell'amministrazione.

In tutti i casi in cui è possibile rinvenire in Italia la sede dell'amministrazione di un soggetto "formalmente" residente all'estero, la residenza di quest'ultimo verrà considerata fittizia e, quindi, contestata.

È in ogni caso a carico dell'A.F. l'onere di provare la fittizietà della residenza all'estero del soggetto.

La seconda fattispecie, che potremmo definire "esterovestizione di diritto", disciplinata dall'art. 73, comma 5-bis, del T.U.I.R., prevede invece che si considerino residenti in Italia, salvo prova contraria, le società (ed enti) che, pur avendo sede legale, sede dell'amministrazione ovvero oggetto principale al di fuori del territorio dello Stato, detengano partecipazioni di controllo in società (o enti commerciali) residenti soggetti all'IRES e, alternativamente:

- ♦ siano controllate (ai sensi dell'art. 2359, primo comma del c.c.), anche indirettamente, da soggetti (persone fisiche, società o enti) residenti in Italia; ovvero
- ♦ siano amministrate da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Al verificarsi delle suddette condizioni, pertanto, è il soggetto estero a dover dimostrare di essere effettivamente residente all'estero.

L'analisi effettuata dai verificatori consta quindi nel valutare, nel caso della S.O. "personale", se il rappresentante residente, nello svolgimento della propria attività, sia capace di vincolare economicamente o meno il soggetto non residente.

In particolare, oggetto di attenta verifica è se il soggetto residente sia investito dell'autorità di partecipare alle fasi negoziali dei contratti o alla gestione dei clienti stabiliti nel territorio di competenza.

Profili di criticità vengono riscontrati in particolare nelle cosiddette "interviste" ai dipendenti, fornitori e clienti, dove spesso tali soggetti, comunque diversi dal contribuente oggetto del controllo e/o dal suo legale rappresentate e/o procuratore, non vengono assistiti da un professionista abilitato e talvolta sono completamente privi delle necessarie competenze tecniche per rispondere serenamente e correttamente alle domande dei verificatori.

2. LA SENTENZA ANNOTATA

Secondo il Collegio l'accusa è stata chiara sin dall'inizio nel contestare all'imputato l'evasione d'imposta di cui si discute proprio muovendo da un dato fattuale obiettivo ed indiscusso ossia che **l'imputato** avesse la qualità di **legale rappresentante in entrambe le società** (società italiana e società slovena).

Del resto, a ben vedere, la deduzione costituisce solo un argomento suggestivo per riproporre sotto altra angolazione la medesima censura principale (sviluppata meglio nel secondo motivo) relativa alla contestata esistenza di una stabile organizzazione in Italia della Società slovena.

Secondo il Collegio l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA, da parte di società avente residenza fiscale all'estero, sussiste se questa ha stabile organizzazione in Italia 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).

Sotto tale profilo - riportando correttamente l'attenzione sul provvedimento gravato - deve affermarsi che la sentenza della corte d'appello non presta il fianco a critica alcuna perché, nel ribadire la decisione del Tribunale, ricorda i **molteplici elementi fattuali** che **hanno giustificato la prima condanna**.

Si tratta del rinvenimento

- ◆ di documenti, in originale, relativi alle attività della Società slovena, sequestrati dalla G.d.F presso la società italiana,
- ◆ di trattori stradali in uso alla società slovena, nel piazzale della società italiana (posto che la società slovena era priva degli spazi per il loro deposito) come pure è stato accertato che quest'ultima non disponeva di personale e mezzi tecnici per il loro movimento,

- ◆ di un conto corrente, intestato alla società slovena, aperto presso un istituto di credito di italiano che inviava la relativa documentazione presso la sede della società italiana,
- ◆ di dichiarazioni di v.g., autista della società slovena, e quelle di d.n., addetta alla contabilità della società slovena, nelle quali è stato confermato come le attività slovene fossero gestite nella sede della società italiana per quel che atteneva ai rapporti con autisti, sia sul piano operativo che di organizzazione del rapporto di lavoro, ed, infine, anche con riferimento ai rapporti con i fornitori.

Tutti questi elementi, qui meramente richiamati, sono stati commentati più in dettaglio dalla Corte che, quindi, è pervenuta a ragion veduta alla conclusione che non possa dubitarsi fondatamente *"dell'attrazione della Società slovena nella sfera impositiva dello Stato"* (f. 8).

Come detto, lo sforzo del ricorrente è costituito dalla sottoposizione alla S.C. di copia del materiale probatorio allo scopo di farne trarre conclusioni differenti ma, così facendo, egli incorre nel chiaro equivoco di ritenere che la Corte di legittimità possa rivisitare i dati fattuali optando per una loro diversa lettura. Però, anche ove ricorresse tale ultima eventualità, la cosa non potrebbe, mai, avvenire per la semplice ragione che il controllo di logicità della motivazione non è finalizzato in tal senso ma solo a verificare se la decisione assunta sia costituita da un iter argomentativo privo di macroscopiche violazioni delle normali regole della logica, giuridica e non. In altri termini, come asserito sin ad epoca risalente perché la motivazione possa essere definita illogica, si deve essere in presenza di una *"frattura logica evidente tra una premessa - o più premesse nel caso di sillogismo - e le conseguenze che se ne traggono"*. Di certo, però, **non ricorre alcun vizio "logico" quando, invece, si è solo in presenza di una interpretazione dei dati fattuali** meramente "alternativa" ad altre possibili.

Nel respingere il ricorso, segue, per legge, la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

IL TESTO INTEGRALE DELLA SENTENZA

Cass. pen. Sez. feriale, Sent., (ud. 28-08-2014) 16-09-2014, n. 38027

Dott. BIANCHI Luisa - Presidente - Dott. MULLIRI Guic - rel. Consigliere -
sentenza

sul ricorso proposto da: C.A., nato ad (OMISSIS); imputato D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5.
avverso la sentenza della Corte d'Appello di Trieste del 26.11.13;

Sentita la relazione del cons. Guida Mulliri; Sentito il P.M., nella persona del P.G. dr.ssa ZENO I., che ha chiesto una declaratoria di inammissibilità del ricorso o, in subordine, il suo rigetto.

Svolgimento del processo

1. Vicenda processuale e provvedimento impugnato - Il ricorrente è stato accusato di avere violato il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, omettendo - nella sua qualità di legale rappresentante della Società slovena, con sede legale in Capodistria - di presentare la dichiarazioni di imposta IVA per gli anni 2005, 2006 e 2007 e, conseguentemente, avere evaso al Fisco poco meno di 3 milioni di imposta.

Ai fini della comprensione dei motivi di gravame e della conseguente decisione, è il caso di accennare brevemente al fatto retrostante l'accusa.

In pratica, il procedimento ha tratto origine da una verifica fiscale della G.d.F. presso la sede della società Società italiana S.r.l. (di seguito, società italiana) dalla quale è emerso che il suo amministratore - l'odierno ricorrente - aveva costituito anche un'altra società, la Società slovena, con sede in Capodistria e, quindi, predisposto un contratto, di fornitura di servizi di trasporto stradale internazionale di merci, in forza del quale la società slovena si impegnava a fornire i propri autisti ed i propri trattori stradali per il traino dei semirimorchi della società italiana nonché l'effettuazione di servizi di trasporto da svolgere secondo le indicazioni della SOCIETÀ ITALIANA cui competeva il coordinamento logistico, telematico e satellitare della "flotta Società slovena" che (stando alle rilevazioni) svolgeva la propria attività quasi esclusivamente per la società italiana, fornendole gli autisti ed i mezzi di trasporto.

Secondo l'accusa, la SOCIETÀ ITALIANA si limitava a fatturare i clienti finali ed, in tal modo, veniva conseguita una sensibile riduzione dei costi del trasporto dal momento che il regime sloveno era molto più favorevole, sia, per i costi del personale, che, per gli oneri contributivi. In pratica, la tesi accusatoria era della cd. "estero - vestizione" della società.

Con la sentenza impugnata, la Corte d'appello ha confermato la condanna alla pena di 1 anno di reclusione, inflitta al ricorrente in primo grado all'esito del rito abbreviato.

2. Motivi del ricorso - Avverso tale decisione, il C. ha proposto ricorso, tramite difensore.

Preliminarmente, il ricorrente, ha svolto una ricostruzione delle vicende giudiziarie che hanno caratterizzato il presente procedimento ricordando come, sul tema della misura cautelare reale qui in discussione, si sia già pronunciata due volte questa S.C. annullando con rinvio, una prima, e rigettando, la seconda.

Il ricorrente osserva che, sebbene sia vero che il primo provvedimento, emesso su ricorso del P.G. avverso il dissequestro disposto dal Tribunale per il Riesame, si è definito con un annullamento con rinvio, è altresì vero che, in quel provvedimento, questa S.C. aveva evidenziato la "confusione normativa" in cui era incorso il G.i.p. ed aveva sottolineato che la Società slovena svolgeva effettivamente la propria attività in Capodistria, dove quindi non aveva sede fittizia (come, invece, sostenutosi dall'accusa).

In ogni caso, il ricorrente deduce:

1) violazione del principio di correlazione tra accusa e sentenza. La tesi viene sostenuta sulla base dell'affermazione che anche ammesso - ma non concesso - che, come sostengono i giudici di merito, la Società slovena avesse stabile organizzazione in Italia presso la SOCIETÀ ITALIANA S.r.l., si sarebbe al cospetto di un classico caso di "stabile organizzazione occulta" per la quale ultima, la S.C. (22.7.11, n. 16106) ha stabilito che "la soggettività passiva deve essere stabilita, non in capo al soggetto estero non residente, bensì a carico della società italiana qualificata come stabile organizzazione del soggetto estero".

Da ciò consegue che, nella specie, gli obblighi tributari ricadevano sulla SOCIETÀ ITALIANA, che avrebbe dovuto essere incriminato l'amministratore di tale società e, comunque, a questo punto, non per violazione dell'art. 5 (omessa dichiarazioni) bensì, per infedele dichiarazione. Di certo, è comunque insussistente il reato di omessa dichiarazione;

2) erronea applicazione della legge penale perchè, in ogni caso, non è neppure rispondente al vero la tesi che la Società slovena abbia una stabile organizzazione in Italia.

Le critiche del ricorrente si rivolgono alla apodittica decisione con la quale la 4^a sezione di questa S.C. aveva respinto il gravame del ricorrente. Questi sostiene, infatti, che sarebbe stata fatta disapplicazione dei principi di diritto, in tema di stabile organizzazione, enunciati dalla stessa "prima" sentenza di questa stessa 3^a sezione nel presente caso. Si afferma, cioè, che non è stata data spiegazione dell'attività tipica svolta dalle due società coinvolte (la società slovena e la SOCIETÀ ITALIANA).

In pratica, secondo il gravame in discussione, si è al cospetto di una sommaria cognizione cautelare che è incorsa in vari equivoci:

a) sulla nozione di centro di attività stabile che erroneamente il G.i.p., nel disporre il sequestro, ha fatto coincidere erroneamente con quello di residenza fiscale;

b) sulla effettività (ormai pacifica anche per l'accusa) dell'attività svolta dalla Società slovena. Il ricorso si diffonde, inoltre nel richiamare la poderosa documentazione prodotta - in sede cautelare - per dimostrare quale sia l'attività svolta dalle due società (attraverso numerose esemplificazioni in fatto) e nell'evidenziarne la diversità (sì che i costi e ricavi dell'una non possono essere messi in correlazione con quelli dell'altra).

c) sulla non configurabilità di una "stabile organizzazione" di Società slovena in Italia, ribattendo che la contemporanea presenza di una sede fissa di affari non può essere considerata stabile organizzazione qualora essa, ad esempio, venga utilizzata solo per deposito dei beni ovvero perchè, come accaduto nella specie, l'amministratore di Società slovena conservi, per comodità, nella sede italiana copia (si dice, "limitatissima") della documentazione aziendale; infine, non è neppure indice il fatto di svolgere occasionalmente nella sede nazionale attività preparatorie. In sostanza, secondo il ricorrente, la Corte d'appello ha, nella specie, omesso di applicare i principi enunciati da questa S.C. in materia di stabile organizzazione o, come si suol dire, di "estero - vestizione" di una società e si ribadisce che per affermare la stabile organizzazione non bastano gli "scarni indizi" evocati dai giudici di merito;

3) inosservanza o erronea applicazione della legge penale per avvenuto assolvimento dell'IVA ed assenza di qualsivoglia danno per l'Erario. Si ricorda, infatti che la SOCIETÀ ITALIANA, che ha emesso fattura per la Società slovena, ha regolarmente pagato per esse l'IVA;

4) erronea applicazione della legge penale in quanto le operazioni intercorse tra la Società slovena e la SOCIETÀ ITALIANA devono essere esaminate al pari di quelle intercorrenti tra la "casa-madre" italiana e la stabile organizzazione (Società slovena) sì da esistere un rapporto di controllo ai sensi dell'art. 2359 c.c., n. 3, e concludersi - in via subordinata - che tali operazioni non vanno assoggettate ad IVA;

5) inosservanza della legge penale con riferimento al dolo specifico dal momento che le operazioni sono state svolte "alla luce del sole" e l'imputato e le sue società non hanno tratto alcun vantaggio nè vi è stato danno per l'Erario. Il diverso ragionamento della Corte sarebbe quindi errato essendo stato dimostrato il contrario;

6) errore sulla legge extrapenale. In subordine, il ricorrente sostiene che gli si dovrebbe riconoscere la scusante di avere errato su una normativa complessa ed articolata non sempre agevolmente interpretabile;

7) violazione di legge per eccessività della pena. In estremo subordine si denuncia la gravosità della pena inflitta per un fatto che non ha causato danno all'Erario e nessun vantaggio al ricorrente. Il ricorrente conclude invocando l'annullamento della sentenza impugnata.

Motivi della decisione

3. Motivi della decisione - Il ricorso è infondato e deve essere respinto.

3.1. Il primo motivo è sostanzialmente inammissibile perchè introduce un argomento che è del tutto nuovo rispetto a quelli svolti in appello.

Facendo riferimento ad un precedente in tema di "stabile organizzazione occulta" che, per come citato (22.7.11, n. 16106), è risultato irrintracciabile, il ricorrente punta a distinguere la posizione dell'indagato, quale amministratore della Società slovena, da quella - sempre sua - di amministratore della SOCIETÀ ITALIANA. Così

facendo, però, viene prospettata, per la prima volta in questa sede, una questione, coinvolgente anche valutazioni in fatto, mai prima sollevata, d'altronde, la decisione sul punto è ormai intangibile per non essere stata investita da tempestiva doglianza nella fase di merito e, perciò, assistita dalla presunzione di conformità al diritto (ex multis, più di recente, sez. v, 4.10.06, Ratti, Rv.

235764). Peraltro, il ricorso, per essere ammissibile, deve avere ad oggetto la decisione impugnata che, però, sul punto non ha potuto pronunciarsi per difetto di un motivo in termini.

Nessuna violazione, perciò, è rinvenibile sull'aspetto denunciato posto che l'accusa è stata chiara ab initio nel contestare all'imputato l'evasione d'imposta di cui si discute proprio muovendo da un dato fattuale obiettivo ed indiscusso che l'imputato avesse la qualità di legale rappresentante in entrambe le società (la SOCIETÀ ITALIANA e la Società slovena).

Del resto, a ben vedere, la deduzione odierna costituisce solo un argomento suggestivo per riproporre sotto altra angolazione la medesima censura principale (sviluppata meglio nel secondo motivo) relativa alla contestata esistenza di una stabile organizzazione in Italia della Società slovena.

3.2. Affrontando, quindi, tale ultimo argomento si osserva che il secondo motivo nel tentativo di negare quello che, in buona sostanza, è il "nocciolo" della contestazione, incorre in più errori.

Il primo, abbastanza evidente è quello di rivolgere le proprie critiche ad un provvedimento diverso da quello contro cui è diretto il ricorso. In altri termini, pur essendo indubitabile che la odierna decisione impugnata è, in qualche modo, confermativa di principi enunciati già in fase cautelare, è comunque, un fuor d'opera, da parte del ricorrente, rivolgere le proprie critiche, non alla motivazione impugnata, bensì addirittura, in parte, allo stesso provvedimento di sequestro del G.i.p..

Per comprendere l'affermazione appena fatta, deve ricordarsi che, nel corso delle indagini preliminari, il P.M. chiese, ed ottenne, dal G.i.p. l'emissione di un decreto di sequestro preventivo per equivalente, a carico del C. in relazione all'accusa di cui al processo qui in discussione.

Accogliendo il ricorso dell'odierno ricorrente, il Tribunale per il Riesame annullò il decreto sul rilievo che la Società slovena aveva una sede fissa di affari in Capodistria.

Avverso tale decisione aveva proposto ricorso il P.M. e la terza sezione di questa S.C., con sentenza del 26.5.10, aveva annullato con rinvio, riscontrando, nella decisione del Tribunale, una erronea interpretazione delle norme tributarie.

Il Tribunale per il Riesame, pronunciandosi nuovamente sul ricorso del C., lo aveva rigettato ed il conseguente ricorso dell'interessato dinanzi a questa S.C. (quarta sezione), era stato respinto con sentenza del 26.10.11.

Tutto ciò deve essere tenuto presente nella disamina del presente motivo perchè, in buona sostanza, il ricorrente fonda l'odierna doglianza sulla confutazione degli argomenti sviluppati nei detti provvedimenti.

A parte la anomalia in sè (foriera quasi di inammissibilità) di confutare, non la motivazione della Corte d'appello, bensì quella di diversi provvedimenti ad essa precedenti, vi è da aggiungere che, nel fare ciò, il ricorrente incorre anche in una sorta di travisamento delle argomentazioni con le quali questa terza sezione ha annullato la prima decisione del Tribunale per il Riesame.

Come si diceva in precedenza riassumendo gli argomenti difensivi, secondo il ricorrente, la Corte d'appello avrebbe qui errato per avere interpretato male i principi che la stessa S.C. aveva enunciato in materia di obblighi fiscali di una società che abbia sede fiscale all'estero ma curi i propri affari principalmente in Italia. Ed infatti, a detta del ricorrente, quella sentenza, del 26.5.10, pur annullando con rinvio a seguito di ricorso del P.M., avrebbe affermato esservi stata "confusione normativa" da parte del G.i.p. ed avrebbe sostenuto che la Società slovena svolgeva effettivamente le proprie attività all'estero, in Capodistria.

L'assunto è solo parzialmente esatto e, soprattutto, sono errate le conseguenze che il ricorrente trae, a proprio favore, piuttosto suggestivamente, laddove è sufficiente ricordare la massima tratta da quella sentenza (rv. 252102) per comprendere che il concetto affermato in quella occasione era stato decisamente diverso. Si era, infatti, detto che l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA, da parte di società avente residenza fiscale all'estero, sussiste se questa ha stabile organizzazione in Italia.

La Corte, nell'occasione, si era anche fatta carico di precisare che ricorre tale ultima condizione "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)" (sez. 3^a, 26.5.10, C.).

La chiarezza del principio appena enunciato è confortata dalla lettura della motivazione ove viene detto in modo che non lascia spazio a dubbi che il Tribunale, nel dare ragione al ricorrente, non aveva tenuto conto del fatto che le prestazioni fornite dalla Società slovena (traino dei rimorchi mediante trattori stradali con conducente) sono pacificamente operazioni imponibili in Italia nè aveva considerato che "la natura e la materialità di tali prestazioni non possono prescindere dalla presenza contemporanea nel territorio nazionale di risorse tecniche e umane che da sola costituisce indice dell'esistenza del centro di attività stabile secondo la, sesta direttiva IVA n. 77/388/CEE.). In pratica, l'erroneità del ragionamento del Tribunale era consistita nel far coincidere la nozione di "stabile organizzazione" con l'effettivo esercizio dell'impresa, omettendo di motivare in ordine all'esistenza di una stabile organizzazione della Società straniera, di cui era amministratore C.A., in Italia.

Il successivo pronunciamento del Tribunale per il Riesame, avvenuto sul rinvio di questa terza sezione (e quindi in ottemperanza ai principi ivi dettati), come detto, era stato di rigetto della richiesta di riesame e, ad ulteriore conferma della bontà dell'allineamento del Tribunale ai dettami da questa S.C., è intervenuto, quindi, l'ulteriore rigetto del ricorso del C. da parte di questa 4ª sezione che aveva ribadito l'accertata ricorrenza di una stabile organizzazione in Italia da parte della Società slovena.

Tutto ciò precisato, dovrebbe apparire evidente la (quasi manifesta) infondatezza dell'odierna doglianza che punta a rimettere in discussione i medesimi principi affermati e ribaditi da due sentenze di questa S.C..

Il tutto, peraltro, avviene incorrendo nell'ulteriore errore di cercare coinvolgere questa S.C. in una rivisitazione dei dati fattuali al fine di ottenere una loro diversa - e più favorevole al ricorrente - lettura.

Ciò è, in sè inammissibile visto che non è tale il compito della corte di legittimità che, invece, deve semplicemente limitarsi a verificare l'esistenza di una motivazione, congrua, e valida perchè ancorata alle emergenze probatorie e sostenuta da argomentazioni non manifestamente illogiche.

Sotto tale profilo - riportando correttamente l'attenzione sul provvedimento gravato - deve affermarsi che la sentenza della corte d'appello non presta il fianco a critica alcuna perchè, nel ribadire la decisione del Tribunale, ricorda i molteplici elementi fattuali che hanno giustificato la prima condanna. Si tratta del rinvenimento di documenti, in originale, relativi alle attività della Società slovena, sequestrati dalla G.d.F presso la SOCIETÀ ITALIANA, nonchè di trattori stradali in uso alla Società slovena, nel piazzale della SOCIETÀ ITALIANA (posto che la Società slovena era priva degli spazi per il loro deposito) come pure è stato accertato che quest'ultima non disponeva di personale e mezzi tecnici per il loro movimento. Altro elemento a conforto della condanna è stato il rinvenimento di un conto corrente, intestato alla Società slovena, aperto presso un istituto di credito di Pordenone che inviava la relativa documentazione presso la sede della SOCIETÀ ITALIANA. Esistono, poi, le dichiarazioni di V.G., autista della Società slovena, e quelle di D.N., addetta alla contabilità della Società slovena, nelle quali è stato confermato come le attività slovene fossero gestite nella sede della SOCIETÀ ITALIANA per quel che atteneva ai rapporti con autisti, sia sul piano operativo che di organizzazione del rapporto di lavoro, ed, infine, anche con riferimento ai rapporti con i fornitori.

Tutti questi elementi, qui meramente richiamati, sono stati commentati più in dettaglio dalla Corte che, quindi, è pervenuta a ragion veduta alla conclusione che non possa dubitarsi fondatamente "dell'attrazione della Società slovena nella sfera impositiva dello Stato" (f. 8).

Come detto, lo sforzo del ricorrente è costituito dalla sottoposizione a questa S.C. di copia del materiale probatorio allo scopo di farne trarre conclusioni differenti ma, così facendo, egli incorre nel chiaro equivoco di ritenere che questa Corte di legittimità possa rivisitare i dati fattuali optando per una loro diversa lettura. Però, anche ove ricorresse tale ultima eventualità, la cosa non potrebbe, mai, avvenire nella presente sede per la semplice ragione che il controllo di logicità della motivazione non è finalizzato in tal senso ma solo a verificare se la decisione assunta sia costituita da un iter argomentativo privo di macroscopiche violazioni delle normali regole della logica, giuridica e non. In altri termini, come asserito sin ad epoca risalente (sez. 1ª, 12.5.99, commissio, rv. 215132), perchè la motivazione possa essere definita illogica, si deve essere in presenza di una "frattura logica evidente tra una premessa - o più premesse nel caso di sillogismo - e le conseguenze che se ne traggono". Di certo, però, non ricorre alcun vizio "logico" quando, invece, si è solo in presenza di una interpretazione dei dati fattuali meramente "alternativa" ad altre possibili.

Nè vale la considerazione che, nella specie, il ricorrente non ha denunciato un vizio di motivazione bensì un erronea applicazione della legge perchè si tratta solo della "qualificazione" di un motivo che, nella sostanza, vuole essere una critica alla motivazione ed alle conclusioni da essa raggiunte, perchè non condivise.

Il tutto avviene in modo abbastanza evidente attraverso la evocazione di una pluralità di elementi fattuali ed una serie di asserzioni di segno opposto rispetto a quelle dei giudici di merito, secondo cui sarebbe invece

dimostrato che la Società slovena ha una "realtà di attività propria" (f. 15 ricorso) e che non ci si deve far trarre in inganno dalla "identità soggettiva" (nella persona del C.) ovvero dal rinvenimento di una "limitatissima" quantità di documenti della Società slovena presso la sede italiana.

E' decisamente ultroneo soffermarsi nella replica a siffatti argomenti fattuali ed assertivi.

3.3. L'inevitabile conclusione di essere al cospetto di argomentazioni infondate cui si perviene alla luce di quanto fin qui detto, va ribadita anche con riguardo al terzo motivo che, in buona sostanza, reitera motivo analogo cui la corte d'appello ha risposto nel par. 2 della propria sentenza (f. 8). Vi si dice, infatti che la tesi difensiva, secondo cui l'assolvimento dell'IVA sarebbe già avvenuto in Italia, risente del presupposto erroneo secondo cui il rapporto economico tra la SOCIETÀ ITALIANA e la Società slovena sarebbe da ricondurre ad operazioni intracomunitarie. Tesi, quest'ultima come visto, già ampiamente smentita - nei trattare i motivi precedenti - laddove si è affermato motivatamente che la stabile organizzazione della Società slovena era in Italia presso la SOCIETÀ ITALIANA e non a Capodistria. A tale riguardo la sentenza della corte territoriale spiega chiaramente che, rebus sic stantibus, la Società slovena "avrebbe dovuto comportarsi come un soggetto operante nel territorio nazionale e, conseguentemente, nel fatturare alla società italiana avrebbe dovuto conteggiare l'IVA, riscuotendo l'imposta spettante allo Stato, e non operare in regime di esenzione IVA come se si trattasse di prestazioni di servizi tra soggetti intracomunitari" Conclude, bene, la Corte che, infine, la Società slovena, avrebbe dovuto, poi, presentare la relativa dichiarazione la cui omissione ha, invece, legittimato l'odierna imputazione.

3.4. Ad ulteriore conferma della strisciante inammissibilità (per manifesta infondatezza) del presente ricorso (praticamente reiterativo di motivi ai quali la Corte ha già dato chiara e corretta replica) deve affermarsi che sono destituiti di fondamento anche il terzo e quarto motivo. Il primo, si contraddistingue anche per la sua sostanziale assertività ed il secondo perchè bene confutato dalla Corte quando ha ricordato che la tesi difensiva è smentita dal fatto che, nella specie, "non vi è alcuna casa-madre in Slovenia" nè le prestazioni della Società slovena a favore della SOCIETÀ ITALIANA sono riconducibili a quelle di una casa madre italiana con stabile organizzazione all'estero "non avendo la Società slovena alcuna stabile organizzazione a Capodistria".

3.5. Il quinto motivo riproduce il quarto motivo di appello e concerne il dolo, asseritamente assente, come pure qualsivoglia vantaggio per l'imputato o danno per l'Erario. Nuovamente deve segnalarsi di essere al cospetto di mere ed indimostrate asserzioni del ricorrente, peraltro, puntualmente smentite dalla chiara e corretta sentenza oggetto di gravame ove si evidenzia come il dolo specifico di evadere il Fisco, che ha sostenuto l'azione del ricorrente, è dimostrato dal fatto che la società slovena era un soggetto che "operava all'interno del sistema economico italiano". A tal fine, vengono ricordate le stesse, significative vicende (anche temporali) che ne hanno caratterizzato la creazione rispetto alla SOCIETÀ ITALIANA e sono evidenziati e precisati gli importi, sempre crescenti di anno in anno, che hanno caratterizzato l'evasione degli importi dovuti a titolo di IVA, a fronte di ricavi sempre scarsamente significativi "con la conseguenza che il principale beneficio economico per la Società slovena, era proprio rappresentato dal mancato versamento dell'IVA allo Stato italiano".

3.4. infine, nessun pregio hanno il sesto e settimo motivo di ricorso: il primo decisamente generico ed il secondo, perchè si risolve in una petizione di principio (assenza di qualsivoglia danno per l'Erario e/o vantaggio per il ricorrente) smentita anche solo da quello che è stato appena detto nel trattare il quinto motivo.

Nel respingere il ricorso, segue, per legge, la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

Visti gli artt. 615 e ss. c.p.p..

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, il 28 agosto 2014. Depositato in Cancelleria il 16 settembre 2014

