



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI ROMA

SEZIONE 41

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<u>LANZELLOTTO</u>	<u>GIROLAMO</u>	<u>Presidente</u>
<input type="checkbox"/>	<u>LO SURDO</u>	<u>ANTONIO</u>	<u>Relatore</u>
<input type="checkbox"/>	<u>CASA</u>	<u>FILIPPO</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 24715/11
depositato il 19/12/2011

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TK7031003002 IRES-ALTRO 2006
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TK7031003002 IVA-ALTRO 2006
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TK7031003002 IRAP 2006
contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ROMA 3

proposto dai ricorrenti:

TRIKLE INVESTMENTS B.V.
VIA TIBURTINA N. 1166 00156 ROMA RM

difeso da:

COLANTONI AVV. ANDREA
C/O ST. TONUCCI & PARTNERS
VIA PRINCIPESSA CLOTILDE 7 00196 ROMA RM

difeso da:

COMMITTERI PROF. DR. GIAN MARCO
C/O ST. TONUCCI & PARTNERS
VIA PRINCIPESSA CLOTILDE 7 00196 ROMA RM

difeso da:

PALLARIA DR. GIANFRANCO
C/O ST. TONUCCI & PARTNERS
VIA PRINCIPESSA CLOTILDE 7 00196 ROMA RM

difeso da:

RIBACCHI DR. EMILIANO
C/O ST. TONUCCI & PARTNERS

SEZIONE

N° 41

REG.GENERALE

N° 24715/11

UDIENZA DEL

16/01/2014

ore 09:30

SENTENZA

N°

1594/41/14

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

3 FEB. 2014

Il Segretario

[Handwritten signature]



(segue)

VIA PRINCIPESSA CLOTILDE 7 00196 ROMA RM

SEZIONE

N° 41

REG.GENERALE

N° 24715/11

UDIENZA DEL

16/01/2014

ore 09:30

Motivazione

La Trikle Investments b.v., in persona del legale rappresentante pro-tempore, ha impugnato l'avviso di accertamento notificatole dalla Agenzia delle entrate-direzione provinciale 3 di Roma, con il quale sono stati accertati redditi non dichiarati ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, per l'annualità 2006, per euro 194.693,73 ai fini delle imposte dirette, euro 123.671,71 ai fini dell'Iva ed euro 194.693,73 ai fini irap, così provvedendosi ai recuperi delle relative imposte proporzionali, con l'applicazione dei relativi interessi e sanzioni.

Il presupposto dell'accertamento impugnato è la cosiddetta esterovestizione, cioè la fittizia localizzazione della residenza fiscale all'estero, nel caso di specie in Olanda, verosimilmente al fine di avvalersi del regime fiscale più favorevole ivi esistente rispetto a quello nazionale.

L'accertamento è scaturito da una verifica fiscale eseguita nei confronti della S.r.l. Automotive con sede in Roma-Via Tiburtina 1166, dove i militari del nucleo di polizia tributaria della Guardia di Finanza di Roma hanno acquisito ampia e varia documentazione di natura extra-contabile, in particolare files e mails, dal cui esame sarebbe emerso che la sede della odierna appellante, formalmente residente in Olanda, sarebbe da individuarsi in realtà, ai sensi dell'articolo 73, comma 3, del testo unico delle imposte dirette, presso la sede della società verificata, dalla cui scissione è nata la Trickle Immobiliare srl, interamente controllata dalla ricorrente; pertanto si è proceduto ad una verifica fiscale nei confronti della Trickle Investments B.V. ed all'esito sono stati emessi gli avvisi di accertamento ex artt. 41 d.p.r. 600 del 1973 e 55 d.p.r. 633 del 1972 oggetto della presente impugnazione.

Dalle indagini della Guardia di Finanza è emerso che la ricorrente è stata costituita nel 2005, anno in cui la Automotive International Ltd, società inglese pure ritenuta esterovestita, cancellata dal registro delle imprese dell'Inghilterra nel 2006, le ha ceduto il 17 maggio i marchi registrati utilizzati e la intera quota del 95% del capitale sociale della Automotive S.r.l., la cui restante quota del 5% era di proprietà del dottor Luigi Corsaro, ritenuto l'amministratore di fatto.

La ricorrente, secondo la ricostruzione fatta propria dall'Ufficio, è una holding finanziaria cosiddetta statica, cioè una holding il cui oggetto principale consiste nella mera detenzione di partecipazioni e nella percezione dei dividendi, nella partecipazione alle assemblee per nominare gli organi amministrativi e di controllo e nell'approvazione del bilancio.

Il capitale della ricorrente è detenuto interamente dalla Trickle Investments N.V., con sede nelle Antille olandesi, la quale a sua volta controllava la Automotive S.r.l. ed il 28 febbraio 2007 ha conferito a quest'ultima 3 marchi destinati tutti a contraddistinguere servizi di noleggio di autoveicoli, rispettivamente del valore pari ad euro 350.000 per la quota oggetto di cessione ed euro 350.000 per la quota oggetto di conferimento, per complessivi € 700.000; il corrispettivo è stato determinato e dichiarato dalle parti in euro 350.000, da regolarizzare in 5 rate annuali di importo per ciascuna di euro 70.000; la restante quota di euro 350.000 è stata conferita nella Automotive srl ed imputata a riserva in conto capitale; nella stessa data la società da ultimo citata ha approvato un progetto di scissione che ha comportato la costituzione



della nuova Trickle immobiliare S.r.l., il cui capitale era detenuto dalla odierna ricorrente con una quota del 95% e per il 5% dal Dott. Corsaro.

Successivamente la società odierna ricorrente ha ceduto il 95% del capitale della Automotive S.r.l. al Corsaro, e reciprocamente questi ha ceduto la propria quota del 5% della Trickle Immobiliare, cosicché il capitale della Automotive srl risulta detenuto al 100% dal Corsaro, ed il capitale della Trickle Immobiliare S.r.l. risulta detenuto al 100% dalla Trickle Investments B.v..

Ad avviso dell'Ufficio, sulla base della legislazione vigente si applica la legge italiana se la sede dell'amministrazione è situata in Italia, ovvero se in Italia si trova l'oggetto principale dell'ente, cosicché la residenza della persona giuridica è ancorata ai due criteri alternativi anzidetti; applicando il 2° criterio si è ritenuto che la ricorrente debba essere assoggettata alla normativa fiscale italiana.

L'avviso di accertamento è stato notificato sia presso quella che viene ritenuta la sede italiana della società ricorrente, sia presso la sede olandese; i rilievi emersi in sede di controllo della Guardia di Finanza, recepiti dall'Ufficio, hanno evidenziato come il luogo di effettivo esercizio dell'attività sarebbe l'Italia e come il Dott. Corsaro sia stato individuato come il reale gestore, amministratore e responsabile della società, essendosi occupato di incombenze ed adempimenti idonei ad assumere rilevanza nella gestione della stessa.

Infatti, dalla documentazione rinvenuta si evincerebbe l'esistenza di un continuo flusso di comunicazioni con cui vengono impartite istruzioni circa la gestione ordinaria e gli adempimenti burocratico-fiscali della ricorrente tra il predetto Corsaro, già amministratore della Automotive S.r.l., Mario Brancia, presidente del consiglio di amministrazione della Automotive S.r.l. fino al 4.5.2006, Carlo Berretti, consulente esterno della Automotive S.r.l., e Raffaello Serao, procuratore e consigliere della Automotive S.r.l..

In particolare, l'Ufficio ha richiamato il contenuto di alcune missive di posta elettronica scambiate fra gli anzidetti soggetti nel 2008, nonché una fattura della Trickle Investments B.V. pagata dalla Automotive srl del Corsaro, per sostenere che la gestione della ricorrente fosse nelle mani di quest'ultimo.

Per quanto attiene ai profili di merito, si è ritenuto conseguentemente a quanto ricostruito, che la ricorrente abbia omesso di dichiarare ai fini delle imposte dirette, per l'anno 2006, € 194.693,73, pari al saldo rinvenuto nel conto n. 300 3 10 per "Royalties Automotive" presente nella contabilità della Automotive srl, che a seguito del *licence agreement* con la Trickle del 4.1.2006 ha potuto utilizzare i marchi "Automotive" di proprietà della ricorrente, dietro corresponsione di royalties sia in misura forfetaria, per € 60.000, sia in misura proporzionale, pari allo 0,50 del fatturato della stessa Automotive srl; ai fini iva sono state contabilizzate le royalties riscosse, pari ad € 123.671,71.

Con i motivi di ricorso si contesta la legittimità e la competenza dell'Ufficio ad emettere l'avviso di accertamento e si assume che lo stesso è stato comunque notificato ad un soggetto non legittimato a riceverlo; si contesta naturalmente la esterovestizione e si assume violati le disposizioni ed i principi di derivazione comunitaria in materia di libertà di stabilimento e proporzionalità; si contestano

anche le eventuali conseguenze derivanti dalla riqualificazione della società come soggetto fiscalmente residente nel territorio dello Stato, in quanto non sono stati calcolati i costi sostenuti, risultanti dai bilanci regolarmente depositati e pari, per il 2006, ad € 107.465, e non si è tenuto conto del credito per le imposte pagate all'estero; infine, si contesta l'applicazione delle sanzioni, concludendosi per l'annullamento totale o parziale dell'atto impugnato e/o la disapplicazione delle sanzioni.

La Agenzia delle entrate si è costituita in giudizio il 27 agosto 2012 con articolate controdeduzioni, in cui si evidenziano anche i risultati degli accertamenti relativi al 2007 ed al 2008 (per l'anno 2007, 700.000 euro provento della cessione e del conferimento dei marchi posseduti, 14.000 euro provento di royalties e 15.000 euro costituiti dalla plusvalenza sulla cessione al Corsaro del capitale della Automotive srl; e per l'anno 2008, redditi per euro 7.000 percepiti a mezzo bonifico bancario dalla Trickle Immobiliare srl per la fornitura di servizi di *management* in favore della Trickle srl (altra società del gruppo facente capo al Corsaro).

In esito all'odierna udienza pubblica, svoltasi con la presenza delle parti, ritiene la Commissione che il ricorso meriti accoglimento.

Ciò posto, va evidenziato che l'accertamento impugnato risulta notificato, come documentato dall'Ufficio, non solo al dott. Corsaro, ritenuto l'effettivo *dominus* della società, ma altresì presso la sede olandese della stessa, come comprovato dall'avviso di ricevimento della relativa raccomandata del 30.6.2011, allegato all'atto di costituzione in giudizio della Agenzia delle Entrate.

Pertanto, le censure relative alla notifica dell'accertamento sono destituite di ogni fondamento, anche perché le notifiche medesime hanno raggiunto lo scopo e la società ricorrente è stata posta in grado di difendersi pienamente nel merito.

Passando al merito, per quanto concerne la ritenuta esteroinvestizione, deve richiamarsi una recentissima sentenza della Corte di Cassazione (Sez. 5, n. 2869 del 7/2/2013 (Rv. 625687), che ha stabilito come con tale termine "... si intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare di in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo, ovviamente, di sottrarsi al più gravoso regime nazionale.

Si tratta di un tipico fenomeno di abuso del diritto, il cui divieto può dirsi ormai pacificamente riconosciuto come principio generale nel diritto tributario Europeo (che oltrepassa i confini delle imposte armonizzate) e va, di conseguenza, riconosciuto, almeno in via tendenziale, come principio generale anche nel diritto dei singoli Stati membri (cfr., per tutte, Cass., Sez. un., n. 30055 del 2008, secondo la quale il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo che trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione). Con particolare riferimento al fenomeno della localizzazione all'estero della residenza fiscale di una società, la sentenza della Corte di giustizia del 12 settembre 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, ha affermato, in tema di libertà di stabilimento, che la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce per se stessa un abuso di tale libertà; tuttavia, una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello Stato membro interessato. L'obiettivo della libertà di stabilimento è quello di permettere a un cittadino di uno Stato membro di creare uno stabilimento secondario in un altro Stato membro per esercitarvi le sue attività e di partecipare così, in maniera stabile e continuativa,

alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio Stato di origine e di trarne vantaggio. La nozione di stabilimento implica, quindi, l'esercizio effettivo di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata, mercè l'insediamento in pianta stabile in un altro Stato membro: presuppone, pertanto, un insediamento effettivo della società interessata nello Stato membro ospite e l'esercizio quivi di un'attività economica reale. Ne consegue che, perché sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive, una restrizione alla libertà di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale. In definitiva, deve ritenersi che quel che rileva, ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento, non è accertare la sussistenza o meno di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma accertare se il trasferimento in realtà vi è stato o meno, se, cioè, l'operazione sia meramente artificiosa (wholly artificial arrangement), consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica.

I concetti esposti sono stati ribaditi dalla sentenza della Corte di giustizia 28 giugno 2007, C-73/06, Planzer Luxembourg Sarl, la quale, nell'interpretare l'ottava e la tredicesima direttiva in materia di IVA (rispettivamente, 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, in tema di rimborso dell'imposta ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese, e 17 novembre 1986, 86/560/CEE, in tema di rimborso ai soggetti passivi non residenti all'interno della Comunità), premesso che gli interessati, secondo la costante giurisprudenza, non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario, ha affermato che ciò accadrebbe se un soggetto passivo intendesse fruire del sistema di rimborso alle condizioni enunciate dalle citate direttive, quando l'indirizzo dell'impresa non corrisponde ad alcuna realtà economica, cioè ne' alla sede dell'attività economica del soggetto, ne' ad un centro di attività stabile dal quale quest'ultimo svolge le sue operazioni". Or bene, facendo applicazione di tali principi non sembra che nel caso di specie possa ravvisarsi provata un'ipotesi di esterovestizione.

Infatti, la tesi dell'Ufficio si fonda essenzialmente su due elementi, e cioè che la società ricorrente sia un holding finanziaria c.d. statica che detiene il 100% del capitale della Trickle Immobiliare srl; e che la società sia gestita effettivamente dal Corsaro, come sarebbe dimostrato dall'intreccio delle operazioni sopradescritte, dal contenuto delle mails riportate nel processo verbale di verifica della Guardia di Finanza e dal rilievo che una fattura della ricorrente è stata pagata dalla Trickle srl. Senonché, non è contestato che la società, il cui capitale è detenuto da altra società residente nelle Antille Olandesi, sia stata costituita in Olanda, ivi abbia la sede, depositi i bilanci e paghi le imposte, giacché gli stessi verificatori hanno dato atto di avere esaminato i bilanci depositati (peraltro allegati alla ricorrente alla impugnazione) e proprio dal contenuto delle mails alle quali fa riferimento l'Ufficio risulta che la società paga le imposte in Olanda.

Ciò posto, che il dominus della ricorrente si debba individuare nel dott. Corsaro (che almeno nel 2008 impartiva le direttive e forniva la provvista per pagare le imposte), ed egualmente che la società detenga il 100% del capitale della Trickle Immobiliare srl, cedute dal Corsaro per il 95 %, sono circostanze che possono ritenersi provate sulla base della documentazione rinvenuta ed esaminata; ma che non dimostrano in modo certo che l'indirizzo dell'impresa non corrisponde ad alcuna realtà economica, cioè ne' alla sede dell'attività economica del soggetto, ne' ad un centro di attività stabile dal quale quest'ultimo svolge le sue operazioni.

Nulla è dato sapere, infatti, circa la realtà economica della ricorrente in Olanda, dove peraltro, ripetesi, risulta avere la sede, l'amministrazione, tenere le scritture e pagare le imposte; anche il contenuto della mails si presta a varie interpretazioni: si vedano quelle poi le mails inviate dal dott. Berretti al dott. Corsaro rispettivamente in data 27.2.2008 (cfr. Allegato n. 12 del p.v.c.) e 18.4.2008 (cfr. Allegato n. 11 del p.v.c.):

"Luigi, mi sono dimenticato di dirti che ieri mi ha contattato Castelli. Dice che per ora in Trickle Olanda ci sono da pagare tasse per circa 15-17 mila euro a causa delle system fees/royalties ricevute. Sinceramente vorrei andare a fondo sulla questione perché non capisco che pianificazione sia stata fatta dato che in Italia non abbiamo pagato imposte dirette. Ti risulta a te che una cifra del genere sia possibile? Carlo." (Allegato 12).

"Ciao Luigi, Castelli viene lunedì ed al massimo si può fermare fino a martedì... Quello che mi preme controllare è il bilancio della Trickle Investments BV, anche nell'ottica di una futura cessione. Castelli dice che ancora dall'Olanda non ha ricevuto niente. Su quel fronte da controllare ci sono tutte le operazioni fatte e discusse. Non so se poi sono riusciti ad esprimerle correttamente. Ho varie volte parlato con Scholtens (n.d.e. amministratore legale della Trickle Investments B.V.) ma finché non vedo il bilancio non sto tranquillo" (Allegato 11).

Orbene, non vi è dubbio che da queste mails emerga che il Corsaro e gli altri soggetti citati siano interessati e coinvolti nella gestione della società olandese; neppure emerge né risulta, perché l'Ufficio nulla ha precisato al riguardo, se nel detto Stato la società godesse effettivamente di un trattamento fiscale più favorevole rispetto a quello previsto dalla legge italiana, né che vi siano state altre e diverse ragioni per la sua costituzione, non il suo trasferimento, all'estero; per la verità anzi, dal contenuto della soprariportata mail del 27 febbraio 2008 apparirebbe cosa ben diversa.

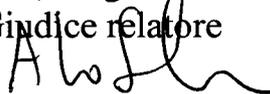
Pertanto, in tale situazione il presupposto su cui si fonda l'accertamento impugnato non può ritenersi adeguatamente dimostrato, con l'effetto che lo stesso va annullato. Sussistono giusti motivi per compensare le spese del giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e compensa le spese.

Roma, 16 gennaio 2014

il Giudice relatore



il Presidente

