

---

Comitato scientifico:

*Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) - Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA (Magistrato) - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato, Vice Capo dell'Ufficio legislativo finanze del Ministro dell'economia e delle finanze) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato).*

---

## **Divieto di abuso del diritto comunitario e libertà di stabilimento.**

*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.*

**Commiss. Trib. Prov. Lazio - Roma – sezione quarantunesima, sentenza del 3.2.2014, n. 1694**

*...omissis...*

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 xxx 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 esterovestizione, 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 C., 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 xxxxx ( 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 xxx 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. B. al dott. C. 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.):

...omissis...

"Ciao Lxxxxx viene lunedì ed al massimo si può fermare fino a martedì... Quello che mi preme controllare è il bilancio della xxxxx BV, anche nell'ottica di una futura cessione. C. 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 xxxs ( n.d.e. amministratore legale della xxxx.) ma finché non vedo il bilancio non sto tranquillo" ( Allegato 11).

Orbene, non vi è dubbio che da queste mails emerga che il xxxx e gli altri soggetti citati siano interessati e coinvolti nella gestione della società olandese; neppure emerge nè 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 sopraripotata 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, il 16 gennaio 2014.

La Nuova Procedura Civile