



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI MILANO

SEZIONE 14

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|------------|---------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | CENTURELLI | LIVIA | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | NICOLARDI | GUIDO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | MORONI | RICCARDOMARIA | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

SEZIONE

N° 14

REG.GENERALE

N°

UDIENZA DEL

27/11/2017 ore 15:00

N°

6814/14/17

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

6/12/2017

Il Segretario

Fatto:

Con ricorso RGR [redacted] appresentata e difesa dall' [redacted] si oppone avverso avvisi di accertamento relativi agli anni 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, emessi dall' Agenzia delle Entrate Milano D.P.1.

Per l'anno 2008 l'ufficio ha determinato un maggior reddito imponibile di € 16.145.167,00 ai fini IRES e 73.752,76 ai fini IRAP liquidando quindi maggior IRES per € 241.263,76, maggior IRAP per € 2.876,33 ed irrogando complessivamente sanzioni per € 292.968,00.

Per l'anno 2009 l'ufficio ha determinato un maggior reddito imponibile di € 8.088.135,00 ai fini IRES e 560.034,00 ai fini IRAP liquidando quindi maggior IRES per € 257.520,74, maggior IRAP per € 21.841,33 ed irrogando complessivamente sanzioni per € 335.234,40.

Per l'anno 2010 l'ufficio ha determinato un maggior reddito imponibile di € 3.472.579,00 ai fini IRES e 198.041,00 ai fini IRAP liquidando quindi maggior IRES per € 99.486,17, maggior IRAP per € 7.723,60 ed irrogando complessivamente sanzioni per € 128.652,00.

Per l'anno 2011 l'ufficio ha determinato un maggior reddito imponibile di € 1.773.172,00 ai fini IRES e 82.029,00 ai fini IRAP liquidando quindi maggior IRES per € 45.261,19, maggior IRAP per € 3.199,13 ed irrogando complessivamente sanzioni per € 58.152,00.

Per l'anno 2012 l'ufficio ha determinato un maggior reddito imponibile di € 1.320.744,00 ai fini IRES e 579.043,00 ai fini IRAP liquidando quindi maggior IRES per € 169.453,00, maggior IRAP per € 22.582,68 ed irrogando complessivamente sanzioni per € 230.421,00. Per un totale di imposte e sanzioni di circa 2 milioni di euro.

Fa presente che il gruppo, del quale fa parte la società ricorrente, è attivo fin dal XIX secolo nel settore della metallurgia secondaria, occupandosi di raccolta e riciclo di rottami ferrosi. La società storicamente cresciuta e consolidatasi nel nostro paese deteneva notevoli partecipazioni in società e gruppi industriali stranieri anche in settori limitrofi, come ad esempio quello del recupero e riciclo di batterie usate, negli Stati Uniti. La società americana aveva incontrato sempre crescenti difficoltà, a causa della crisi generalizzata e di settore, oltreché per questioni riguardanti il maggior rigore delle normative ambientali che impongono obblighi sempre più onerosi. Le garanzie da prestare quindi imposero alla ricorrente l'ingresso diretto nella nuova società che si andò a costituire per assumere tutte le mansioni e gli oneri della originaria società operante in Pennsylvania. Ciò comportò la necessità di una gestione più attenta e diretta da parte del gruppo che, a dire della ricorrente stessa, si assunse una serie di responsabilità e di oneri, quindi costi per la ricorrente, in quella parte del mondo. Furono quindi create la _____ con l'immissione di altro socio estero e la _____ entrambi con sede in Olanda (Paesi Bassi). A seguito di verifica e contestate p.v.c. della G.di F. di Milano, svolta in conseguenza di un procedimento penale derivato da denuncia da parte della sorella di uno degli imputati nel procedimento penale e personaggio principale del gruppo, relativo all'ipotizzata omessa dichiarazione di cui all'art. 5 D.L. 74/2000, relativo alla holding canadese, controllata dalla ricorrente, si recuperavano a tassazione gli importi anzidetti, emettendo quindi gli avvisi che qui si impugnano. In data 20 luglio 2016, l'odierna ricorrente presentava istanza di accertamento con adesione. L'ufficio rigettava l'istanza che era volta in via principale al riconoscimento della residenza olandese della società; ma in quella sede

l'A.F. si dichiarava disposta unicamente al parziale riconoscimento dei costi, rigettando di fatto la valenza probatoria delle certificazioni prodotte da parte ricorrente, attestanti la propria residenza nei Paesi Bassi, e richiedeva all'uopo la produzione di ulteriori documenti contabili, che la società riferisce di aver inviato, senza ottenere però alcuna risposta dall'ufficio.

Propone quindi ricorso ed eccepisce:

- 1) Illegittimità degli avvisi di accertamento per violazione e falsa applicazione dell'art. 7 dello Statuto del contribuente e dell'art. 42 c. 2 DPR 600/73, in ordine alla carenza di motivazione, sotto diversi aspetti.
- 2) Illegittimità degli avvisi di accertamento per violazione dei principi comunitari di proporzionalità, libero stabilimento e non discriminazione
- 3) Illegittimità degli accertamenti per violazione del principio di divieto di doppia imposizione, stabilita nella convenzione tra Italia e Olanda.
- 4) Illegittimità per violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 C.C. attesa la sostenuta valenza probatoria di meri elementi indiziari elevati arbitrariamente al rango di prova, circa la sostenuta e non provata esteroinvestizione della società ricorrente.
- 5) Illegittimità per violazione e falsa applicazione dell'art. 73 c. 3 DPR 917/86, attesa la sostenuta e non provata esteroinvestizione della società, al contrario realmente residente in Olanda.
- 6) Illegittimità degli avvisi per il mancato riconoscimento dei costi presenti in bilancio ed effettivamente sostenuti.
- 7) Illegittimità degli accertamenti relativi agli anni 2008, 2009 e 2010 in materia IRAP per intervenuta decadenza dell'azione amministrativa.



Chiede pertanto, in via principale che gli accertamenti vengano tutti annullati in accoglimento del ricorso, con vittoria di spese.

In via subordinata senza per questo rinuncia alla richiesta principale, chiede il riconoscimento dei costi sostenuti con conseguente notevole riduzione delle liquidazioni con annullamento delle sanzioni.

Chiede, sempre in subordine quindi, l'annullamento dei rilievi svolti ai fini dell'IRAP per gli anni 2008, 2009 e 2010, con la dichiarazione di intervenuta decadenza dell'amministrazione. Il tutto sempre con vittoria di spese ed onorari.

Si costituisce l'ufficio che contesta tutto quanto eccetto in ricorso, fondando ogni propria singola contestazione sul p.v.c. redatto dalla Guardia di Finanza, che allega al fascicolo nel febbraio 2017, dal quale ritiene si possano desumere tutti gli elementi atti a giustificare la propria azione di accertamento, dovendosi a proprio giudizio ritenere fondata l'ipotesi di esterovestizione poiché tutti gli elementi necessari alla sua identificazione risiederebbero nei rilievi effettuati in Italia dai verificatori, senza alcun obbligo per l'Agenzia di attivare procedure di verifica internazionale, comportando ciò, al contrario, l'inversione dell'onere probatorio a carico della ricorrente. Quanto al mancato riconoscimento dei costi, l'ufficio ritiene che la documentazione prodotta non sia sufficiente. Conseguenzialmente non ha provveduto al riconoscimento dei costi.

Quanto alle eccezioni relative agli accertamenti IRAP anni 2008 e 2009, ritiene corretto e legittimo il proprio accertamento, poiché scaturente dal procedimento penale e da conseguente verifica della Guardia di Finanza. Il che comporterebbe l'automatico raddoppio del termine, in virtù della finalità della norma di cui all'art. 43 DPR 600/73 e 57 DPR 633/72, che sarebbe quello di porre l'ufficio nella condizione di recuperare il totale



frutto della frode ai danni del Fisco e quindi anche in materia IRAP. Per ciò che attiene infine all'anno 2010, l'accertamento sarebbe stato notificato nel termine ordinario.

Conclude quindi chiedendo il rigetto del ricorso con vittoria di spese.

Con note del 28 settembre l' [redacted] produce sentenza penale del 23 settembre 2017, con la quale il Tribunale di Milano, Prima Sezione Penale assolve, per i medesimi fatti che erano a monte degli accertamenti tributari, i vertici dell'azienda con formula piena "perché il fatto non sussiste", ordinando l'immediato dissequestro dei beni e la restituzione agli aventi diritto. Nel corso dell'udienza tenutasi il 27 novembre 2017, parte ricorrente ha quindi prodotto copia della sentenza penale munita della clausola di definitività.

Motivi della decisione:

Va preliminarmente rilevata l'ammissibilità del ricorso, che risulta essere tempestivo, stante la sua regolare proposizione ed instaurazione del contraddittorio nei confronti dell'Ente impositore, Agenzia delle Entrate Dir. Prov. Milano I, che aveva provveduto alla formulazione degli atti impugnati, la cui tipologia rientra tra quelle soggette a questa giurisdizione tributaria.

Va quindi osservato tanto in diritto quanto nel merito che l'impianto accusatorio del procedimento penale di cui alla sentenza n. 6996/17, forma, per espresso reiterato richiamo nel corpo del p.v.c. redatto dalla Guardia di Finanza, l'unico elemento posto all'origine delle verifiche. Il procedimento penale si era generato a seguito dell'esposto scritto, datato 5 giugno 2013, a firma della signora [redacted] rella del presidente della società



con il quale si denunciava la presunta esterovestizione della società ricorrente.

Va altresì rilevato che l'ipotesi elusiva, presumibilmente esercitata attraverso esterovestizione societaria, formulata dalla Guardia di Finanza e posta alla base degli accertamenti impugnati, si fondava a sua volta sulle attività di acquisto e, in qualche caso, rivendita di opere di pregio artistico e auto d'epoca da parte dell'ing. tarello della


denunziante, per il tramite della società ricorrente, parallelamente ad analoghe attività di ordine collezionistico svolte a titolo personale dal

Inoltre alcuni scambi di e-mail, in occasione, peraltro di alcuni ingenti trasferimenti finanziari, tra l'amministrazione della società olandese e quella della società italiana che trattavano esclusivamente della titolarità autorizzativa di tali trasferimenti, fornirebbero altri elementi indiziari atti a determinare l'effettività dell'ipotizzato intento elusivo, poiché sarebbero prova della fittizietà della pretesa autonomia aziendale della società olandese, al contrario direttamente dipendente dai vertici di quella italiana, che ne è ufficialmente la controllante in quanto capogruppo.

Va quindi considerato in diritto che le norme antielusive, pur potendosi in linea di principio applicare a tutte le fattispecie che contemplino il trasferimento di sede societaria in paesi a fiscalità più vantaggiosa rispetto a quella italiana, trovano una indiscutibile applicazione nei casi in cui detti paesi possano identificarsi come c.d. "paradisi fiscali", ovvero quelli con i quali non esistono trattati tali da garantire agli altri paesi e, nel caso che interessa, allo Stato Italiano, la lotta al fenomeno elusivo esercitato attraverso l'esterovestizione. Ebbene, tali "paradisi", che erano molto numerosi, risultavano fino al 2012 iscritti in tre liste denominate Black, grigia e grigia chiara. Mentre nella blacklist, dal 2009 al 2012, non



risultavano iscritti paesi europei, nella lista c.d. grigia chiara, sempre nel medesimo periodo, venivano elencati tre paesi europei: Austria, Belgio e Lussemburgo. L'Olanda, Stato nel quale la società ricorrente è residente, non è mai stata compresa in nessuna delle liste. E dal 2012 la blacklist non esiste più, esattamente come la lista grigia chiara, mentre la lista grigia contiene solo un piccolo Stato insulare della Micronesia e uno Stato centroamericano. Ciò comporta una più attenta disamina delle singole fattispecie da parte degli Organismi dei singoli Stati, e quindi nel nostro caso dell'Italia, nel combattere il fenomeno elusivo che vede lo strumento della c.d. esterovestizione come sempre maggiore, nel campo dell'abuso del diritto. Legittimo quindi appare, in virtù del comma 5-bis introdotto nel 2006 all'art. 73 del D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986 TUIR, il ricorso all'attività di verifica, nel caso di specie conseguente all'esposto di parte privata e consequenziale apertura di procedimento penale, al fine di accertare la effettività della fattispecie elusiva. Purtroppo, l'esame degli elementi forniti o riscontrati in sede di verifica, che non può in alcun modo prescindere dall'attuale asset normativo comunitario, deve far ritenere senza ombra di dubbio di trovarsi di fronte a "costruzione di mero artificio", concetto poi ampliato con la direttiva 2016/1164/UE del 12 /07/2016 con quello di "costruzioni non genuine", ovvero di quelle società che non siano state poste in essere per validi motivi di ordine commerciale/imprenditoriale, ma costituite al solo scopo di conseguire un vantaggio fiscale. Pertanto gli elementi raccolti devono avere carattere di prova certa o, quanto meno, presentare le caratteristiche di indizi gravi precisi e concordanti, pena la caducazione dell'ipotizzata esterovestizione, in linea logica altrimenti in contrasto con il divieto di doppia imposizione vigente tra gli Stati membri della Comunità Europea, fra i quali l'Olanda



risulta fin dal 1 gennaio 1958. Ciò stante, risulta provato, tanto nel presente giudizio tributario, quanto in quello penale, conclusosi con la citata sentenza n. 6996/17, che la presenza del gruppo societario, in particolare della [redacted] in Olanda è consolidata poiché la detta impresa è presente in quel mercato fin dai primi anni '80, per motivi di gestione commerciale/imprenditoriale delle attività del Gruppo. Indipendentemente da tale considerazione, peraltro riveniente dalle verifiche, oltre che dalle certificazioni esibite, il complesso dei dati acquisiti dai verificatori della G. di F., la cui disamina in sede penale risulta ampia ed esaustiva, non appare avere, anche nel presente consesso tributario, la rilevanza probatoria, sotto il profilo citato, che l'ufficio finanziario intende conferirgli, stante anche l'estrema marginalità in termini economici delle attività inerenti le auto d'epoca e le opere d'arte. Ciò, rispetto al relevantissimo complesso delle attività generalmente sostenute in ambito mondiale dal Gruppo [redacted] avente interessi imprenditoriali considerevoli, che territorialmente spaziano dal Canada, al Brasile, all'Olanda oltre che ovviamente all'Italia.

Tale circostanza contrasta con il principio probatorio che, nel caso della esterovestizione c.d. "di fatto", come nel caso in contestazione, vede ricadere l'onere a carico dell'A.F., contrariamente a quanto accade per la esterovestizione c.d. "di diritto", laddove *l'onus probandi* risulta ad esclusivo carico del soggetto estero.

Va quindi osservato, nel merito della controversia che ci occupa, che il soggetto estero ricorrente ha provato in questa sede, reiterando prova già data direttamente all'Agenzia delle Entrate e conferita nel procedimento penale, conclusosi con la sentenza di assoluzione "perché il fatto non sussiste", la propria esistenza -- sede e attività - in Olanda, ferma restando



la legittima ordinaria funzione operativa di "capogruppo" svolta dalla società italiana, il cui presidente è l'ing. Vale all'uopo ricordare che, come più volte ribadito dalla giurisprudenza di legittimità, nel contesto di accertamenti volti a contestare fenomeni di esterovestizione societaria che coinvolgono, in particolare, società residenti in altri Stati appartenenti all'Unione Europea, è rilevante considerare, anche alla luce dei principi di diritto comunitario di mutuo riconoscimento e leale cooperazione tra i diversi Stati membri, la validità probatoria dei certificati di residenza fiscale, o altra certificazione attestante l'assoggettabilità ad imposizione, rilasciati dall'Amministrazione competente dello Stato membro di stabilimento della società sottoposta a verifica. Vale riferirsi alla sentenza della Corte di Cassazione 3 febbraio 2012, n. 1553, nella quale la Corte si è pronunciata su una controversia che presenta diverse analogie con il caso in esame, non ultima la residenza della società, presunta esterovestita, proprio in Olanda. La Suprema Corte ha evidenziato che la certificazione rilasciata dall'istituzione olandese attestante la residenza nei Paesi Bassi fosse, di per sé, da ritenersi valida ed idonea al fine di negare la presunzione di esterovestizione societaria, stante la circostanza che la presunta esterovestizione della società olandese non era stata supportata né dalla richiesta di informazioni allo Stato estero, sulla base della Dir. n. 90/434/CEE né, in quel caso, dal contraddittorio con il contribuente. In altri termini, l'Agenzia delle entrate aveva erroneamente ritenuto di poter dare, come nel caso di specie, un valore di prova solo parziale al certificato estero, rinviando comunque agli indizi, mancanti dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, l'assolvimento dell'*onus probandi* dell'asserito abuso del diritto.



Gli accertamenti in esame, pertanto, violano tanto questo principio quanto quello comunitario della c.d. libertà di stabilimento, che al contrario si pone come imprescindibile.

Da ultimo, va considerato, pur nel rispetto del c.d. doppio binario tra giudizio penale e giudizio tributario, recentemente ribadito dalla Suprema Corte anche nell'ordinanza n. 16262 depositata il 28 giugno 2017, l'esito favorevole definitivamente raggiunto dal Giudice penale, sui medesimi fatti contestati in sede tributaria, che risulta pienamente condivisibile anche per quel che riguarda le fattispecie tributarie e gli aspetti societari, stante peraltro l'identità degli elementi di riscontro posti a base tanto del giudizio penale quanto di quello tributario.

Tali considerazioni, stante la pregnanza degli argomenti fin qui trattati sotto il profilo dei rapporti comunitari derivanti dalle Direttive emanate in sede europea, assumono carattere di assorbenza, dal punto di vista del diritto, nei confronti di qualsiasi altra eccezione posta in gravame e conducono all'accoglimento del ricorso previo annullamento degli atti impugnati. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

**LA COMMISSIONE ACCOGLIE IL RICORSO E
ANNULLA GLI ATTI IMPUGNATI. CONDANNA
L'UFFICIO ALLE SPESE DI LITE LIQUIDATE IN €
10.000,00 OLTRE ONERI DI LEGGE E CONTRIBUTO
UNIFICATO.**

Il Relatore

Il Presidente

La presente copia costituita
da n. mezzi fogli
è conforme all'originale.
Milano,
Il Segretario di Sezione

10