

Documento firmato digitalmente
Il Presidente
ALBERTO VINCENZO CARDINO

Sentenza n. 56/2023
Depositato il 25/01/2023



Il Relatore
MASSIMO GINO FANUCCI

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado della LIGURIA Sezione 1, riunita in udienza il 03/10/2022 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

CARDINO ALBERTO VINCENZO, Presidente
FANUCCI MASSIMO GINO, Relatore
BOLOGNESI MAURO, Giudice

in data 03/10/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1255/2018 depositato il 18/12/2018

proposto da

Difeso da

Avv. Alberto Iadevaia - DVILRT75R17I480D

ed elettivamente domiciliato presso alberto.iadevaia@ordineavvocatisv.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Genova

elettivamente domiciliato presso dp.genova@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 498/2018 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale GENOVA sez. 4 e pubblicata il 09/05/2018

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TL3032402599/2017 IRES-ALTRO 2014
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TL3032402599/2017 IRAP 2014
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TL3032402576/2017 IRES-ALTRO 2012
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TL3032402576/2017 IRAP 2012
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TL3032402585/2017 IRES-ALTRO 2013
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TL3032402585/2017 IRAP 2013

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

LA PARTE APPELLANTE INSISTE COME IN ATTI.

L'UFFICIO APPELLATO SI RICHIAMA ALLE DIFESE SVOLTE IL 26 SETTEMBRE U.S., INSISTENDO COMUNQUE COME IN ATTI.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società D. A/S in persona dei legali rappresentanti SØREN SØGAARD e NIELS CHRISTIAN WEDELL-WEDELLSBORG; cittadini danesi e domiciliati presso la sede legale della Società a Copenaghen, c/o Harbour House, Sundkrogsgade, 21 -iscritta al Registro Imprese danese e con partita iva danese DK-29940290 -, ha proposto ricorso contro i seguenti atti che sono stati riuniti per connessione oggettiva per gli anni 2012-2013 e 2014:

Avviso di accertamento n.TL3032402576/2017- Agenzia Entrate di Genova anno 2012. IRES. SOCIETA'. Euro 1.088.802,00, oltre accessori;

Avviso di accertamento n.TL3032402585/2017- Agenzia Entrate di Genova anno 2013. IRES. SOCIETA'. Euro 1.785.520,00, oltre accessori;

Avviso di accertamento n.TL3032402599/2017- Agenzia Entrate di Genova anno 2014. IRES. SOCIETA'. Euro 1.715.702,00, oltre accessori:

La società ricorrente ha sostenuto i seguenti motivi:

1. La verifica fiscale è stata svolta dalla G. d. Finanza di Genova ed ha avuto inizio dal 24 maggio 2016 mirando ad esaminare le persone fisiche e giuridiche che avessero corrisposto i diritti aeroportuali ex legge n. 324/1976 all'Aeroporto di Genova a fronte di prestazioni di handling, di imbarco passeggeri, di decollo, di atterraggio, di sosta passeggeri e di ricovero aeromobili. E' stata poi redatta la tabella sintetizzata a pagina 4 del ricorso in quanto evidenza tra l'altro i giorni di sosta ossia giorni in cui sono stati pagati diritti aeroportuali alla società; invece i giorni di presenza dell'aereo evidenziano che in quel periodo non sono stati pagati tali diritti. Inoltre è stata verbalizzata la notizia del procedimento penale a carico di D. A/S instaurato presso la Procura della Repubblica del Tribunale di Genova. La verifica aveva lo scopo di ritenere la società ricorrente quale soggetto esercitante l'attività di operatore aereo commerciale e di appurare inoltre la natura commerciale e privata dei voli operati dagli aeromobili oggetto di verifica. La ricorrente ritiene invece che l'attività riconducibile all'oggetto sociale non sia riconducibile all'esercizio di operatore di navigazione aerea commerciale.

2. Le conclusioni dei verificatori hanno determinato che la D. A/S fosse attiva nel mettere a disposizione l'intera flotta aerea al Sig. Gabriele Volpi e che questi avesse la piena disponibilità degli aerei messi a sua disposizione. Il luogo di esercizio di tale attività era localizzato presso gli spazi aeroportuali dell'aeroporto genovese per oltre 183 gg. l'anno e pertanto la G. d. F. ha presupposto che la

sede operativa e la residenza di D. A/S fosse in Italia e con il conseguente obbligo dichiarativo reddituale e fiscale. La residenza fittizia in Danimarca ha consentito di beneficiare del regime fiscale più favorevole rispetto all'Italia in quanto viene applicato il c.d. Regime fiscale delle società di comodo. La verifica ha poi evidenziato il test di operatività applicato alla D. A/S in base alla L. n. 724/1994 per gli anni 2012-2013 e 2014 e che tale Test sia risultato positivo ovvero che i ricavi presunti di tale società fossero stati superiori ai ricavi effettivi dichiarati dalla stessa.

Da questo risultato i verificatori hanno redatto la tabella sintetizzata a pagina 7 dove c'è l'evidenza del reddito minimo per anno- del 38% di Ires applicabile- imposta dovuta.

3. La notifica dell'Atto impositivo è avvenuta il 15.09.2017 e presenta in sintesi riassunta nel ricorso a pag. 7 e 8, il maggior reddito e le imposte riprese e ritenute dovute.

4. In via preliminare la D. A/S ritiene illegittimo l'Atto impugnato per carenza di motivazione in quanto la breve esposizione non consente di comprendere le ragioni che hanno portato a considerare che la società ricorrente sia una società c.d. Esterovestita e non operativa. Espone le Sentenze della Cassazione n. 4350/2016 e 12794/2016 che non hanno condiviso il rinvio acritico al verbale della G. D. F. da parte dell'Ufficio.

5. Illegittimità dell'Atto impugnato per integrale infondatezza nel merito della pretesa impositiva, a questo proposito la ricorrente espone brevemente che la propria attività è iniziata il 17.10.2006 con iscrizione nel Registro delle imprese danese, in allegato vi sono l'Atto costitutivo e lo statuto, i dati del socio unico Rochester Holding SA e di seguito da pagina 12 in poi le altre notizie contabili e fiscali relative e con evidenza di tabella dei ricavi netti per anno. Inoltre l'attività esercitata dalla ricorrente consiste nell'acquistare aeromobili e metterli in situazione di aero navigabilità idonea e garantita da polizze assicurative. E'

possibile conoscere anche le varie fasi relative agli aeromobili dall'acquisto del bene- ai rispettivi valori - alle fasi dei passaggi e della vendita contenute nei vari allegati. Risultano evidenti tutti i contratti di D. A/S con JET AVIATION società svizzera e la locazione dell'Hangar presso l'Aeroporto di Genova con decorrenza 01.09.2010 con lo scopo di rimessaggio dei propri aerei.

6. Dall'esame dei noleggi pagati alla D. s/a dalla multinazionale nigeriana ORLEAN INVEST AFRICA LTD si evince che gli aerei della ricorrente sono stati utilizzati dai managers di questa società ossia Gabriele Volpi, Matteo Volpi, Simone Volpi, Andrea Carollo e Damir Miskovich. Dalla verifica effettuata è emerso che vi era sempre corrispondenza diretta tra i piloti della Orlean Invest Africa Ltd e la società Jet Aviation o proprie assistite. A questo proposito però la ricorrente società ritiene che non sia mai esistito una tipologia di rapporto come quello sopra evidenziato, infatti la D. A/S non poteva provvedere alle attività di organizzazione dei piani di volo degli aerei e per servizi di handling - come sostenuto dai verificatori - in quanto tali servizi erano stabiliti direttamente dai piloti anche durante le soste presso lo scalo del C. Colombo.

7. Viene confermato che la sede amministrativa della D. A/S fosse in Danimarca e in sostanza la ricorrente respinge la tesi dei verificatori che mira ad attribuire un certo tipo di legame con Gabriele Volpi in quanto settlor di un trust facente capo a D..

8. Nel PVC i verificatori hanno prodotto alcuni rilievi così come esposto a pag. 24 e seguenti del ricorso ossia che l'oggetto dell'attività della D. A/S fosse nel mettere a disposizione del Gabriele Volpi l'intera flotta aerea in considerazione anche del fatto che questi fosse settlor di un trust ovvero socio delle società conferite in trust. In definitiva la verifica ha avuto come obiettivo la fittizia residenza in Danimarca e l'attività non imprenditoriale esercitata dalla D. A/S per evitare l'applicazione del regime tributario italiano previsto per le società di comodo.

9. La ricorrente produce osservazioni sui rilievi della G.D.F. che sono state acriticamente prodotte

dall'Ufficio nel relativo accertamento, in particolare sia gli atti preparatori che gli atti gestori della società ricorrente D. A/S non sono stati esposti in modo chiaro e non equivoco dall'Ufficio. - vedi pag. 28 e seguenti: documenti relativi alla selezione del personale e contrattualistica aziendale-. Inoltre i documenti concernenti la sezione operativa della gestione sociale hanno causato un grave equivoco ai verificatori in quanto la

ricorrente **D. A/S non è una società di navigazione aerea, ma la propria attività consiste nell'acquisto, importazione e registrazione degli aeromobili per il loro noleggio a terzi.**

Resta il fatto che per i verificatori la D. A/S ha un indirizzo effettivo italiano ossia presso l'hangar n.4 dell'Aeroporto Cristoforo Colombo di Genova e presso tale sede sono espletate tutte le attività relative alla gestione aziendale, come la conclusione dei contratti di manutenzione, la gestione e il reclutamento delle risorse umane. E' stata anche osservata la permanenza in Genova di tale attività per più di 183 giorni l'anno e pertanto tale fattore implica una presunzione di residenza sul territorio nazionale.

In risposta la ricorrente ritiene che soltanto un aereo- come da tabella allegata al ricorso - risulta possedere il requisito della presenza superiore a 183 gg.

10. Altro motivo di ricorso è l'illegittimità dell'Avviso di Accertamento impugnato per la violazione della normativa ex Art. 73 comma 3 DPR 917/1986 TUIR e art. 30 legge n. 724/1994. La riconduzione sul territorio nazionale dell'attività relativa alla ricorrente D. A/S rende applicabile la speciale tassazione prevista per questo tipo di società allo scopo di determinare il reddito imponibile, ma la ricorrente ritiene che tale ragionamento sia infondato ovvero che D. A/S non eserciti l'attività di operatore aereo commerciale.

Infatti **risultano collocate in Danimarca le attività di tenuta delle scritture contabili, redazione dei bilanci societari, redazione dichiarazioni fiscali e altre attività amministrative collegate alle precedenti.** L'onere della verifica della non effettiva residenza all'estero è posto a carico della A.F.- vedi art. 73 comma 3 TUIR. -.

11. Illegittimità dell'Atto di Accertamento impugnato per violazione dell'art. 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni- vedi legge n. 170/2002.-. Infatti la ricorrente espone diverse precisazioni a pag. 40,41 e 43 che rilevano ed attestano che **l'attività decisionale e commerciale di D. A/S sia svolta in Danimarca.**

12. **Illegittimità dell'Atto impugnato per violazione delle disposizioni ex art. 49 e 54 del Trattato F.U.E. poiché la c.d. Libertà di stabilimento delle imprese è stata ignorata dall'Ufficio. Infatti le persone giuridiche possono localizzare le loro attività economiche nel paese che ritengono più opportuno.**

13. Illegittimità della sanzione applicata dall'Ufficio in violazione dell'art. 7 D.Lgs. n.472/1997. Nella memoria del 16.03.2018 la ricorrente ribadisce in modo più dettagliato quanto già espresso nel ricorso.

A conclusione la società chiede l'annullamento degli atti impugnati per gli anni 2012-2013 e 2014. L'Agenzia delle Entrate Ufficio di Genova nelle proprie controdeduzioni del 19.01.2018 espone che la società D. A/S ha ricevuto ritualmente gli avvisi di accertamento impugnati ed ha dettagliato tutte le modalità relative alle riprese fiscali effettuate e in particolare l'Ufficio ritiene che non esista alcun vizio di legittimità degli atti impugnati in quanto emerge con chiarezza che si tratta di un accertamento relativo a tre anni relativamente a tipologia di esterovestizione ossia che tale società sia residente solo formalmente in Danimarca, ma che in realtà sia invece residente fiscalmente a Genova presso l'hangar n. 4 dell'aeroporto C. Colombo.

Inoltre l'Ufficio ritiene che dalla verifica sia emerso che tutte le fatture della ricorrente fossero emesse per noleggio di aeromobili nei confronti dell'unico cliente nigeriano e ad esclusivo vantaggio del Sig. Volpi Gabriele e dei suoi familiari.

In sostanza la D. A/S operava in Italia come "società di comodo" costituita al fine di intestare beni patrimoniali non produttivi di profitti per la Società, ma utilizzati dal privato allo scopo di non figurare nel suo patrimonio personale.

La sede fu stabilita fin dalla costituzione della società in Danimarca al fine di evitare la tassazione sfavorevole relativa alle società di comodo operanti in Italia.

La D. A/S ha contestato la tesi della esterovestizione producendo documenti miranti ad evidenziare che il rapporto di noleggio di aeromobili alla Orlean Invest Africa Ltd. avesse necessità di una sede operativa in Genova Aeroporto senza dover modificare alcun requisito formale relativo alla società.

L'Ufficio invece ha prodotto la documentazione idonea per ritenere sussistente la esterovestizione della società D. A/S, in quanto è risultato evidente il rapporto ed i legami personali con il Sig. Volpi che risulta essere il vero " dominus" della gestione operativa- vedi in dettaglio a pag. 4 e 5- di questa società avente una realtà economica nazionale.

Ritiene inoltre l'Ufficio che non esista la carenza o difetto di motivazione negli Atti di Accertamento in quanto la motivazione per relationem è costantemente ammessa dalla Cassazione (vedi Sentenza n. 15327/2014; n. 23532/2014 e n. 2614/2016).

Tutti i rilievi presenti nel PVC si intendono integralmente richiamati in Atti e la copia di tale Verbale non è allegata poiché già conosciuta dalla parte.

In definitiva non vi è alcun motivo di dubitare che l'Ufficio ha svolto la propria funzione valutativa ed estimativa mediante la motivazione per relationem; infatti ha assolto il proprio scopo di rendere la società edotta delle ragioni di fatto e di diritto delle pretese tributarie vantate. Per quanto riguarda le contestazioni di merito alla ricostruzione operata dai verificatori, l'Ufficio ritiene che gli Atti preparatori riassunti siano ben esposti nelle controdeduzioni in quanto evidenzia che l'attività della D. A/S è stata ben radicata presso l'Aeroporto di Genova con il ruolo attivo del Sig. Peirano e con il conseguente supporto di una flotta aerea piccola residente in Danimarca allo scopo di giovare indebitamente di benefici fiscali.

Gli Atti gestori successivi alla costituzione della D. A/S sono illustrati dettagliatamente a pag. 11 - 12 dell'avviso di accertamento ed hanno evidenziato l'esistenza di prove contrattuali attestanti la prestazione di servizi con JET AVIATION mentre non esiste prova contrattuale tra D. A/S e ORLEAN INVEST ai fini del loro accordo di noleggio.

In definitiva è emersa molta confusione di ruoli tra il personale attribuito da D. A/S a ORLEAN INVEST, inoltre non sono presenti documenti attestanti spese per soste o scali degli aerei presso aeroporti danesi.

E' stato rinvenuto ai fini delle indagini svolte in sede penale un timbro contenente i dati della società ricorrente con sede danese e questo a testimonianza che i piloti e i tecnici che avrebbero dovuto fare capo e riferimento solo a ORLEAN INVEST, in realtà si sentissero appartenenti a D. A/S con effettiva dislocazione presso l'Aeroporto genovese.

Anche la documentazione operativa costituita da missive di società quali la JET AVIATION etc. e riguardante il rapporto di D. A/S con piloti e tecnici incaricati dell'utilizzo degli aeromobili, fa sempre riferimento alla base logistica di Genova-(V. pag. 13 e 14 - dichiarazioni del Sig. Buonriposi Antonio). A seguito dei fatti esposti sopra appare chiaro che la D. A/S fosse una società esterovestita con sede danese, ma con operatività genovese e con dominus italiano ossia Volpi Gabriele che ha diretto in piena disponibilità l'utilizzo degli aeromobili.

In definitiva l'Ufficio ha esposto e dimostrato che D. A/S svolgesse la propria attività di navigazione aerea in favore di un soggetto privato- Volpi Gabriele - e che tale attività si svolgesse a Genova su aerei di proprietà D. A/S; pertanto risulta fondata anche l'applicazione della normativa fiscale delle società di comodo con il conseguente calcolo del reddito minimo presunto per gli anni 2012, 2013 e 2014. L'Ufficio ritiene che la vicenda relativa alla residenza della società ricorrente ossia l'aspetto concernente la doppia imposizione fra Danimarca - Italia e la libertà di stabilimento delle imprese nell'ambito della C.E. sia basata su un assunto infondato della D. A/S poiché come da dettagli esposti a pag. 15 , 16 e 17 dell'Avv. di Acc. - la sede della società ricorrente è in Italia ossia in Genova dove vengono prese le decisioni operative rilevanti per la gestione dell'attività ai sensi dell'art. 73, comma 3 TUIR.

Inoltre in Danimarca è presente solo formalmente la sede sociale della ricorrente. L'oggetto sociale, ovvero il noleggio a terzi di aeromobili, viene svolto nei confronti di un solo cliente l'Orlean Invest Africa Ltd.

La gestione manutentiva viene svolta da Jet Aviation- sede operativa unica di Genova- e con dominus Volpi Gabriele.

La gestione finanziaria viene svolta soprattutto in Svizzera da Albion Finance SA e l'unico rapporto di c/c danese è utilizzato solo per poche spese.

Per la sommatoria dei sopra citati motivi l'Ufficio ritiene che D. A/S sia una società non operativa esterovestita.

Conferma pertanto anche sotto l'aspetto sanzionatorio la misura degli importi applicati. A conclusione l'Ufficio chiede di respingere i ricorsi riuniti e di confermare gli atti impugnati.

La Commissione Tributaria Provinciale di Genova assumeva la seguente decisione:

“La Commissione respinge tutti i ricorsi riuniti e definisce tutte le imposte come sopra riportato e con le relative conseguenze fiscali ossia per l'anno 2012 in euro 1.088.802,00.oltre accessori.

Per l'anno 2013 in euro 1.785.520,00 oltre accessori.

Per l'anno 2014 in euro 1.715.702,00 oltre accessori.

Condanna la parte ricorrente al pagamento delle spese di giudizio in favore dell'Ufficio Entrate di Genova che liquida in euro 9.600,00 complessive”.

La società D. A/S impugna la sentenza per questi motivi:

1) In via preliminare eccepisce l'erroneità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione da parte dei Giudici di prime cure delle disposizioni normative di cui all'art. 7 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, in relazione alla contestata illegittimità dell'atto impositivo e sanzionatorio impugnato per carenza di motivazione;

2) erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto fondata nel merito la pretesa impositiva dell'Ufficio di cui agli avvisi di accertamento di cui è causa;

3) erroneità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione da parte dei giudici di prime cure delle disposizioni normative di cui al terzo comma dell'art. 73 del D.P.R. n. 917/1986 e dell'art. 30 della L. 724/1994;

4) erroneità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione da parte dei giudici di prime cure delle disposizioni normative di cui all'art. 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni firmata a Copenhagen il 5 maggio 1999 e ratificata dall'Italia con legge 11 luglio 2002, n. 170;

5) erroneità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione da parte dei giudici di prime cure delle disposizioni normative di cui agli artt. 49 e 54 del Trattato di Funzionamento dell'Unione Europea (FUE);

6) erroneità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione da parte dei giudici di prime cure delle disposizioni normative di cui all'Art. 7 del D. Lgs. n. 472/1997 per l'illegittima misura delle sanzioni irrogate dall'Ufficio negli atti impositivi di cui è causa.

Conclude chiedendo a questa Corte di dichiarare in via preliminare l'erroneità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione da parte dei Giudici di prime cure delle disposizioni normative di cui all'art. 7 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, in relazione alla contestata illegittimità dell'atto impositivo e sanzionatorio impugnato per carenza di motivazione;

in via principale, nel merito dichiarare erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto fondata nel merito la pretesa impositiva dell'Ufficio di cui agli avvisi di accertamento di cui è causa;

in via principale, nel merito, l'erroneità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione da parte dei giudici di prime cure delle disposizioni normative di cui al terzo comma dell'art. 73 del D.P.R. n. 917/1986 e dell'art. 30 della L. 724/1994, con conseguente annullamento degli avvisi di accertamento di cui è causa;

in via principale, nel merito dichiarare, l'erroneità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione da parte dei giudici di prime cure delle disposizioni normative di cui all'art. 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni firmata a Copenhagen il 5 maggio 1999 e ratificata dall'Italia con legge 11 luglio 2002, n. 170, con conseguente annullamento degli avvisi di accertamento di cui è causa;

in via principale, nel merito, dichiarare l'erroneità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione da parte dei giudici di prime cure delle disposizioni normative di cui agli artt. 49 e 54 del Trattato di Funzionamento dell'Unione Europea (FUE con conseguente annullamento degli avvisi di accertamento di cui è causa;

in via subordinata dichiarare l'erroneità della sentenza impugnata e riformarla nella parte in cui non ha accolto l'eccepita violazione da parte dell'Ufficio delle disposizioni normative di cui all'Art. 7, primo e secondo comma, del D. Lgs. n. 472/1997 e non ha disposto l'annullamento del provvedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative.

Con vittoria di spese, diritti ed onorari di entrambi i gradi del giudizio di merito.

All'udienza del 26.09.2022 veniva posto in discussione il fascicolo, alla sola presenza dei rappresentanti dell'Ufficio. Il difensore dei D. AS aveva fatto pervenire una nota che evidenziava l'impossibilità a presenziare alla discussione. Il Presidente della Sezione, alla luce della impossibilità del difensore di D. AS a presenziare alla discussione rinviava all'odierna udienza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Osserva la Corte.

Come correttamente rilevato dal giudice di prime cure, la esterovestizione postula una prova rigorosa, risultante da un insieme di elementi oggettivi, sia di una costruzione societaria di puro artificio all'estero, sia dell'esistenza in Italia della sede effettiva, e nella specie difettano palesemente entrambe tali prove: - gli appellati hanno dedotto e provato che la sede legale della D. A/S era pienamente attiva ed operativa, come anche risulta dalla documentazione richiamata dalla società (relativo contratto di affitto, dalle bollette delle utenze, dagli estratti conto bancari), dalle assemblee sociali ivi svolte e dalla corrispondenza e documentazione sociale ivi ricevuta e conservata; gli accertatori non hanno contestato i suddetti assunti, non si sono mai recati presso la sede legale danese per verificarne l'esistenza e non risulta che abbiano mai contattato i legali rappresentanti della D. as; - l'Ufficio non ha provato che la D. fosse amministrata presso l'aeroporto C. Colombo in Genova. La motivazione degli avvisi di accertamento impugnato contiene una serie di congetture e constatazioni, sintetizzate nel Processo Verbale di Constatazione del 23 settembre 2016 e senza che l'Ufficio abbia espresso alcun elemento di valutazione e stima degli elementi raccolti dai verificatori in relazione a ciascun periodo di imposta oggetto di accertamento. [1]

Appare, pertanto, infondata la dedotta violazione dell'art. 73, comma 5 bis, del TUIR poiché nella specie non ricorrono i relativi presupposti per la presunzione di residenza fiscale e perché detta norma non riguarda la distribuzione dell'onere probatorio, ma pone soltanto una presunzione in presenza di alcuni indici, nella specie oggettivamente insussistenti.

Questa Commissione ritiene che l'appello sia fondato e che vada riformata la prima sentenza, non condividendone l'analisi e la valutazione della rilevanza probatoria dei documenti che sono stati posti a fondamento dell'affermazione di fittizia localizzazione estera della D. A/S. A tale riguardo è d'uopo richiamare il concetto di estero-vestizione che la giurisprudenza di legittimità domestica ed unionale, ha elaborato. Con la decisione Cass. n. 2869 del 2013 si è detto che: "Per esterovestizione, com'è noto, si intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare 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, mercé 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 su richiamati sono stati ribaditi ed ampliati nella decisione n.33234/ 18 che ha affermato: “... occorre, per un verso, che esso abbia come risultato l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito dalle norme e, dall'altro, che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale dell'operazione si limiti all'ottenimento di tale vantaggio fiscale (vedi Corte giust. 17 dicembre 2015, causa C- 419/ 14, WebMind licenses Kft, punto 36). Non è infatti sufficiente applicare criteri generali predeterminati, ma occorre passare in rassegna la singola operazione. Ciò perché una presunzione generale di frode e di abuso non può giustificare né un provvedimento fiscale che pregiudichi gli obiettivi di una direttiva, né uno che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato (in particolare, Corte giust. 7 settembre 2017, causa C-6/ 16, Equiom e Enka, punti 3032). È necessario quindi accertare che lo scopo essenziale di un'operazione si limiti all'ottenimento di tale vantaggio fiscale: ciò perché quando il contribuente può scegliere tra due operazioni, non è obbligato a preferire quella che implica il pagamento di maggiori imposte, ma, al contrario, ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli consenta di ridurre la sua contribuzione fiscale (Corte giust. in causa C- 419/ 14, cit., punto 42; vedi, poi le sentenze Halifax e a., causa C255/02, punto 73; Part Service, causa C-425/06, punto 47, nonché Weald Leasing, causa C-103/09, punto 27, RBS Deutschland Holdings, causa C-277/09, punto 53 e, da ultimo, X BV e X NV, cause C-398/ 16 e 399/ 16, punto 49).- Giustappunto con riguardo al fenomeno della localizzazione all'estero della residenza fiscale di una società, si è quindi sottolineato (Corte giust. 12 settembre 2006, in causa C- 196/ 04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas) che, in tema di libertà di stabilimento, 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; una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa soltanto se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello Stato membro interessato. L'obiettivo della libertà di stabilimento è di permettere a un cittadino di uno Stato membro di creare uno stabilimento secondario in un altro Stato membro per esercitarvi le proprie attività e di partecipare così, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio 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, mercé 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 ”

Non vi è dubbio che, alla luce delle considerazioni e dei principi su richiamati, la tesi dell'Ufficio pecca di genericità e non trova adeguato supporto nella documentazione prodotta da entrambe le parti in causa.

Tale documentazione, infatti, non consente di escludere che la organizzazione dell'impresa, intrapresa da D. a/s fin da epoca successiva al 2006, sia stata determinata dalla concreta ed effettiva necessità di soddisfare l'esigenza di raggiungere, con l'attività svolta, altri mercati e scalare, oltre ad essere maggiormente operativa.

Gli input che emergono dalla ricostruzione condotta dallo stesso Ufficio, sembrano fornire una spiegazione del tutto plausibile di una espansione imprenditoriale imposta dalla necessità di crescere in termini non solo dimensionali, ma anche e soprattutto operativi. Quello che emerge con evidenza dal raffronto tra il materiale probatorio dedotto dalle parti è che l'azienda D. a/s, tutto sommato di dimensioni contenute per il settore in cui operava è poi stata interessata da un processo di internazionalizzazione che ha riguardato soprattutto il mercato nigeriano, nella pratica assai impegnativo

ed oneroso. Sicché restringere la lettura della creazione, nell'ambito del gruppo, di un comparto italiano, deputato a intraprendere iniziative economiche, esclusivamente tese ad artificiose manovre frodatrici, non appare per nulla convincente, tanto più che come ben messo in evidenza dal primo giudice, l'Ufficio ha omesso di indicare natura ed entità dell'evasione fiscale acquisita, secondo la tesi qui sostenuta, nel corso degli anni presi in considerazione; si è trattato di applicare a D. a/s la disciplina delle società di comodo. L'art. 9, c. 1 del Decreto Semplificazioni (D.L. 73/2022 ha abrogato, a partire dal 2022, la disciplina delle società di comodo discendente dalla perdita sistematica.

La sentenza dei primi giudici si basa solo su considerazioni non supportate da prove concrete e le conclusioni sono basate su impressioni sul tipo La commissione ritiene che..... oltre che su semplici affermazioni sul tipo di ...che sia chiaramente evidente che la D. a/s fosse una società estero vestita con sede danese, ma con operatività genovese e con dominus italiano ossia Volpi Gabriele, poiché ha diretto in piena disponibilità l'utilizzo degli aeromobili.

Non si riesce a capire come si possa concludere che i fatti e gli eventi sopra riportati hanno dimostrato che D. As svolgesse la propria attività di navigazione aerea in favore di un soggetto privato Volpi Gabriele e che sulla base che l'operatività di tale attività si svolgesse a Genova possa trovare fondamento l'applicazione della normativa fiscale delle società di comodo con il relativo calcolo del reddito minimo presunto per gli anni 2012, 2013, 2014, ignorando completamente la "costituzione della società D., la sua posizione contabile e fiscale e la correttezza di tutti gli adempimenti sottostanti (deposito dei bilanci, supportati dalla relazione degli amministratori, la relazione della società di revisione indipendente, le informazioni societarie, la nota degli amministratori, la nota sui principi contabili applicati, la nota integrativa al bilancio.

E' stata tralasciata l'analisi di numerosi documenti prodotti in sede di verifica e sorvolato il rispetto degli adempimenti civilistici e fiscali effettuati in Danimarca. Di seguito la tabella dei ricavi netti della società negli anni /esercizi 2010-2014

(cfr. pag. 27 del PVC:

Ricavi netti Esercizio	Importo (€)
31.12.2010	987.920,00
31.12.2011	17.432,00
31.12.2012	2.624.840,00
31.12.2013	3.327.791,00
31.12.2014	3.456.713,00

Importante sottolineare quanto indicato dai verificatori nel PVC in parola (pag. 23) in merito al fatto che la società danese D. A/S ha intrattenuto rapporti bancari in Danimarca presso la Banca Nordea Bank Denmark ed in Svizzera presso a Banca Credit Suisse[2]. Inoltre per la propria gestione contabile e finanziaria, nel corso degli anni la società D. A/S si è anche avvalsa dei servizi di consulenza prestati dalla società danese Intertrust Denmark, di cui il sig. Soren Sogaard (chairman di D. A/S) è anche direttore e dalla società svizzera Albion Finance, di cui il Sig. Francesco Cuzzocrea, che per diversi anni è stato amministratore di D. A/S, è il chairman. Ed ancora si ricava dagli atti che cliente stabile della D. A/S è stata la società multinazionale nigeriana Orlean Invest West Africa Ltd, con sede in Nigeria (www.orleaninvest.com, oggi denominata Orlean Invest Africa Ltd. Per assicurarsi il rispetto dei più alti standard di sicurezza, la società Orlean Invest negli anni dal 2012 al 2014, oggetto di verifica fiscale, ha noleggiato a lungo termine dalla D. A/S i quattro aeromobili indicati nel PVC. La società poi ha provveduto a stipulare con la società svizzera Jet Aviation Business Jets A.G. specifici contratti di manutenzione per assicurare la navigabilità continua degli aeromobili, i c.d. contratti CAMO (Continuing airworthiness Management Organisation). Nessun dipendente italiano risulta in forza a D. A/S.

Tali notizie non appaiono essere state contestate da parte dei verificatori e danno un'immagine di una società ampiamente scollegata dal contesto fiscale italiano.

La locazione poi dell'hangar presso la società Aeroporto di Genova S.p.a. nel 2010 e rinnovato nel 2014 e 2015 (cfr allegati n. 42. 43. 44 e 45 dei ricorsi riuniti introduttivi del primo grado di giudizio), conclusi dagli amministratori della D. A/S, come dichiarato nelle note difensive, si era resa necessaria per consentire l'utilizzo dello scalo aeroportuale genovese come primo punto di arrivo in Europa per i viaggi provenienti dall'Africa, specificamente dalla Nigeria, non può certo attribuire a D. A/S la caratteristica di società esterovestita con sede danese, ma con operatività genovese. L'appellante ha contestato l'illegittimità degli avvisi di accertamento impugnati anche per la violazione da parte dell'Ufficio impositore delle disposizioni normative di cui all'art. 4 della convenzione contro le doppie imposizioni firmate a Copenhagen il 5 maggio 1999 e ratificata in Italia con legge 11 luglio 2002, n. 170. Sul punto i primi giudici hanno sostenuto quanto segue, confermando le conclusioni dell'Ufficio "La Commissione ritiene che la vicenda relativa alla residenza della società ricorrente ossia l'aspetto concernente la doppia imposizione fra Danimarca - Italia e la libertà di stabilimento delle imprese nell'ambito della C.E. sia basata su un assunto infondato della D. A/S poiché- come da dettagli esposti a pag. 15 , 16 e 17 dell'Avv. di Acc. - la sede della società ricorrente è in Italia ossia in Genova dove vengono prese le decisioni operative rilevanti per la gestione dell'attività ai sensi dell'art. 73, comma 3 TUIR."

L'Ufficio impositore e anche i verificatori non hanno preso in considerazione il certificato emesso dall'Amministrazione finanziaria danese attestante la residenza fiscale in Danimarca della società danese D. a/s.

Tale certificato è stato prodotto nel corso della verifica della Guardia di Finanza, ed è stato successivamente allegato da parte ricorrente alle osservazioni al PVC inviate all'Ufficio ed è oggi agli atti del presente giudizio[3].

Quanto poi alle affermazioni da parte del collegio che non fa altro che prendere atto delle conclusioni dell'Ufficio, in punto di corretta applicazione dell'onere della prova, questa Corte non può non considerare la novella introdotta dall'art. 6 L. 130/22 con la quale è stato aggiunto all'art. 7 DLGS 546/92 il comma 5bis secondo cui "l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il Giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati".

In via preliminare va detto che la novella ha natura processuale, e, dunque, è applicabile a tutti i processi pendenti alla data del 16 settembre 2022, data di entrata in vigore della legge; tale natura discende, in primo luogo, dalla stessa lettera della norma, la quale fa espresso riferimento alla prova in giudizio " l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato", poi alla sua collocazione sistematica nell'ambito della normativa sul rito tributario ed, infine, dal fatto che il legislatore, quando ha voluto decorrenze diverse rispetto alla data di entrata in vigore della Legge 130/22, lo ha esplicitamente detto, come ad esempio nell'art. 4 bis (competenza giudice monocratico che si applicherà ai ricorsi notificati dal 01.01.2023).

Alla luce di questa novella va detto che l'Agenzia non ha adempiuto all'onere della prova che Le incombeva limitandosi a semplici affermazioni di accoglimento senza spiegarne le motivazioni. Si citano ad esempio le conclusioni legate alle contestazioni delle sanzioni amministrative pecuniarie relative alla omessa presentazione in Italia della dichiarazione dei redditi da parte di D. a/s, maggiorate del 20% invocando l'applicazione delle disposizioni normative di cui ai primi due commi dell'art. 7 del D. Lgs. n. 472/1997. Anche in questo caso i giudici di prime cure, pur esprimendosi sul punto, non hanno offerto le ragioni del loro rigetto di tale contestazione: "La Commissione ritiene che a seguito della evidenza dei sopra citati motivi, la D. a/s sia una società non operativa esterovestita e che abbia in Genova la sede

centrale ed operativa dei propri affari e conferma anche sotto l'aspetto sanzionatorio la misura degli importi applicati dall'Ufficio".

In conclusione va affermato che l'Agenzia non ha dedotto elementi tali da dimostrare in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni, ne consegue, l'accoglimento dell'appello che si basa sulla valorizzazione dei fatti e del disposto della richiamata novella in ordine all'adempimento dell'onere della prova.

Conclusivamente l'appello, pertanto, deve essere accolto riformando la sentenza impugnata.

Il consolidarsi, nel tempo, della giurisprudenza in materia di esterovestizione consente di compensare le spese.

Note:

[1] Si è attribuita particolare importanza alla presenza presso l'hangar all'aeroporto C. Colombo di un timbro della società, peraltro mai mostrato e prodotto.

[2] A questo proposito, visti i rilievi dei verificatori nel PVC in parola, si aggiunge che nessun rapporto bancario o finanziario è mai stato intrattenuto dalla società danese Delia A/S con Istituti di credito italiani.

[3] Sull'effettiva valenza delle suddette certificazioni all'interno di un altro Stato membro si sono già pronunciati i Giudici della Corte di Cassazione. Con la sentenza del 3 febbraio 2012, n. 1553 i Giudici di legittimità, non entrando nel merito dell'accertamento dei fatti in virtù dei quali la sede dell'amministrazione fosse all'estero invece che in Italia, hanno ritenuto che una valida prova dell'effettiva residenza di quest'ultima potesse rinvenirsi nella certificazione rilasciata dalla Autorità fiscale estera (che nel caso della sentenza era quella olandese) attestante la residenza della conferitaria in detto Stato, al fine di negare l'esterovestizione della società.

Sul punto vedi sentenza n. 6579 depositata il 27 novembre 2017, dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano (presidente Bricchetti, relatore Chiametti), i Giudici milanesi hanno affermato che i certificati rilasciati dall'autorità fiscale estera, in virtù dello scambio automatico di informazioni e delle convenzioni contro le doppie imposizioni, hanno valenza probatoria vincolante. E, se l'Agenzia delle Entrate contesta l'esterovestizione di una società per non esserne la beneficiaria effettiva, dovrebbe prima chiedere chiarimenti al suo omologo estero

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Liguria accoglie l'appello di D. A/S. Spese compensate.