

## Sentenza del 23/10/2017 n. 108 - Comm. Trib. Il grado di Trento - Sezione/Collegio 1

**Intitolazione:**

**Massima:**

**Testo:**

Il 27.5.2013 la GF di Riva del Garda iniziava una verifica fiscale nei confronti della società "R.H.F. K.F.T.", con sede legale in Gyor (Ungheria) e (ritenuta, come si dirà più avanti) sede amministrativa e/o gestionale in Arco(TN), via Gianfranco Fedrigoni n.14.

La società in questione era stata costituita in Ungheria il 13 ottobre 2009 su iniziativa di R. T. e A. O., soci ed amministratori della società "Autotrasporti R. T. s.r.l." con sede in Arco di Trento.

La compagine sociale era costituita per il 95% da R. T. e A. O. (amministratori della stessa) e per il 5% dal socio ungherese Gonczy Botond Zoltan, avente la qualifica di direttore autorizzato ad operare in nome e per conto della società con firma disgiunta.

I coniugi R. e A. risultano titolari in Italia anche della società "L. L. di R. T. & C snc", avente sede afd Arco via Gianfranco Fedrigoni n.14.

La verifica si chiudeva con il p.v.c. del 29 ottobre 2013 nel quale i militari davano atto del rinvenimento e della acquisizione di documentazione contabile ed extracontabile, quest'ultima consistente nella corposa co-rispondenza in formato elettronico reperita sui computer in uso a R. T. ,A. O. e Balasz Ildiko Franciska, quest'ultima dipendente della società "Log-Line di R. T. & C snc".

Il 25 settembre 2014 e il 16 ottobre 2014 venivano redatti, nell'ambito dell'accertamento con adesione relativamente agli anni di imposta 2009/2012, processi verbali di contraddittorio tra l'Agenzia delle Entrate e i rappresentanti della "R.H.F. K.F.T".

Il 3 agosto 2015 l'Agenzia delle Entrate notificava a alla predetta società avviso con cui, preso atto dell'omessa dichiarazione dei redditi in Italia, accertava per l'anno 2010 un reddito di impresa di € 148.116 (pari all'utile di esercizio ante imposte così come indicato in bilancio, convertito al tasso di cambio medio annuo Euro/Fiorino), con conseguente IRES pari ad € 40.732.

Assumeva l' Agenzia, ai sensi dell'**art 73 comma 3 DPR 1986/917** che in Italia, ad Arco, vi era la sede effettiva dell'amministrazione della società e l'oggetto principale della sua attività.

Gli elementi a supporto di tale lettura erano molteplici:

-la società si era identificata in Italia ex **art 35 ter DPR 1972/633**;

-era stata rinvenuta presso i locali della "Log.Line di R. T. & C snc" numerosa documentazione contabile ed extracontabile;

-era stata rinvenuta numerosa documentazione elettronica sul computer in uso a Tiziano Rigotto, A. O. e Balasz Ildiko Franciska dimostrativa della direzione dall'Italia della società;

-il sig. Gonzi Botond Zoltan aveva un codice fiscale italiano e domicilio fiscale in Arco;

-Tiziano R. era l'unico ad avere l'uso della firma sociale;

-la maggioranza del fatturato era realizzata nei confronti di clienti italiani:

-tutti gli autocarri e semirimorchi in uso alla società erano stati acquistati grazie ai ripetuti prestiti della società "Autotrasporti R. T. srl";

-in Arco erano stipulati alcuni importanti contratto con società italiane ed europee(carburanti,pedaggi autostradali,ecc.);

-gli obiettivi strategici aziendali erano fissati dagli amministratori italiani;

-la programmazione dei viaggi avveniva ad opera degli amministratori italiani;

-la scelta della clientela come le politiche di prezzo erano appannaggio degli amministratori italiani;

-il socio di minoranza ungherese riceveva una remunerazione limitata alla busta paga(circa € 1.100 mensili);

- ogni spesa del socio ungherese richiedeva l'autorizzazione degli amministratori italiani;
- i pagamenti venivano gestiti in Italia,dove erano accesi i conti correnti su cui confluivano pagamenti;
- la società dipendeva finanziariamente dai soci italiani,unici prestatori di fidejussione generica di € 250.000;
- la contabilità era tenuta in Italia;
- le mail rinvenute (riportate pedissequamente ) dimostravano che la direzione della società era in Italia.

Avverso tale avviso di accertamento la società proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria di 1° grado che lo rigettava ritenendo che gli elementi acquisiti dalla GF e fatti propri dall'Agenzia delle Entrate dimostravano che l'amministrazione/gestione della società R. Hungary si situava in Italia.

Avverso tale sentenza la società ha avanzato appello,riproponendo tutte le censure disattese dal primo giudice.

Preliminarmente viene (ri)sollevata la doglianza di violazione degli art 7 e 12 comma 7 della [L.2000/212](#).

Per ciò che concerne il rilievo di carenza di motivazione dell'atto impositivo (art 7),esso è assolutamente infondato giacché l'avviso di accertamento contiene l'elencazione puntuale ,financo troppo puntigliosa,delle ragioni (sopra riportate) che militano,secondo l'Agenzia delle Entrate,per la ritenuta esterovestizione della società ..

Naturalmente una tale indicazione non è significativa di per se stessa della loro efficacia dimostrativa.

Ma ciò sarà oggetto più avanti di specifico esame.

Allo stato,però, non può che essere respinta l'eccezione di carenza /assenza di motivazione.

L'appellante si duole poi della violazione del contraddittorio (art 12 comma 7 ) sotto il profilo del suo difetto per la mancata attivazione dello strumento dello scambio di informazione con l'Ungheria,ove la società aveva residenza fiscale.

A tale proposito va precisato che al concetto di "esterovestizione" (la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero) si riconducono due fattispecie.

La prima (cosiddetta "esterovestizione di fatto", disciplinata dall'[art 73 comma 3 DPR 1986/917](#)) si configura allorquando sia possibile ravvisare sul territorio italiano la sede dell 'amministrazione o l'oggetto principale della società formalmente residente all'estero.

La prova della residenza effettiva (in ragione appunto della amministrazione e/o dell'oggetto principale ) in Italia deve essere fornita dall'Amministrazione Finanziaria.

L'"esterovestizione di diritto",che ricorre nel caso di società ed enti nazionali che detengano partecipazioni di controllo in società estere (art 73 comma comma 5 bis ,ter e quater [DPR 1986/917](#)) , si configura al versarsi in determinate condizioni tassativamente predeterminate.

In questo caso è il contribuente che deve vincere la presunzione relativa di residenza effettiva in Italia.

La questione della esterovestizione incrocia principi di diritto comunitario.

La Commissione Europea ebbe ad avviare nei confronti dell'Italia il procedimento EU Pilot/2010/777 TAXU.

La Commissione Europea riconobbe che solamente nel caso di accertamento presuntivo (di diritto) di esterovestizione occorre ,al fine di non violare il principio di proporzionalità, che l'Amministrazione proceda con la preventiva assistenza amministrativa.

Peraltro,! Amministrazione italiana precisò in quella sede che il certificato di residenza fiscale di una società rilasciato dall'autorità fiscale degli stati membri ,se configura un elemento rilevante ai fini della prova della non residenza in Italia, necessita di elementi di prova ,di natura fattuale, che dimostrino che il soggetto è effettivamente amministrato al di fuori del territorio italiano.

Dunque, in caso di certificato di residenza fiscale in uno Stato membro , l'Amministrazione Italiana si è impegnata nella verifica puntuale degli elementi probatori di fatto che fanno ritenere invece l'Italia come luogo di direzione effettiva della società.

Ma ciò,come è facile comprendere,nulla ha a che vedere con l'obbligo dell'assistenza amministrativa che viene e deve essere attivata solamente allorquando vengano ravvisati elementi riconducibili alla presunzione relativa di esterovestizione di cui alle disposizioni dei commi 5 bis,ter e quater dell'art 73 del TUIR.

Nel caso di specie si versa in ipotesi di "esterovestizione di fatto",in cui l'Amministrazione cioè ritiene di avere elementi di fatto atti a provare l'Italia come sede effettiva della società per cui è causa.

La conseguenza procedimentale è che non occorre alcuna assistenza amministrativa con l'Ungheria prodromica all'avviso di accertamento.

Si tratta invece di verificare se gli elementi fattuali addotti dall'Amministrazione siano tali da far concludere per la ritenuta esteroinvestizione.

Di ciò si viene quindi a trattare nel merito della causa.

## MERITO

Assume la società che la libertà di stabilimento è una delle libertà fondamentali riconosciute e tutelate dal Trattato CE e fa parte di quel nucleo originario di diritti e libertà economiche predisposte per la realizzazione del mercato unico europeo.

Tale libertà implica la facoltà di creare e di conservare centri di attività economiche nel territorio della Comunità, Nel caso di specie, per le ragioni che vengono analiticamente spiegate, si tratta di una società regolarmente costituita, nell'ambito di detta libertà di stabilimento, in Ungheria dove svolge la propria attività e dove è stata tassata, senza che una (doppia) imposizione possa essere operata da parte dello Stato italiano.

Va operato subito un chiarimento.

La materia delle imposte dirette rientra pacificamente nella competenza degli Stati membri (non si tratta, infatti, di tributi armonizzati).

L'art 2 e l'**art 73 del DPR 1986/917** (Testo Unico delle imposte sui redditi) stabiliscono che sono soggetti passivi dell'imposta sui redditi le persone fisiche e le persone giuridiche residenti nel territorio dello Stato.

Relativamente alle persone giuridiche, il citato art 73 stabilisce che "ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato".

L'utilizzo della disgiuntiva "o" è tale per cui è sufficiente il ricorrere di uno solo dei requisiti sopraindicati perché la società o l'ente debbano essere considerati residenti sul territorio dello Stato, a prescindere dal fatto che il reddito sia prodotto all'estero.

L'**art.23 del DPR 1986/917** stabilisce che "ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti, si considerano prodotti nel territorio dello Stato .... (e) i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni".

L'art 162 di tale DPR stabilisce che "l'espressione stabile organizzazione designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato".

Per quanto riguarda la stabile organizzazione di tipo materiale, la norma prevede nell'ambito delle ipotesi "positive" la presenza di una sede di direzione/amministrazione.

1 giurisprudenza consolidata quella secondo cui "la nozione di "sede dell'amministrazione, in quanto contrapposta alla sede legale, coincide con quella di "sede effettiva"(di matrice civilistica), intesa come il luogo dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari, in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente" (Cass Sez V sent.n.2869 del 7.2.2013; Cass.Sez I sent.n.6559 del 20.3.2014; vedi anche Cass Sez V sent.n.20597 del 7.10.2011 con la quale la Corte ha confermato la sentenza di merito, secondo cui aveva costituito una stabile organizzazione nel territorio dello Stato una società con sede in S.Marino", non essendo incompatibile con il concetto di stabile organizzazione .. la personalità giuridica di cui sia eventualmente fornita la struttura operante in Italia").

(E' significativo, peraltro, che la Corte di Giustizia della CE -Sez IV sent. 28.6.2007 n.73/06 Planzer Luxembourg Sarl c.Bundeszentralamt für Steuern- ha analogamente affermato il principio di diritto secondo cui "la sede dell'attività economica di una società è il luogo dove vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale di tale società e dove sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima". Possono essere presi in considerazione, secondo la Corte, anche altri elementi, quali il domicilio dei principali dirigenti, il luogo di riunione delle assemblee generali, di tenuta dei documenti amministrativi e contabili e di svolgimento della maggior parte delle attività finanziarie, in particolare bancarie).

In definitiva la definizione di sede amministrativa si fonda su un criterio di effettività gestionale dell'impresa che ha rilievo anche ad altri fini: la sede principale dell'impresa individua il tribunale competente a dichiararne il fallimento.

Va ulteriormente precisato che anche in ambito penale la giurisprudenza della Corte di Cassazione è nel senso che l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi da parte di società avente residenza fiscale all'estero sussiste se detta società ha in Italia stabile organizzazione, che si verifica quando si svolgano sul territorio italiano la gestione

amministrativa e la programmazione di tutti gli atti necessari per il raggiungimento del fine sociale (Sez 111 sent.n.1811 del 30.10.2013).

L'appellante assume che e la normativa nazionale deve leggersi alla luce e nella cornice della normativa e della giurisprudenza comunitaria in materia di libertà di stabilimento.

Come espressione sul piano giurisprudenziale del principio giuridico della libertà di stabilimento viene citata dall'appellante in particolare la sentenza della Corte di giustizia del 12 settembre 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas) che, dopo avere affermato che "i cittadini .... non possono essere privati della possibilità di avvalersi delle disposizioni del Trattato solo perché hanno inteso approfittare dei vantaggi fiscali offerti dalle norme in vigore in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede, conclude assumendo che " la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce di per se stessa un abuso di tale libertà".

Va precisato che nel caso oggetto della sentenza sopra citata la controversia riguardava le società Cadbury Schweppes pie (CS) e Cadbury Schweppes Overseas LTD (CSO) e il Commissioners of Inland Revenue in merito alla tassazione di CSO per gli utili conseguiti da una controllata del gruppo Cadbury Schweppes costituita in seno all'International Financial Services Centre di Dublino.

Ai sensi del diritto tributario del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, una società fiscalmente residente in tale Stato membro (società residente) è ivi soggetta all'imposta societaria sul suo fatturato mondiale, che comprende gli utili conseguiti dalle succursali o dalle agenzie per mezzo delle quali la società residente esercita le sue attività al di fuori del Regno Unito.

Al contrario, la società residente non è, in linea di principio, tassata per gli utili delle controllate al momento in cui vengono realizzati, né è tassata per i dividendi distribuiti da una controllata stabilita nel Regno Unito. I dividendi distribuiti alla società residente dalla controllata estera, invece, sono tassati in suo capo. Per evitare una doppia imposizione, la legislazione fiscale del Regno Unito riconosce, tuttavia, alla società residente un credito a concorrenza dell'imposta assoluta dalla controllata estera al momento in cui ha realizzato gli utili.

La legislazione del Regno Unito sulle società estere controllate (SEC) contiene un'eccezione alla regola generale secondo cui una società residente non è tassata per gli utili di una controllata al momento in cui sono realizzati.

La prima domanda del giudice remittente è se, nello stabilire e finanziare società in un altro Stato membro al solo scopo di beneficiare di un sistema tributario più favorevole di quello in vigore nel Regno Unito, CS abbia abusato delle libertà fondamentali del tratto CE.

In secondo luogo il giudice remittente chiede se nelle circostanze di specie la normativa sulle SEC (società estere controllate) debba essere considerata una restrizione all'esercizio di tali libertà o una discriminazione.

E' inutile riportare le ulteriori tre domande del giudice rimettente, giacché è evidente che nel caso di specie si tratta di società controllate tra di loro.

La risposta della Corte è nel senso che "è giurisprudenza costante in materia che un'eventuale agevolazione fiscale risultante dalla tassazione poco elevata alla quale viene assoggettata una controllata stabilita in uno Stato Membro diverso da quello nel quale è stata costituita la società madre non può consentire a quest'ultimo di riservare, in cambio, alla società madre un trattamento fiscale meno favorevole".

... Risulta altresì dalla giurisprudenza che la mera circostanza che una società residente crei uno stabilimento secondario, per esempio una controllata in un altro Stato membro non può ... giustificare una misura che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato .

... Una misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa solo se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate a sottrarre l'impresa alla legislazione dello Stato Membro interessato.

Come è evidente il caso sottoposto all'esame della Corte di Giustizia della CE riguarda gli utili di società controllate fra di loro.

Ed infatti il dispositivo della sentenza così recita: "Gli artt 43 CE e 48 CE devono essere interpretati nel senso che ostano all'inclusione, nella base imponibile di una società residente in uno Stato Membro, degli utili realizzati da una società estera controllata stabilita in altro Stato allorché tali utili sono ivi soggetti ad un livello impositivo inferiore a quello applicabile nel primo Stato, a meno che tale inclusione non riguardi costruzioni di puro artificio destinate ad eludere l'imposta nazionale normalmente dovuta. L'applicazione di una misura impositiva si/fatta deve perciò essere esclusa ove da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la controllata è realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi esercita attività economiche effettive".

Nel caso che ci interessa, per contro, non ricorre affatto l'ipotesi di società avente sede in Italia che abbia il controllo di altra con residenza fiscale all'estero.

Si versa nel diverso caso in cui due persone, occasionalmente soci ed amministratori di due società italiane, hanno

costituito all'estero una diversa società ("R. Hungary").

Non c'è, cioè, nessun controllo tra le società di cui trattasi ai sensi dell'art. 2359 cc; né diretto né indiretto.

Ciò è sufficiente per ritenere inconferente il dictum della Corte di Giustizia della CE.

Del resto, a tale inevitabile conclusione si perviene proprio alla luce della sentenza penale "Dolce", invece citata con dovizia di riferimenti dall'appellante a sostegno della propria tesi.

I supremi giudici hanno infatti ribadito che il criterio della direzione effettiva quale luogo di individuazione del domicilio fiscale può non essere sufficiente e comunque comportare evidenti storture applicative nel caso di società controllate ai sensi dell'art 2359 cc, soprattutto nei casi in cui il capitale sociale della controllata è interamente di proprietà della controllante.

In questo caso, affermano i supremi giudici, è necessario svolgere un controllo fattuale sulla "consistenza non artificiosa dell'insediamento estero".

"Identificare tout court la sede amministrativa della società controllata con il luogo nel quale si assumono le decisioni strategiche o dal quale partono gli impulsi gestionali può in questi casi comportare conseguenze aberranti ove dovesse identificarsi con la sede della società controllante, in evidente contrasto con le ragioni stesse della politica del gruppo e le esigenze sottese al suo controllo".

Tale approccio ermeneutico "si pone addirittura in contrasto con la presunzione di eterodirezione della società controllata ... in particolare con quanto espressamente prevede l'art 2497 sexies cc secondo il quale si presume salvo prova contraria che l'attività di direzione e coordinamento di società sia esercitata dalla società o ente tenuto al consolidamento dei loro bilancio che comunque le controlla ai sensi dell'art. 2359 cc".

Il collegamento societario, secondo i giudici non poteva essere ignorato dal legislatore fiscale che infatti lo ha considerato e regolato sotto vari profili, privilegiando, in caso di imprese estere controllate, il dato "dell'esercizio effettivo dell'attività quale elemento selettivo della riconducibilità o meno in Italia dei redditi prodotti all'estero".

Consegue che" in caso di società controllate i criteri per ricondurre a tassazione in Italia i redditi prodotti all'estero sono ulteriori e diversi da quelli tradizionalmente elaborati dalla giurisprudenza per localizzare la sede amministrativa e individuare il domicilio fiscale" Il legislatore fiscale in questi casi" ha fatto ricorso criteri diversi ... di natura oggettiva quali l'esercizio effettivo dell'attività industriale o commerciale o la non artificiosità dell'insediamento estero volto a conseguire vantaggi fiscali non indebiti".

"Costruzione artificiosa" e "indebito vantaggio fiscale" vanno di pari passi: il vantaggio fiscale non è indebito solo perché l'imprenditore sfrutta le opportunità offerte dal mercato o da una più conveniente legislazione fiscale ... ; lo è se è ottenuto attraverso situazioni non aderenti alla realtà, di puro artificio, che rendono conseguentemente indebito il vantaggio fiscale".

In definitiva e conclusivamente, solamente nel caso di società "controllate" il criterio per ricondurre a tassazione i redditi prodotti all'estero è dato dal non effettivo esercizio dell'attività oppure dalla artificiosa costruzione all'estero (concetto mutuato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia libertà di stabilimento).

Nel caso in cui, come in fattispecie, non si versa in ipotesi di società controllate, si darà corso, ai fini della verifica della sede amministrativa, al criterio univocamente indicato dalla giurisprudenza della "direzione effettiva": del luogo, cioè, dove vengono assunte le decisioni chiave di natura gestionale e commerciale necessarie per la conduzione dell'impresa ; nel luogo dove la persona o il gruppo di persone che esercitano le funzioni di maggior rilievo assumono le loro decisioni; nel luogo di determinazione delle strategie imprenditoriali.

Se, cioè, ai cittadini non può essere fatto divieto di avvalersi delle disposizioni del Trattato sulla libertà di stabilimento che implica la costituzione e la gestione di imprese alle stesse condizioni previste dalle leggi dello Stato membro per i suoi cittadini; se l'esigenza di impedire la riduzione del gettito fiscale non rientra tra le ragioni di interesse generale suscettibili di giustificare una restrizione alla libertà di stabilimento prevista dal Trattato; se non è possibile invadere il campo della libertà di impresa, garantita dall'art 42 della Cost ; se l'art 49 del T. C.E. dispone che le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini i di uno Stato membro vengono vietate; se l'art 54 dello stesso T.C.E. afferma che le società costituite conformemente alla legislazione dello Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività all'interno dell'Unione sono equiparate alle persone fisiche aventi la cittadinanza degli Stati Membri; se tutto ciò non è da mettere in dubbio, il problema che si pone in caso di apparente residenza fiscale all'estero di una società concerne semplicemente i criteri che debbono essere utilizzati ai fini della verifica dei presupposti fissati dall'[art 73 comma 3 del DPR 1986/917](#).

Occorre, cioè, verificare se la sede amministrativa della stessa (nei termini contenutistici di derivazione giurisprudenziale di cui s'è detto sopra),al di là e oltre l'apparenza, sia da collocare su il territorio nazionale.

Per amore di completezza non può essere pretermesso che la Corte di Cassazione, in un caso di avviso accertamento per omessa presentazione della dichiarazione dei redditi emesso nei confronti di società lussemburghese di partecipazione finanziaria, ha analogamente (all'ipotesi di società controllate) sentenziato che "ai

fini di un abuso del diritto di stabilimento, non è necessario 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 .. consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica"(Cass. 2013/2869).

Ma si tratta di una decisione isolata, che non spiega affatto le ragioni dell'apparentamento di due ipotesi diverse tra di loro.

Quella, cioè, di società con sede legale all'estero controllata da società italiana ai sensi dell'art 2359 comma 1 cc, nel qual caso non può costituire criterio esclusivo di accertamento della sede della direzione effettiva l'individuazione del luogo dal quale partono gli impulsi gestionali o le direttive amministrative ove esso si identifichi con la sede (legale o amministrativa) della società controllante italiana.

E l'altra, in cui non c'è una società controllante italiana e una società controllata avente sede all'estero, in relazione alla quale la sede amministrativa si identifica nel centro effettivo di direzione e di svolgimento della sua attività, ove cioè risiedono gli amministratori, sia convocata e tenuta l'assemblea sociale, si trovino coloro che hanno il potere di rappresentare la società, il luogo deputato o stabilmente utilizzato per l'accentramento dei rapporti interni e con terzi in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente e nel quale, dunque, hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi ... "(Cass. Pen. sent. Dolce).

In questo ultimo caso la normativa di riferimento, ripetesi, è l'**art 73 comma 3 DPR 1986/917** ("Ai fini delle imposte dirette sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato"), che non ha subito censura alcuna dalla Corte di Giustizia della CE per contrasto con i principi comunitari della libertà di stabilimento e che non abbisogna dell'interpretazione adeguatrice/integratrice della Corte.

Erra sotto tale profilo l'appellante allorché assume che, ove fossero applicabili alla R. Hungary i criteri della sede della direzione e dell'oggetto principale previsti dall'**art 73 3° comma DPR 1986/917**, il Giudice dovrebbe disapplicarli per la loro contrarietà al TFUE.

Ed infatti egli a sostegno di tale affermazione cita la sentenza Dolce (o anche la sentenza della Corte di Giustizia Cadbury) che invece, come si è già detto, riguardano, diversamente da quanto si sta giudicando, il caso di società controllate ai sensi dell'art 2359 cc. La nozione di sede dell'amministrazione, ripetesi, equivale in questo caso (in cui non ricorrono collegamenti societari) semplicemente a quella di sede effettiva: il luogo dove hanno cioè concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente, ove si convocano le assemblee, dove si dà impulso all'attività gestionale, dove vengono adottate le decisioni essenziali concernenti.

Ed allora l'indagine che si impone è di verificare sul piano effettuale dove si collochi la sede amministrativa della R. Hungary, una volta escluso per evidenti ragioni che essa sia una società estera controllata da società italiana (come correttamente hanno detto i primi giudici: non vi è una società (facente capo alla famiglia R.) controllante la società ungherese, trattandosi della diversa ipotesi in cui i coniugi Rigotto, titolari di società in Italia, hanno con proprio capitale personale costituito la società Rigotto Hungary in Ungheria).

Gli argomenti che il contribuente spende a favore della esistenza di una società avente sede amministrativa/operativa in Ungheria possono essere così sintetizzati:

R. Hungary venne costituita il 23 ottobre 2009 per completare l'offerta di servizi di trasporto e logistica, già svolta da R. T. e A. O. tramite le società italiane "Autotrasporti R. T. srl" e "Log-Line di R. T. & C. snc", in favore del gruppo Dana, avente una filiale in Ungheria (come letteralmente scrive la società appellante nel relativo atto).

Dopo pochi giorni dalla costituzione veniva stipulato un contratto di sub-appalto tra la società "Log-Line snc" e la società "R. Hungary" (quest'ultima in persona dell'istitutore Gonczi Botond Zoltan) in base al quale la prima incaricava la seconda, che accettava, di eseguire per suo conto i trasporti oggetto del contratto di trasporto tra "Dana Hungary" e la società "Log-Line snc".

La R. Hungary, in qualità di sub-appaltatore si impegnava a:

- tenere i propri mezzi e i propri autisti a disposizione della programmazione settimanale dell'appaltatore;
- utilizzare i propri mezzi e i propri autisti diversi da quelli richiesti dall'appaltatore solo previa autorizzazione di quest'ultimo;
- mantenere i mezzi in piena efficienza;
- mantenere una gestione finanziaria equilibrata;
- garantire all'appaltatore il controllo sulla programmazione settimanale dei trasporti, la gestione del personale del subappaltatore, le politiche di prezzo e di servizio nei confronti dei terzi e la gestione finanziaria.

La società ungherese ,quindi, non sarebbe stata costituita per svolgere un'attività di trasporto e logistica simile a quella già svolta in Arco dalle società "Autotrasporti R. T. srl" e "LogLine snc" ma per soddisfare effettivamente le esigenze di un cliente primario (Dana Hungary) della "Log-Line snc", nell'interesse di quest'ultima.

Ma osserviamo da vicino questa società, che non è contestato che avesse in Ungheria una sede e un piazzale (Qui infatti ,come si dirà più avanti ,non si versa in ipotesi di costruzione assolutamente fittizia,e cioè di sua totale inesistenza ,cui è apponibile la frode fiscale. Si tratta piuttosto, ave si volesse in qualche modo utilizzare il concetto di derivazione giurisprudenziale comunitario , di "costruzione artificiosa" - cui è apponibile l'elusione fiscale- nel senso di una società formalmente insediata all'estero ma avente la direzione/amministrazione/gestione effettiva in Italia, dove essendovi residenti operano gli amministratori italiani detentori della quasi totalità del capitale sociale).

La società " Log-Line di R. T. & C snc" il 17 giugno 2009 aveva stipulato con la" Dana Hungary Gyarto k.f.t." un contratto di "trasporto merci su strada ... per l'esecuzione dei trasporti di componenti per automezzi nel tragitto Arco di Trento (Italia) - Gyor (Ungheria)".

Il 13 ottobre 2009 successivo avveniva la costituzione in Ungheria della società Rigotto Hungary cui veniva appaltato l'esecuzione di tali trasporti.

C'è da chiedersi quale la sia stata ragione della costituzione della R. Hungary ,visto che già in precedenza l'attività di trasporto di cui al relativo contratto era svolta dalla Log.Line .

La risposta ( per così dire :confessoria) è nella mail del 23 ottobre 2010 della coamministratrice Ornella Azzoni a un consulente fiscale, che si riporta pedissequamente "Noi siamo una ditta italiana di trasporti ... a seguito di un nostro cliente grande che ha aperto una sede a Gyor anni or sono,ci ha portati ad avere una ditta al momento di tre soli camion nella città di Gyor"Rogotto Hungary Fuvarozo kft" con un socio ungherese che aiuta nella logistica e quant'altro. L'amministrazione di questa ditta è a carico mio ... sono in ricerca di ... un ufficio che mi faccia il rimborso IVA estero ... vorrei chiedervi se in caso voi possiate tenermi la contabilità fatture .. paghe".

C'è in questo scritto la ragione della costituzione all'estero della società così' come la aperta ed incontestabile rivendicazione della direzione/amministrazione personale della stessa (e non poteva essere altrimenti visto che la Azzoni ne era l' amministratrice).

Del resto, gli (ulteriori) elementi probatori ( specificamente sopra riportati) indicati dall'Amministrazione finanziaria nell'avviso di accertamento non fanno che confermare la natura solo esterovestita della società per cui è causa, amministrata -si ribadisce- in Italia da amministratori italiani aventi nel territorio nazionale residenza.

Sinteticamente, per non ripetere integralmente quanto riportato nell'avviso di accertamento:

La società, identificata ai fini Iva in Italia ai sensi dell'[art 35 ter del DPR 633/72](#), è stata costituita con capitale sociale detenuto per il 95% da Tiziano R. e Ornella Azzoni, amministratori delegati della stessa e residenti in Italia.

Il socio ungherese Gonczi Bolond Zoltan,avente anch'egli codice fiscale italiano e domicilio fiscale in Arco, detentore del 5% del capitale, era semplice direttore, peraltro percettore di una remunerazione limitata alla paga di una somma mensile di circa € 1.100.

Gli autocarri e i semirimorchi in uso alla "R. Hungary" sono stati acquistati con denaro prestato dalla "Autotrasporti Tizia no R. srl" e "Log-Line snc".

Gli amministratori italiani fissavano i prezzi; verificavano i contratti ed avevano rapporti con i fornitori ed i clienti, come si ricava dalle mail rinvenute dalla GF.

Gli amministratori italiani controllavano ed eseguivano i pagamenti e gestivano i conti correnti e i finanziamenti.

Gli amministratori italiani gestivano e controllavano anche rapporti con il personale della società (ferie, contratti, ore lavorative, sanzioni disciplinari).

La contabilità era diretta dall'Italia, come si ricava inequivocabilmente dal fatto che A. O., amministratrice, intratteneva rapporti con gli studi contabili ungheresi e seguiva personalmente le pratiche di rimborso IV A.

I pagamenti avvenivano dall'Italia e su conti correnti di istituti bancari italiani.

Tutti gli obiettivi strategici della società erano di competenza degli amministratori italiani.

Il socio estero, nella sostanza un dipendente, era totalmente privo di autonomia gestionale.

In definitiva, la società ungherese era puramente e semplicemente diretta amministratori italiani e dai soci residenti in Italia.

La (artificiosa) costituzione della società in Ungheria, svolgente la medesima attività svolta da "Log-Line, non è servita, in definitiva, ad altro che a un risparmio di imposta (la tassazione ungherese è sensibilmente inferiore a quella

italiana).

Con l'ulteriore precisazione che, data la comprovata ricorrenza della sede dell'amministrazione della società in Italia, non è necessario (diventa indifferente) che venga dimostrata la finalità di una tassazione inferiore (che è un dato oggettivo) a quella vigente in Italia.

Conseguentemente, va respinto l'appello proposto da Rugotto Hungary S.Fuvarizo KFT, che condanna alla rifusione delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle Entrate che si liquidano in € 3.600,00.

Ricorrono i presupposti per porre a carico dell'appellante totalmente soccombente un'ulteriore somma a titolo di CUT.

P. Q. M.

Respinge l'appello presentato da R. Hungary 5 Fuvarozo K.F.T., che condanna alla rifusione delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle Entrate, che si liquidano in Euro 3600,00.

Ricorrono i presupposti per porre a carico dell'appellante un'ulteriore somma a titolo di CUT.

Trento, 18 settembre 2017

Depositato in segreteria il 23/10/2017.