

## **COMUNICATO**

La Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Puglia – Sezione Staccata di Lecce – Sezione 23 – con la recente sentenza n. 2445/2023, depositata il 21/08/2023, in accoglimento delle mie eccezioni di diritto e di merito, ha accolto il ricorso in appello proposto dalla società Acamar di Barretta Francesco E & C. S.a.s. in liquidazione, di Brindisi, e disposto l’annullamento totale dell’atto impugnato (per l’anno 2009, insieme alle coeve sentenze per gli anni 2010 – 2011 e 2012 per un totale di oltre 2 milioni di euro).

**I principi stabiliti dai giudici di merito di secondo grado sono importanti perché:**

- hanno dimostrato che la società non era esterovestita, alla luce di tutta la documentazione depositata in atti nonché in ossequio alla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea e della Corte di Cassazione;
- non c’è stato alcun abuso del diritto;
- infine, si è tenuto conto della sentenza penale di assoluzione “perché il fatto non sussiste” emessa dalla Corte di Appello di Lecce e passata in giudicato, alla luce della recente normativa n. 130/2022 nonché anticipando il principio previsto dalla Legge Delega n. 111/2023 (in G.U. n. 189/2023), che entrerà in vigore il 29/08/2023.

### **Allegati:**

- Sentenza n. 2445/2023 della C.G.T. di Secondo Grado di Lecce - Sez. 23, depositata il 21/08/2023 – R.G.A. n. 4387/2017.

**Lecce, 21 agosto 2023**

**Avv. Maurizio Villani**

**AVV. MAURIZIO VILLANI**  
**Avvocato Tributarista in Lecce**  
**Patrocinante in Cassazione**

**[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it) - e-mail [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)**



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della PUGLIA Sezione 23, riunita in udienza il 10/07/2023 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

**CAZZOLLA FERNANDO ANTONIO**, Presidente

**CARRA ANTONIO**, Relatore

**PERRONE RAFFAELLA**, Giudice

in data 10/07/2023 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 4387/2017 depositato il 10/10/2017

**proposto da**

Acamar Di Barretta Francesco E & C. S.a.s. In Liquidazione - 02230820744

**Difeso da**

Maurizio Villani - VLLMRZ50P24E506Z

**ed elettivamente domiciliato presso** avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Brindisi

**elettivamente domiciliato presso** dp.brindisi@pce.agenziaentrate.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- pronuncia sentenza n. 125/2017 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale BRINDISI sez. 1 e pubblicata il 21/02/2017

**Atti impositivi:**

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TV06A200628/2016 IVA-ALTRO 2009

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

**Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:** L'Avv Villani si riporta integralmente all'appello proposto e ne chiede l'accoglimento in tutti i motivi di legittimità e merito esposti; conclude chiedendo l'accoglimento dell'appello con condanna alle spese a carico dell'Agenzia da distrarsi a suo favore.

**Resistente/Appellato:** La dott.ssa Nicastro si riporta alle proprie controdeduzioni, fa riferimento alla consulenza del consulente tecnico d'Ufficio (Prof. Campobasso), deposita copia la sentenza della Cassazione n. 1544/23 in merito alla definizione di sede effettiva e conclude chiedendo la conferma della sentenza di primo grado.

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con la sentenza n. 125/17, pronunciata in data 16/11/2016 e depositata in data 21/02/2017, la Commissione Tributaria Provinciale di Brindisi decideva, con condanna alle spese di giudizio, il ricorso presentato da Acamar di Barretta Francesco & C. s.a.s. in liquidazione nei confronti dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Brindisi, avverso l'avviso di accertamento n. TVH06A200628/2015, asseritamente notificato ai sensi dell'art. 140 c.p.c..

In data 1/3/2016 il sig. Francesco Barretta, liquidatore della società Acamar sas di Barretta Francesco e c. sas in liquidazione, si recava presso gli uffici dell'Agente della Riscossione per la provincia di Brindisi e prendeva atto dell'iscrizione dei tributi accertati per il periodo d'imposta 2009 e precisamente Euro 243.707,00 per IVA, Euro 52.346,93 per interessi ed Euro 304.633,75 per sanzioni.

Pertanto, il ricorrente presentava istanza all'Agenzia delle Entrate di Brindisi per avere copia dell'avviso di accertamento, che veniva rilasciato in copia.

Nel timbro che costituisce la relata di notifica dell'atto, è riportato: <<*non avendo rinvenuto alcuno nella casa del destinatario ed avendo altresì tentato, con esito negativo, la consegna dell'avviso in mani del portiere o di un vicino di casa*>> il messo ha provveduto alla notifica ai sensi dell'art. 140 c.p.c. e a tal fine <<*ha depositato l'originale del presente atto nella Casa comunale, ha affisso avviso del deposito alla porta dell'abitazione del contribuente, dandogliene notizia per raccomandata con ricevuta di ritorno*>>.

Dalla ricevuta di ritorno risulta che la comunicazione dell'avvenuta affissione presso la Casa Comunale è stata inviata all'indirizzo della società in Brindisi al Largo San Paolo n. 9.

Ai fini dell'accertamento, l'Ufficio ha ritenuto rilevanti ai fini Iva le operazioni intercorse fra la società Acamar S.a.s. e la società portoghese cessionaria dei servizi (Barry Towage & Offshore Serviço de Transporte Marítimo s.a., con sede in Funchal Madeira, di seguito Barry Towage SA) in quanto quest'ultima società, ad avviso degli Accertatori, avrebbe la sede effettiva in Italia e quindi le relative operazioni sarebbero ivi imponibili ai fini Iva.

Inoltre, l'Ufficio non riteneva applicabile il regime previsto dall'art. 8 bis del D.P.R. n. 633/72 in quanto le operazioni intercorse tra Acamar sas e Barry Towage SA non rientrerebbero nella sfera di applicazione di tale norma.

Relativamente alla società Barry Towage SA, e all'esito delle indagini di polizia giudiziaria attivate dalla Procura della Repubblica di Brindisi (procedimenti penali nn. 2047/11/21 e 3588/11/21), i Militari ritenevano fittizia la sede legale della società Barry Towage SA in Madeira (Portogallo) ed effettiva, invece, in Brindisi al Largo S. Paolo n. 9.

Ed infatti, sebbene la società effettuasse attività di rimorchio d'altura e di assistenza alle piattaforme petrolifere presso la costa sud occidentale dell'Africa (a mezzo dei rimorchiatori ALT ASD Bravehear e Warlock di cui è proprietaria), <<il luogo in cui la società Barry Towage & Offshore svolge la sua prevalente attività direttiva ed amministrativa per l'esercizio dell'impresa, cioè il centro effettivo dei suoi interessi, dove essa vive ed opera, dove si trattano gli affari e dove i diversi fattori dell'impresa vengono organizzati e coordinati per l'esplicazione ed il raggiungimento dei fini sociali, coincide con la sede delle società di management Interconsult di Barretta Francesco & C. s.a.s. (cessata in data 23/12/2008) e, dall'anno 2009, con quella della neo costituita Acamar di Barretta Francesco & C. s.a.s., in rubrica indicata, entrambe ubicate presso il citato indirizzo di Largo S. Paolo n. 9 di Brindisi... Le indagini hanno consentito di appurare che le predette Interconsult ed Acamar, i cui soci, i fratelli Barretta Francesco e Giuseppe, si identificano negli effettivi proprietari della "società offshore" sono state formalmente incaricate dalla medesima Barry Towage - unico cliente - della "gestione di tutte le attività relative alla cura e organizzazione delle navi appartenenti alla Compagnia (incluse la gestione commerciale, tecnica, del personale e finanziaria)".

L'analisi delle fatture di acquisto della Barry Towage, emesse dalle citate società di management, ha evidenziato che le stesse, nel fare riferimento ad un contratto di consulenza concluso tra le parti, recano il titolo di non imponibilità IVA, ex art. 8 bis del DPR 633/72.

A riguardo, le indagini di polizia giudiziaria e le attività di verifica svolte nei confronti della Barry Towage hanno consentito di acquisire elementi tali da ritenere che le prestazioni di servizi documentate dalla Interconsult sas (fino all'anno 2008) e dalla Acamar sas (a partire dall'anno 2009), essendo state rese nel territorio dello Stato, a soggetto passivo ivi stabilito, sono rilevanti ai fini IVA in Italia, per cui la società esterovestita sono state contestate le irregolarità connesse all'omessa regolarizzazione delle fatture emesse dalle suddette imprese commissionarie>>.

Ed ancora, i Militari appuravano che l'intero pacchetto azionario della società Barry Towage & Offshore Serviço de Transporte Marítimo SA era detenuto dalla società holding Iráklion - Consultadoria Económica e Commercial SA, anch'essa domiciliata nel territorio di Madeira e che il capitale sociale di questa era interamente detenuto, attraverso fiduciarie, dai Sigg.ri Giuseppe Barretta e Francesco Barretta.

Appuravano, altresì, che la gestione della società Barry Towage era solo formalmente affidata ad un Consiglio di Amministrazione composto dal Presidente, dottor Giuseppe Solito, e da due cittadini portoghesi, giacché i fratelli Barretta erano sempre stati, di fatto, gli unici titolari del potere di gestione della "società offshore" ed effettivi proprietari della medesima, come risultava dalla consistente documentazione acquisita durante le operazioni di controllo (scritture private, e-mail, ecc.).

Sulla scorta di tali risultanze istruttorie, l'Ufficio emetteva l'avviso di accertamento, oggetto del presente gravame, ritenendo la società Barry Towage esterovestita residente in Italia ai sensi dell'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 917/86, e, quindi, riqualficandola in "società per azioni" e attribuendole sede legale in Italia e numero di codice fiscale e di Partita IVA.

Nell'impugnare, quindi, l'avviso di accertamento de quo, la società Acamar censurava il modus agendi operato dai verificatori in tema di acquisizione degli elementi raccolti nel corso del controllo fiscale, che venivano poi acriticamente recepiti dall'Agenzia.

Infatti, eccepiva, in via pregiudiziale, la nullità insanabile dell'avviso di accertamento per irrivalità della notifica.

Deduceva, altresì, l'illegittimità dell'avviso di accertamento in quanto le prestazioni di servizio rese da Acamar sas nei confronti di Barry Towage SA difettavano del requisito della territorialità; e, in via subordinata, l'illegittimità dell'atto impugnato per insussistenza delle violazioni contestate con riferimento alle operazioni intercorse nel 2011 tra le predette società, ricorrendo nella specie i presupposti per l'applicazione del regime di non imponibilità previsto dall'art. 8-bis del D.P.R. n. 633/1972; ed ancora, per insussistenza delle violazioni

contestate con riferimento alle operazioni di intermediazione intercorse sempre tra le citate società.

In subordine, i ricorrenti chiedevano la disapplicazione delle sanzioni irrogate ai sensi degli artt. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/97, 10, comma 3, della Legge n. 212/2000 e 8 del D.Lgs. n. 546/92, ricorrendo nella specie condizioni di obiettiva incertezza sulla portata e l'ambito di applicazione delle norme che si assumono violate.

L'Agenzia delle Entrate, ritualmente evocata in causa, si costituiva in giudizio ribadendo la correttezza del proprio operato e la legittimità della pretesa impositiva.

Chiedeva, pertanto, il rigetto del ricorso, con vittoria delle spese di giudizio.

Con la predetta sentenza n. 125/17, i Giudici di prime cure respingevano tutte le eccezioni (pregiudiziali e di merito) sollevate dalla società ricorrente, confermando la legittimità dell'atto impugnato.

Contro la predetta decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Brindisi, la società Acamar di Barretta Francesco & C. s.a.s., a mezzo dei propri difensori di fiducia, depositava ricorso in appello, meglio indicato nel frontespizio, chiedendone l'accoglimento, in riforma della sentenza impugnata, con vittoria di spese.

Parte appellante eccepiva, in via pregiudiziale, la invalidità della sentenza laddove aveva respinto l'eccezione relativa alla nullità dell'avviso di accertamento per irritualità della notifica e, in via subordinata, la violazione degli artt. 73 del TUIR e 7 e 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, la violazione dell'art. 8-bis del medesimo Decreto.

In ultimo, deduceva l'illegittimità della sentenza in merito alla mancata disapplicazione delle sanzioni.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio presentando proprie controdeduzioni per la conferma della sentenza impugnata e la piena legittimità della pretesa tributaria con vittoria di spese.

In data 11/12/2020, con memorie depositate in questo giudizio, la difesa della Parte appellante faceva presente che la Corte di Appello di Lecce, con sentenza n. 34/2019 del 11/01/2019 (allegata in atti), depositata in cancelleria in data 21/03/2019, in riforma della sentenza di primo grado, aveva assolto gli imputati dai reati loro ascritti con la formula di assoluzione piena <<perché il fatto non sussiste>>.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è fondato e, pertanto, deve essere accolto per i seguenti motivi.

*In primis*, questa Corte osserva la disposizione normativa dettata dall'art. 145 c.p.c., laddove stabilisce che: <<la notificazione alle persone giuridiche si esegue nella loro sede, mediante consegna di copia dell'atto al rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le notificazioni o, in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa ovvero al portiere dello stabile in cui è la sede. La notificazione può anche essere eseguita, a norma degli articoli 138, 139 e 141, alla persona fisica che rappresenta l'ente qualora nell'atto da notificare ne sia indicata la qualità e risultino specificati residenza, domicilio e dimora abituale.

*La notificazione alle società non aventi personalità giuridica, alle associazioni non riconosciute e ai comitati di cui agli articoli 36 e seguenti del codice civile si fa a norma del comma precedente, nella sede indicata nell'articolo 19, secondo comma, ovvero alla persona fisica che rappresenta l'ente qualora nell'atto da notificare ne sia indicata la qualità e risultino specificati residenza, domicilio e dimora abituale.*

*Se la notificazione non può essere eseguita a norma dei commi precedenti e nell'atto è indicata la persona fisica che rappresenta l'ente, può essere eseguita anche a norma degli articoli 140 o 143>>.*

Nel caso di specie, non potendo effettuare la notifica presso la sede della società ai sensi dell'art 145, comma 1, prima parte, il messo avrebbe dovuto tentare la notifica ai sensi dell'art. 145, comma I, seconda parte: il messo cioè avrebbe dovuto notificare l'avviso di accertamento ai sensi degli artt. 138, 139 e 141 alla persona fisica che rappresenta l'ente (e cioè al sig. Francesco Barretta) posto che l'atto da notificare ne indica la qualità e la residenza.

Solo nel caso in cui fosse fallito anche il tentativo di notifica alla persona fisica del legale rappresentante con le modalità fissate dagli artt. 138, 139 e 141, il messo avrebbe potuto procedere alla notifica ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 145, come appunto previsto.

Peraltro, nella relata di notifica il messo comunale non dà in alcun modo atto di aver tentato la notifica in mani proprie del sig. Barretta (art. 138), né presso la casa di residenza dello stesso (art. 139), né presso eventuale domiciliatario (art. 141).

Il messo ha invece proceduto direttamente alla notifica mediante deposito presso la casa comunale senza prima esperire il tentativo di notifica ai sensi degli artt. 138, 139 e 141 nei confronti della persona fisica (rappresentante dell'ente) indicata nell'atto da notificare.

Pertanto, come sostenuto da Parte appellante, la notifica è irrituale per violazione del combinato disposto dei commi 1, 2 e 3 dell'art. 145 c.p.c..

Ed ancora, sostiene che una volta ritenuto applicabile l'art. 140 c.p.c., i relativi adempimenti avrebbero dovuto essere effettuati con riferimento alla persona fisica del legale rappresentante della società.

Infatti, l'art. 145, comma 3, c.p.c., recita testualmente: <<*se la notificazione non può essere eseguita a norma dei commi precedenti, la notificazione alla persona fisica indicata nell'atto che rappresenta l'ente può essere eseguita anche a norma degli art. 140 e 143>>.*

Parte appellante si duole, quindi, della procedura di notifica ex art. 140 c.p.c. eseguita non nei confronti del legale rappresentante di Acamar, ma nei confronti della società stessa, in aperta violazione dell'art. 145, comma 3.

L'avviso di ricevimento della raccomandata prevista dall'art. 140 reca l'indirizzo della sede della società in Brindisi al Largo San Paolo n. 9 e non quello della casa di abitazione del sig. Barretta, in Brindisi alla via S. Maria del Casale n. 4, come specificato nell'avviso di ricevimento.

Tuttavia, la notificazione, anche se irrituale, non impedisce la valida instaurazione del rapporto processuale, qualora il destinatario dell'atto entri nella sfera di conoscenza delle pretese tributarie, verificandosi, in tale ultima ipotesi, la sanatoria della nullità per raggiungimento dello scopo in cui l'atto era diretto.

Nella fattispecie in esame, la società Acamar ha impugnato l'atto impositivo, svolgendo le proprie difese e, pertanto, la doglianza in merito alla nullità dell'atto deve essere respinta.

*In secundis*, questa Corte osserva che, in tema di evasione fiscale internazionale, rientra l'esterovestizione societaria, ossia una vera e propria dissociazione tra residenza reale (in Italia) e residenza formale (estera) attuata con lo scopo di attuare manovre di pianificazione fiscale contrarie al disposto normativo.

In buona sostanza, la residenza dell'impresa societaria viene localizzata fittiziamente all'estero per ottenere, in determinati Stati o territori, un indebito risparmio d'imposta.

In tale ambito, l'azione di contrasto posta in essere dall'Amministrazione Finanziaria ha il precipuo scopo di individuare la reale residenza fiscale di un soggetto passivo in quanto, in linea con il principio della tassazione dell'utile mondiale (c.d. "world wide taxation"), una volta stabilita la reale residenza di un'impresa, la stessa sarà assoggettata a tassazione - in un determinato Stato - per i redditi ovunque prodotti nel mondo.

Parte appellata ritiene che <<sulla base degli elementi raccolti nel corso delle indagini, a norma dell'art. 5 e dell'art. 73, comma 3, del TUIR, è stata contestata l'esterovestizione della Barry Towage S.A. con la conseguenza che la complessiva attività di impresa posta in essere dalla società è stata ricondotta ed assoggettata al regime fiscale italiano>>.

Orbene, a livello normativo, l'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 917/86 così prevede: <<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. Si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato gli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia e, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168 bis, in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168 bis, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi>>.

Occorre, quindi, rilevare come in materia di imposte sui redditi, l'art. 73, comma 3 del TUIR individua i criteri di collegamento (la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale), paritetici ed alternativi, delle società e degli enti con il territorio dello Stato, la cui ricorrenza, per la maggior parte del periodo di imposta (superiore a 183 giorni o 184 se ricorre anno bisestile), determina la residenza in Italia e l'assoggettamento alla potestà impositiva del fisco italiano. Ciò a prescindere dall'accertamento di un'eventuale finalità elusiva della contribuente, che sia volta a perseguire uno specifico vantaggio fiscale che altrimenti non le spetterebbe.

Di contro, in ambito internazionale, nelle convenzioni contro le doppie imposizioni sui redditi, redatte secondo il modello di Convenzione OCSE, gli aspetti legati all'identificazione della residenza fiscale del contribuente sono demandata all'art. 4.

Tale disposizione prevede che <<nell'ipotesi in cui una società sia considerata residente in due diversi Stati (c.d. dual residence), la residenza fiscale della società o dell'ente deve essere individuata sulla base di un accordo tra le autorità competenti (denominato mutual agreement), che dovrà tenere conto del luogo di direzione effettiva (place of effective management), del luogo di costituzione (the place where it is incorporated or otherwise constituted) e di ogni altro fattore rilevante (any other relevant factors)>>.

Già in passato, sulla base di un consolidato approccio ermeneutico espresso in sede di legittimità, doveva ritenersi sussistente un'ipotesi di esterovestizione quando una società, che ha nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione, da intendersi come luogo in cui si svolge in concreto la direzione e gestione dell'attività di impresa e dal quale promanano le relative decisioni, localizza la propria residenza fiscale all'estero al solo fine di fruire di una legislazione tributaria più vantaggiosa (Corte di Cassazione sentenza n. 16697/2019).

In tale contesto, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

Soprattutto in ambito comunitario, con specifico riferimento alla localizzazione all'estero della residenza fiscale di una società, la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce di per sé un abuso della libertà di stabilimento.

Infatti, la normativa nazionale che limita detta libertà è ammessa solo se riguarda specificamente le "costruzioni di puro artificio", ossia le strutture societarie finalizzate ad eludere la normativa del singolo Stato membro.

In buona sostanza, l'azione di contrasto all'evasione fiscale deve concentrarsi nei confronti di quelle strutture societarie di "puro artificio" costituite all'estero, in assenza di valide ragioni economiche, al solo scopo di ottenere un indebito risparmio d'imposta; la costruzione di puro artificio può essere individuata in un gruppo societario che non riflette una reale sostanza economica, ma risulta caratterizzato da una struttura puramente formale avente come obiettivo principale, ovvero uno degli obiettivi principali, il conseguimento di un indebito vantaggio fiscale in contrasto con normativa tributaria applicabile.

Sul punto, questa Corte ritiene doverosa la disamina, analitica e unitaria, di tutti gli elementi indiziari adottati dall'Ente impositore al fine di individuare la sede effettiva della società.

Non si può, infatti, aprioristicamente escludere che possa avere rilevanza il luogo dove sono stati determinati gli indirizzi generali dell'attività societaria, privilegiando al contempo quello ove è stata gestita l'ordinaria amministrazione, per scongiurare la sua declinazione a sua volta in termini meramente operativi.

Nelle motivazioni dell'atto impositivo si legge testualmente: <<nel processo verbale di constatazione si descrivono tutti gli elementi, grazie ai quali "si è avuto modo di constatare come le decisioni relative ai principali accadimenti della gestione aziendale transitassero per il "quartier generale" dei fratelli Barretta, in Brindisi, Largo San Paolo, n. 9 e divenissero operative per il tramite delle imprese Interconsult Sas ed Acamar Sas (inoltre degli ordini di approvvigionamento dei materiali ai fornitori e gestione dei relativi rapporti d'affari, gestione dei problemi tecnici dei rimorchiatori, predisposizione, definizione, gestione e proroga dei contratti con i clienti, incasso dei crediti, gestione dei pagamenti e dei flussi finanziari, tenuta della contabilità), delineando, di fatto, in capo ai medesimi Barretta, la titolarità del potere di coordinamento dei fattori della produzione della Barry Towage S.A. e, quindi, il pieno controllo economico ed amministrativo della società" (foglio n. 19 del p.v.c.)>>.

In virtù di tali contestazioni, nelle more del procedimento tributario, è stata esperita azione penale nei confronti di Solito Giuseppe (nella qualità di Presidente del Consiglio di Amministrazione della Barry Towage SA), di Barretta Francesco e Barretta Giuseppe (nella qualità di istigatori e amministratori di fatto della Barry Towage SA) per violazione degli artt. 4 e 5 D.Lgs. 74/2000, perché al fine di evadere l'imposta sui redditi, non presentavano la dichiarazione annuale relativa all'anno d'imposta 2009 e, al fine di evadere le imposte sull'Iva per gli anni fiscali dal 2007 al 2010, indicavano nella relativa dichiarazione annuale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo. Delle relative risultanze processuali, si dirà in prosieguo.

Orunque, l'assunto accertativo trova un limite insuperabile nella documentazione probatoria che Parte appellante ha prodotto in questo giudizio.

Tra l'altro, tale documentazione non è stata valutata attentamente dal CTU Prof. Campobasso con espresso riferimento alla legislazione comunitaria e internazionale in materia di navigazione, che regola i contratti oggetto di contestazione.

Infatti, è ampiamente provato che l'attività svolta prima da Interconsult sas e poi da Acamar sas, in esecuzione di specifici contratti sottoscritti con Barry Towage SA, è conforme ad una prassi internazionale consolidata. Peraltro, i relativi redditi sono stati assoggettati a tassazione in Italia.



Appare di tutta evidenza come le due società italiane svolgessero, sulla base di contratti, una funzione strumentale rispetto alla società portoghese ritenuta "esterovestita" e che, dunque, i Sigg.ri Barretta, in qualità di soci delle suddette società italiane, agissero in virtù di un contratto e non quali amministratori di fatto.

Va rilevato, poi, che il contratto di ship management disciplina i rapporti intercorsi tra le società accertate, tant'è che con tale contratto sono state demandate alcune attività proprie della impresa di navigazione a soggetti posti al di fuori della impresa stessa e comunque estranei all'organizzazione armatoriale.

Più precisamente, sono state esternalizzate le funzioni commerciali, amministrative e tecniche dal soggetto estero in outsourcing al soggetto italiano, che in relazione alle varie prestazioni di servizi rese ha assoggettato i relativi redditi ad imposizione fiscale.

Infatti, i contratti stipulati da Barry Towage SA con le due società di persone di diritto italiano (Intercosconsult sas e Acamar sas) sono stati posti a fondamento delle contestazioni in sede di verifica e di accertamento e sono stati oggetto di approfondimento da parte del CTU prof. Campobasso.

Parte appellante ha dato prova che, per lo svolgimento della propria attività, Barry Towage si è sempre avvalsa dell'ufficio in cui è ubicata la sede sociale della società in Funchal (Madeira, Portogallo), di due rimorchiatori utilizzati per l'attività di rimorchio di natanti e di assistenza alle piattaforme petrolifere, di ben 52 dipendenti, cittadini comunitari non italiani ed extra-comunitari (vedasi l'organigramma dei dipendenti di Barry Towage, i contratti di lavoro e l'estratto dei mansionari del personale cui erano demandati il comando e le responsabilità delle imbarcazioni).

Le maestranze, che operano secondo le direttive e le istruzioni dei rispettivi comandanti dei rimorchiatori, hanno frequentato corsi di formazione a Lisbona ove, peraltro, hanno sostenuto gli esami per gli imbarchi.

Le riunioni del Consiglio di Amministrazione di Barry Towage e le assemblee dei soci si sono sempre svolte a Funchal, Madeira, come comprovato dai documenti concernenti le riunioni del Consiglio di Amministrazione depositati nel corso del giudizio di primo grado, e dell'Assemblea dei soci di Barry Towage.

E' evidente, dunque, che si tratta di una attività imprenditoriale svolta all'estero, effettivamente localizzata e radicata totalmente al di fuori del territorio italiano, dotata di autonomia gestionale sia sotto il profilo organizzativo che sotto quello amministrativo la quale, in conformità ad una contrattualistica internazionale assai diffusa in ambito marittimo, ha demandato un'ampia sfera di attività ad un soggetto italiano (Interconsult e Acamar), che in relazione alle varie prestazioni di servizi rese ha assoggettato i relativi redditi ad imposizione.

Considerata, quindi, l'attività degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività della società Barry Towage, non si può non tener conto anche di quei rilevanti fattori sostanziali che, a fronte di dati formali relativi alla collocazione geografica del luogo dove si svolge l'attività amministrativa e di direzione, depongono invece per l'effettivo stabilimento di quest'ultima al contesto portoghese.

D'altronde, è in Portogallo (a Funchal), e a bordo dei rimorchiatori di bandiera portoghese svolgenti servizi in acque extra-territoriali, che Barry Towage svolge l'attività economica, con organizzazione e coordinamento dei diversi fattori produttivi, e produce il proprio reddito.

Viepiù.

Dalla documentazione in atti (prospetto degli stipendi), si evince che Solito Giuseppe, nella qualità di Presidente del Consiglio di Amministrazione della Barry Towage SA, veniva puntualmente remunerato in Portogallo dalla società e sui redditi prodotti versava le relative imposte ("imposto sobre o rendimento"), con delega di pagamento effettuate tramite istituto di credito portoghese.

Come pure la stipula dei “contratti di rappresentanza e consulenza” stipulati dal Barretta con riguardo alla Barry Towage ed alla sua holding, la Iraklion s.a, non dimostrano la sussistenza dell'ipotesi della “esterovestizione”, come ritenuta dai verificatori.

Infatti, la Corte d'Appello, valutati i contratti stipulati tra Barry Towage e le due società (Interconsult s.a.s. fino al 23/12/2008, e la Acamar s.a.s. dall'8/01/2009) ai fini della prova dell'effettivo accentramento dei poteri decisionali in capo ai fratelli Barretta, ritiene che <<non può trascurarsi come la capacità dimostrativa di tale dato venga ridimensionata dalla constatazione che la Interconsult sas e la Acamar sas, attraverso l'espletamento dei servizi da parte dei due rimorchiatori Braveheart e Warlock, costituivano la spina dorsale dell'attività della Barry Towage. Della quale attività si ha contezza grazie alla documentazione versata in atti relativa: alla esecuzione di alcuni contratti di noleggio dei rimorchiatori menzionati...alla frequentazione dei porti di stati dell'Africa nord-occidentale, ai verbali delle riunioni del Consiglio di Amministrazione e delle assemblee della Barry Towage in Madeira, al reclutamento, l'inquadramento e la formazione del personale, all'effettività dei pagamenti relativi ed al connesso versamento dei tributi da parte di Intercosult e di Acamar, questa volta in Italia, trattandosi di società di persone che fatturavano e versavano la tassazione in Italia, ed il cui gettito fiscale - interamente riconducibile alle persone fisiche dei Barretta - è stato riscontrato dagli appellanti attraverso la consulenza tecnica del prof. Manzitti.

*E' bene precisare che sia sulla documentazione testé richiamata che in merito alle conclusioni del consulente di parte, non risultano sollevate obiezioni di sorta a cura di controparte, cosicché la relativa valenza probatoria non può essere revocata in dubbio.*

*Peraltro, perfettamente coerenti con tali elementi, idonei a suffragare la tesi della operatività della Barry Towage, si rivelano i vantaggi di carattere operativo connessi alla scelta di Madeira (Funchal) ovvero la prossimità all'area in cui maggiormente si esplicava l'attività della società (le coste dell'Africa Nord Occidentale; l'esistenza nell'isola di un valido registro navale e di un porto di eccellenza; la garanzia, sotto il profilo della tutela, rappresentata dall'essere Madeira paese comunitario (anche in questo caso si tratta di elementi che, in quanto non specificamente oggetto di contestazione o di spiegazione alternativa, devono ritenersi del tutto plausibili).*

*A fronte dell'acclarato esercizio della propria attività commerciale da parte della Barry Towage, pertanto, e pur volendo aderire all'assunto del primo giudice volto ad evidenziare precipuamente gli elementi sintomatici della “sede effettiva” in Italia della società in parola..., va tuttavia ribadito che il predetto criterio è in tempi recenti divenuto recessivo rispetto a quello - delineato dalle sentenze rese dalla Corte di Giustizia e della Corte Regolatrice - della “effettiva operatività”, che privilegia, e valorizza, l'indagine diretta ad accertare che la società formalmente residente all'estero, non sia frutto di un mero artificio e non possieda alcuna sostanza economica. Ma fuori da siffatti casi la società non potrebbe giammai essere considerata residente in un paese diverso da quello in cui eserciti la propria attività commerciale.*

*Tale principio risulta ulteriormente recepito dalla S.C. in una recentissima decisione (Cassazione penale sez. I, 13/07/2018, n.50151) nella quale si è affermato che in tema di reato di omessa presentazione della dichiarazione annuale dei redditi di cui all'art. 5 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, <<si ha una società-schermo nell'ipotesi in cui l'ente, anche se allocato formalmente all'estero, è privo di concreta autonomia e costituisce solo una copertura attraverso la quale agisce la persona fisica, che è la titolare effettiva dell'attività economica e che, di conseguenza, è tenuta agli adempimenti fiscali>>.*

*Sulla scorta delle considerazioni sin qui svolte, pertanto, deve escludersi che, nella fattispecie, si versi in una ipotesi di esterovestizione volta a scopi elusivi dell'imposizione fiscale>>.*

Alle medesime conclusioni perviene il Tribunale di Brindisi - Settore Esecuzioni Concorsuali con il decreto reso nel procedimento R. Pre-fall. N. 37/2021, depositato in data 08/06/2023, laddove ritiene: <<È provato in via documentale, infatti, che la Società resistente abbia operato stabilmente in Portogallo, nel quale è

*stata costituita nel 2001, esercitando attività di rimorchio d'altura e di assistenza alle piattaforme petrolifere site nell'oceano Atlantico>>.*

Infatti, il Giudicante dichiarava improponibile il ricorso in virtù del difetto di giurisdizione del Tribunale adito in quanto:

– la competenza a dichiarare l'insolvenza si radica in capo al Giudice dello Stato membro in cui si trova il centro degli interessi principali dell'impresa, ai sensi del Regolamento UE 2015/848;

– il centro degli interessi principali, c.d. C.O.M.I. (centre of main interests) si identifica: *<<con il luogo in cui il debitore esercita la gestione dei suoi interessi in modo abituale e riconoscibile dai terzi e si presume, fino a prova contraria, che esso coincida il luogo in cui si trova la sede legale dell'impresa. Tale presunzione si applica solo se la sede legale non è stata spostata in un altro Stato membro entro il periodo di tre mesi precedente la domanda di apertura della procedura d'insolvenza.*

*Da ultimo, il Regolamento (Considerando n. 30) specifica che le presunzioni secondo cui <<la sede legale, la sede principale di attività e la residenza abituale siano il centro degli interessi principali dovrebbero essere superabili e il giudice competente di uno Stato membro dovrebbe valutare attentamente se il centro degli interessi principali del debitore sia situato veramente in quello Stato membro. Nel caso di una società, tale presunzione dovrebbe poter essere respinta se l'amministrazione centrale della società è situata in uno Stato membro diverso da quello della sede legale e una valutazione globale di tutti gli elementi rilevanti consente di stabilire che, in maniera riconoscibile dai terzi il centro effettivo di direzione e di controllo della società stessa, nonché della gestione dei suoi interessi sono situati in tale altro Stato membro>>.*

E' pur vero che la Corte di Cassazione, con la recente sentenza n. 34723/2022, ha sancito che la contestazione dell'esterovestizione debba passare attraverso un articolato esame dei tre criteri di collegamento previsti dall'articolo 73, comma 3, Tuir, ossia, come in precedenza illustrato, la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto sociale.

I Giudici di legittimità hanno, infatti, chiarito che *<<in materia di imposte sui redditi delle società, l'applicazione dei concorrenti criteri di collegamento di cui all'articolo 73, comma 3, del Tuir, della sede legale o sede dell'amministrazione od oggetto principale in Italia è compatibile con la contestazione, da parte della Amministrazione finanziaria, di un'evasione fiscale, a prescindere dall'accertamento di un'eventuale finalità elusiva della contribuente, finalizzata a perseguire uno specifico vantaggio fiscale che altrimenti non le spetterebbe; l'esterovestizione non è da considerarsi necessariamente un fenomeno abusivo, ma deve essere inquadrato compiutamente valutando attentamente i tre criteri, alternativi tra di loro, previsti dalla normativa interna, che consente di individuare concretamente la fattispecie di cui trattasi>>.*

Quindi, confermando il precedente filone giurisprudenziale espresso in subiecta materia, secondo la Suprema Corte l'accertamento dell'esterovestizione societaria prescinde dalla sussistenza di eventuali forme di abuso del diritto (ex multis, sentenze n. 23150/2022, n. 11709/2022, n. 11710/2022).

Tuttavia, rilevato che Madeira, in quanto regione autonoma del Portogallo, fa parte dell'Unione Europea e aderisce all'accordo di Schengen, questa Corte ritiene lo stabilimento della sede della Barry Towage in tale paese per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce in sé un abuso di tale libertà, non ricorrendo, sulla base delle risultanze processuali, l'ipotesi di puro artificio finalizzata ad eludere la normativa dello Stato membro interessato (Italia), che restringerebbe in questo caso la libertà di stabilimento.

Se, al contrario, si fosse accertata la sede stabilita in uno Stato extra-UE, ai fini dell'esterovestizione, occorreva meramente dimostrare la sussistenza nel nostro Paese della sede dell'amministrazione o dell'oggetto principale, in mera applicazione dell'art. 73 del TUIR e senza alcun rilievo sulla consistenza economica del soggetto la cui residenza fiscale veniva attratta in Italia.

Questo orientamento è stato espresso anche dalla Corte di Giustizia, con la sentenza Cadbury Schweppes, laddove viene affermato che, <<il semplice fatto che una società, sia stata creata in uno Stato membro, per poter usufruire di una legislazione più vantaggiosa non è sintomatico ex se di abuso della libertà di stabilimento, potendosi ammettere una restrizione solo allorché si tratti di una costruzione di puro artificio, la cui ratio sottesa è l'elusione della normativa nazionale>>.

Pertanto, questa Corte intende uniformarsi al decisum della Corte d'Appello di Lecce e del Tribunale di Brindisi, condividendo le risultanze processuali.

In quelle sedi contenziose, Parti appellanti avevano prodotto copiosa documentazione a sostegno delle proprie difese, la cui attendibilità e/o rilevanza, ai fini probatori, è stata vagliata dalla Corte d'Appello, la cui decisione, che scongiura anche la sussistenza dei presupposti per l'esercizio, da parte dell'Amministrazione, del potere di accertamento nella fattispecie in esame, è passata in giudicato.

Pertanto, a seguito delle novità introdotte dalla Legge n. 130/2022, la sentenza penale irrevocabile assume efficacia vincolante e opera automaticamente nel processo tributario.

Si evidenzia che, a seguito della Legge n. 130/2022, recante "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario", il panorama normativo di riferimento è stato radicalmente modificato con evidenti ripercussioni sul rapporto tra giudicato penale e processo tributario e, in particolare, sul valore da attribuire alla sentenza penale irrevocabile che non assume più efficacia probatoria, bensì efficacia di giudicato automaticamente rilevabile nel processo tributario.

Ma la novità di maggior rilievo è senz'altro quella che fa venir meno il cosiddetto "doppio binario" tra processo penale e processo tributario. Si stabilisce infatti che la sentenza definitiva di assoluzione – perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso – faccia stato nel giudizio tributario, con riferimento ai fatti materiali accertati in sede penale.

Nel merito dell'atto impositivo, occorre evidenziare che, al venir meno l'ipotesi accertativa della esterovestizione della società Barry Towage SA, tutte le contestazioni relative alla violazione dell'art. 8-bis del D.P.R. n. 633/72 risultano prive di fondamento sia sul piano formale sia sul piano sostanziale.

In particolare, per i periodi di imposta oggetto del controllo, i verificatori hanno proceduto all'esame delle prestazioni di servizio ricevute dalle società Interconsult s.a.s. e Acamar s.a.s., rese nell'ambito dei richiamati contratti di consulenza e relative alle seguenti fattispecie:

- spese sostenute in nome e per conto della Barry Towage;
- commissioni su dette spese, variabili tra il 10% ed il 20% delle stesse;
- management fees per i rimorchiatori Bravehert e Warlock, determinato in misura variabile tra il 5% ed il 20% dell'importo del "fatturato totale reperito";
- commissioni per la gestione di alcune pratiche assicurative;
- anticipazioni su fatture e relative commissioni;
- premi di produzione, calcolati in misura pari al 5% dell'importo del fatturato reperito.

I verificatori rilevavano, infatti, che <<la maggior parte dei documenti emessi dalle società Interconsult s.a.s. e Acamar s.a.s. reca, quale titolo di non imponibilità, il riferimento all'articolo 8-bis del D.P.R. 633/1977, rubricato "operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione">>.

Ed ancora, <<le attività affidate alle società Interconsult e Acamar, aventi ad oggetto la gestione complessiva delle attività relative alla cura e organizzazione delle navi appartenenti alla Barry Towage, configurassero un rapporto complesso, solo in parte riconducibile alle operazioni previste dall'articolo 8-bis, che descrive un regime di non imponibilità da riconoscere, secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 37/E del 17 maggio 2010, alle sole prestazioni di servizi "necessarie, come mezzo a fine, per la costruzione, manutenzione, riparazione delle navi di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 8-bis".

*In tal senso, pertanto, è stato riconosciuto il regime di non imponibilità per le spese e le relative commissioni sostenute in nome e per conto della Barry Towage per l'acquisto di ricambi e per i lavori di manutenzione e riparazione delle navi, mentre per l'addebito delle commissioni sulle altre spese (viaggio, telefoniche, vitto, energia elettrica, traduzione, ecc.) e per l'addebito delle spese di management fees e delle commissioni per la gestione delle pratiche assicurative non sono stati ravvisati i presupposti di non imponibilità>>.*

In particolare, l'articolo 8-bis, lett. e) del citato Decreto, dispone che sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'articolo 8: <<e) le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), b), e c), degli apparati motori e loro componenti e ricambi e delle dotazioni di bordo, nonché le prestazioni di servizi relativi alla demolizione delle navi di cui alle lettere a) e b)>>.

Ed ancora, alla lett. e-bis), <<le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alla lettera e) direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), a-bis) e c) e del loro carico>>.

Ne consegue che tutte le operazioni poste in essere, il cui ammontare è stato integralmente confermato dalle risultanze accertative, rientrano nella predetta previsione normativa, essendo inconferente l'assunto dell'Ufficio come sopra richiamato.

Tra l'altro, in materia di esenzioni connesse ai trasporti internazionali, l'art. 148 della Direttiva Comunità Europea n. 112/2006 prevede alla lettera d) l'esenzione da parte degli Stati membri delle prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alla lettera c), direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi di cui alla lettera a) e del loro carico.

Ed ancora, non è stata valutata la circostanza che se Barry Towage SA avesse effettivamente stabilito la propria sede in Italia svolgendo in proprio le attività di ship management (e non tramite Interconsult sas e Acamar sas), avrebbe potuto optare per il regime della Tonnage tax, conseguendo un cospicuo risparmio d'imposta.

Infatti, nel settore marittimo viene in rilievo il regime della tonnage tax (imposta sul tonnello), disciplinata dagli artt. 155 e seguenti del TUIR e quello di riduzione dell'imponibile al 20% previsto dall'art. 4, comma 2, del D.L. n. 457/1997.

In particolare, la tonnage tax è un meccanismo di tassazione opzionale forfettaria e unitaria sulla base del reddito imponibile giornaliero di ciascuna nave, in attuazione dei principi direttivi posti dalla legge n. 80/2003, ed è applicabile alle compagnie marittime di navigazione, con l'obiettivo della riduzione delle asimmetrie fiscali tra la flotta italiana e le flotte europee.

La relativa disciplina è contenuta negli artt. da 155 a 161 del TUIR ed è stata introdotta con il D.Lgs. n. 344/2003 a decorrere dal periodo di imposta 2005.

Il regime fiscale previsto, quindi, dalla normativa in esame, analogamente ai regimi adottati nella gran parte dei Paesi membri dell'Unione Europea, prevede la sostituzione dell'imposizione sul reddito effettivo delle società con un'imposta dovuta su una base imponibile calcolata in modo forfettario sulla base del tonnello netto di stazza delle navi utilizzate dall'impresa.

Pertanto, la doglianza partecipata da Parte appellante (punto 2 del ricorso in appello) trova fondamento giuridico ed è assorbente rispetto a tutte le altre eccezioni.

**P.Q.M.**

La Corte, in riforma della sentenza di primo grado, accoglie il ricorso in appello e dispone l'annullamento dell'atto impugnato.

Spese compensate per entrambi i gradi di giudizio, stante la peculiarità e complessità del caso concreto sotto il profilo giuridico.

Così deciso in Lecce, lì 10 luglio 2023.