

Sentenza del 03/06/2020 n. 366 - Comm. Trib. Reg. per la Toscana Sezione/Collegio 5

Svolgimento del processo

Con sentenza deliberata il 9.11.2015 e depositata il 1.2.2016, n. 89 (estensore: Francesco Terrusi), la Commissione tributaria provinciale di Lucca respinse il ricorso proposto dalla G. SA, società con sede legale nel Granducato di Lussemburgo, avverso avvisi di accertamento per ires e irap 2007, 2008, 2009 e 2010. A sostegno della decisione la Commissione di primo grado osservò, per quanto, ancora, interessa:

a) che la prima difesa della Società ricorrente, secondo la quale l'Ufficio non aveva provato il presupposto degli accertamenti impugnati (ovvero che la G. SA, appartenente al gruppo di società delle quali era azionista di controllo la persona fisica di F. P., residente in Viareggio, fosse esterovestita, in quanto avente sede effettiva in Viareggio, ove, secondo l'Ufficio, F. P. svolgeva le funzioni di 'amministratore di fatto'), era infondata, "dal momento che la prova dell'essere il luogo di direzione e coordinamento della società ... in Viareggio (Via C.) si - desumeva - da quanto emergente alle pgg 4 e sg dell'avviso, giacché in quel luogo (Viareggio) sono stati rinvenuti i documenti sociali afferenti, i dati informatici e taluni significativi documenti contabili. La circostanza, d'altronde - era - confermata dalle dichiarazioni rese da F. P. alla Guardia di finanza (puntualmente menzionate nell'avviso di accertamento). E P. è pacificamente l'amministratore di fatto della società ricorrente, tanto da avere egli proposto l'opposizione giudiziale in tale qualità per conto della società accertata";

b) che la doglianza della società ricorrente, secondo la quale l'Ufficio non si era attenuto ai principi volti a impedire la doppia imposizione, era, poi, inammissibile, in quanto "del tutto generica, neppure essendo dedotto quali sarebbero, in concreto, i suddetti profili";

c) che era, inoltre, infondata l'affermazione della ricorrente secondo la quale le operazioni esaminate dall'Ufficio non avevano, in ogni caso, prodotto reddito imponibile: anche in tal caso, infatti, la censura della ricorrente non era, secondo il primo giudice, sufficientemente specifica e non superava, comunque, "i condivisibili rilievi dell'amministrazione, puntualmente spiegati alle pgg 9 e sgg dell'avviso, oltre che nel verbale della guardia di finanza, dal momento che è pacifica l'esterovestizione della società (in base a quanto detto al superiore punto I), e dal momento che questa è stata contestata in relazione al regime fiscale più favorevole applicato all'estero. Donde l'applicazione delle imposte secondo il regime nazionale, cui la società intendeva sottrarsi a mezzo della fittizia localizzazione all'estero della residenza fiscale, è una conseguenza logica di quanto accertato in relazione alla sede effettiva. A tal riguardo risultano dimostrati, in base alle risultanze documentali di cui al verbale della guardia di finanza e al conseguente avviso di accertamento, l'esercizio di attività gestoria della contribuente, a mezzo di partecipazioni societarie, e la rilevanza di tale attività ai fini del prospetto dei redditi assoggettati a tassazione, con le relative variazioni. Ulteriore profilo di censura attiene al regime dei dividendi. La censura suppone che la rappresentazione contabile abbia avuto a base operazioni non determinative di dividendi imponibili, essendosi trattato di proventi non rivelatori di sostanza economica effettiva. La censura non merita seguito, essendo pacifico che il dato contabile è stato riscontrato in base alle movimentazioni finanziarie esposte dalla stessa società nelle scritture contabili. Dire che si trattava di "provento" non rivelatore di sostanza economica è del tutto assertorio, così come apodittica e priva di riscontro documentale è l'ulteriore affermazione della ricorrente secondo cui si sarebbe trattato di dividendo inserito in un complesso di operazioni concepite per lo specifico scopo di avere una holding italiana alla direzione del gruppo e, nel contempo, di far emergere all'esterno una certa solidità patrimoniale. Può difatti osservarsi che l'allegazione implicherebbe la prova - mai data in verità - di un disegno esaurito sul piano della sola apparenza contabile. Il che, anche a voler prescindere da tale considerazione (dalla considerazione cioè che niente è dato di apprezzare in merito), comunque non servirebbe, non essendo consentito vanificare la opposta rilevanza del dato contabile, che, com'è noto, fa piena prova contro l'imprenditore della cui contabilità si tratta (art. 2709 c.c.). Decisivo in senso contrario all'assunto della parte ricorrente è quindi l'univoco significato della rilevazione contabile così come riscontrata dagli organi accertatori";

d) che era parimenti infondata, infine, la censura (subordinata) concernente l'applicazione delle sanzioni, posto che non si ravvisava alcuna, "oggettiva incertezza della normativa tributaria di diritto interno, attinente alla controversia".

Con atto depositato il 12 luglio 2016 la G. SA, in persona dei suoi legali rappresentanti nonché, per quanto potesse occorrere, in persona di F.P., "quale amministratore di fatto asserito tale dell'Agenzia delle entrate negli avvisi di accertamento impugnati nonché dalla Guardia di Finanza ... nel processo verbale di costatazione del 25 settembre 2012", si dolse di tale pronunzia proponendo i seguenti motivi di appello: 1) erroneamente, il primo giudice aveva ritenuto esterovestita la società ricorrente: era, anzitutto, privo di ogni rilevanza probatoria, in proposito, il fatto che il ricorso fosse stato proposto anche da F. P. in persona: ciò, contrariamente a quanto ritenuto dal primo giudice, non implicava di certo che F. P. ammettesse, con ciò, di essere amministratore di fatto della società ricorrente, in quanto era stato specificato, nello stesso ricorso, che F. P. rappresentava la società ricorrente "solo ai fini del presente atto e solo in quanto designato come presunto amministratore di fatto della stessa società dall'avviso di accertamento impugnato nonché nel processo verbale di costatazione del 25 settembre 2012"; osservato poi che, sul merito della questione della individuazione della sede fiscale della società, doveva applicarsi la disciplina speciale recata dalla convenzione italo - lussemburghese del 3 giugno 1981, resa esecutiva con legge 14 agosto 1982, n. 747, in quanto prevalente su quella generale di cui all'articolo 75 del dpr 29 settembre 1973, n. 600, e che, dunque, occorreva verificare se realmente ricorressero le condizioni per l'individuazione della propria sede effettiva in Italia, l'appellante, esaminate le condizioni di fatto emergenti dagli atti, concluse per l'esclusione dell'esistenza di tali condizioni, anche alla luce della propria natura di semplice holding statica, in riferimento alla quale il dominus, F. P., si era limitato a un'attività di coordinamento e di controllo che non poteva essere confusa con quella di amministrazione e gestione: mentre, infatti, la figura dell'amministratore di fatto di una società corrispondeva, secondo l'appellante (che richiamò sul punto Cass. 11 marzo 2016, numero 4045), a quella di chi esercita sulla società stessa un'ingerenza che, 'lungi dall'esaurirsi nel compimento di atti eterogenei od occasionali, riveli carattere di sistematicità e completezza', F. P. si era limitato, in sostanza, ad esercitare, sulla Società ora appellante, così come sulle altre società del suo gruppo, la stessa attività di coordinamento e controllo che, conformemente all'espressa previsione dell'articolo 167 del Tuir, avrebbe esercitato, se fosse esistita, una ipotetica holding posta a capo del gruppo P.; "D'altro canto - osservò ancora l'appellante - non ci sarebbe stata alcuna ragione per esterovestire società nate, non con lo scopo di evadere il fisco italiano, ma, come è stato acclarato in sede penale, per ragioni familiari e con funzioni protettive del Gruppo (si veda sul punto quanto illustrato dal teste G., doc. 2). Anche in occasione della operazione straordinaria, che pure rispondeva ad interessi superiori del Gruppo, gli organi sociali hanno realmente esercitato le loro prerogative giungendo a deliberare in modo consapevole, dopo avere autonomamente disposto di munirsi di un adeguato supporto peritale, oltre a quelli già ottenuti dal Gruppo in Italia, a sostegno della congruità dei valori. In particolare, è puramente suggestiva la vicenda delle bozze predisposte in Italia per la verbalizzazione dei consigli relativi alle delibere sull'operazione straordinaria. Si trattava di verbali la cui forma espositiva e redazionale era particolarmente importante per la comunicazione in Italia alle banche; a queste, oltre che ai clienti del C., era infatti rivolto l'obbiettivo di rappresentare il reale valore della P. N., che doveva garantire praticamente da sola il pesantissimo indebitamento del gruppo. Niente di strano, pertanto, che delle bozze siano partite dall'Italia. Quel che rileva è invece che anche su questi aspetti gli amministratori delle società abbiano realmente svolto le loro funzioni, verbalizzando in termini aderenti alla determinazione assunta e quindi non coincidenti con le bozze, fatte proprie dagli organi amministrativi solo come traccia della verbalizzazione, non subite come espressione di una volontà già presa altrove e imm modificabile. Per il resto, la documentazione citata dalla Guardia di Finanza dimostra solo che F. P. disponeva di informazioni sulla struttura del Gruppo e sul suo andamento economico e finanziario, cosa del tutto naturale, essendone il dominus e cosa affatto diversa dal compimento degli atti di gestione delle varie società dello stesso. Di atti gestori compiuti da F. P. non è stata trovata nessuna evidenza";

2) erroneamente, il primo giudice aveva ommesso di considerare che, anche ipotizzando, contro il vero, che la sede effettiva dell'appellante fosse in Italia, "l'evasione ugualmente non sussisterebbe: questo perché le plusvalenze e gli altri componenti positivi di reddito apparentemente prodotti dall'operazione di rivalutazione del C. non risulterebbero comunque tassabili, in quanto espressione di operazioni meramente cartolari, tutte interne al Gruppo e che non hanno comportato alcun effettivo spostamento di ricchezza al di fuori di esso né, tantomeno, sottrazione alla tassazione di ricchezza prodotta dalle società. Quanto, in particolare, alla pretesa di tassare le plusvalenze derivanti dalla rivalutazione conseguita con l'operazione ma non effettivamente realizzate, la stessa prassi dell'Amministrazione finanziaria è nel senso di contrastare le illegittime rivalutazioni fiscali, non tassando le plusvalenze nominali da rivalutazione ma disconoscendo la rilevanza della rivalutazione stessa e, quindi, il maggiore costo fiscale indebitamente ottenuto, per poi tassare pienamente le plusvalenze effettive, realizzate con la cessione finale a terzi (si

vedano gli atti di adesione degli Uffici di Milano e di Prato, doc. 4). Soluzione, questa, che giova anzitutto agli interessi del Fisco, oltre a rispettare basilari principi di imposizione solo sulla ricchezza effettiva. Infatti, il Fisco è così in grado di colpire la plusvalenza che si intendeva sottrarre al prelievo quando e nella misura in cui viene realmente prodotta dalla vendita del bene, anche se l'Amministrazione non è intervenuta, e risulterebbe decaduta dal potere di accertamento, nel precedente periodo di imposta in cui si è consumata la illegittima rivalutazione .... Si aggiunga che nessun beneficio fiscale, derivante dalle incriminate operazioni, è stato in concreto goduto dalle società estere. Lo stesso Consulente tecnico della Procura riconosce che il beneficio fiscale conseguibile con la rivalutazione del C. era solo potenziale, essendo legato alla sua futura vendita che, peraltro, come è risultato nel dibattimento penale, in particolare, dalla deposizione di F. S. (doc. 5), da quella del Signor G. (pagina 31 del verbale di udienza del 16 gennaio 2016, doc. 2) e dalla email di un dirigente di U. in cui, testualmente, si legge che "M. ed altre banche di affari o fondi visitano in continuazione per fare offerte di rilevare o collocare la P. N., ma P. non ne vuole sapere" (doc. 6), non c'è mai stata perché era addirittura esclusa nella volontà di F. P. Inoltre, in sede di controesame (doc. 7), il Consulente tecnico ha dato atto che: a) le somme erogate dal sistema finanziario per consentire le operazioni straordinarie non erano rimaste, neppure in parte, nella disponibilità delle società, trattandosi di operazioni puramente circolari; b) il maggior valore fiscale della partecipazione, derivante dalla rivalutazione, non ha generato costi deducibili; la duplicazione della cessione delle partecipazioni e delle plusvalenze che si assumano tassabili non risponde ad alcuna logica di risparmio fiscale; c) gli imponibili prodotti all'estero da tutte le società del Gruppo, una volta depurati dei risultati dell'operazione straordinaria, ammontano a circa 500.000 euro dal 2005 al 2010 e l'unico concreto beneficio fiscale si è avuto da parte della società italiana ed è generato dalla deduzione degli interessi passivi con un risparmio di imposta di euro 2.300.163; d) la molla dell'indagine penale fu l'ipotesi di corrispettivi non dichiarati derivanti dalla vendita delle imbarcazioni, ma dopo tutte le attività svolte non è emersa "alcuna traccia contabile di questo", né altro genere di prova né, tantomeno, di indizio. Il solo marginale risvolto di favore dell'intera operazione è quindi consistito nella deduzione degli interessi passivi da parte della società italiana. Peraltro, benché ne avesse tutto il tempo e fosse perfettamente a conoscenza dei risultati delle indagini penali (che ha infatti impiegato per gli avvisi di accertamento notificati alle società estere), l'Amministrazione finanziaria non ha contestato questo aspetto. Sicché la deducibilità degli interessi passivi in capo alla società italiana risulta oggi definitivamente accertata come legittima. Chiudiamo sintetizzando il quadro della realtà. La natura dei beni venduti dal C., gli importi delle transazioni commerciali e la presenza di società estere hanno destato nella Procura il terribile sospetto che all'estero si celassero prove e profitti di evasione, ma l'indagine penale ha accertato il contrario: non un euro di evasione in decine e decine di operazioni per volumi di centinaia di milioni di euro prodotti in quegli anni. Si è così ripiegato su una esterovestizione che sarebbe stata rivolta ad elidere i tributi sulla eventuale vendita del C..

Ma F. P. aveva addirittura reso noto che non lo avrebbe ceduto, e così è stato. Il gruppo P., eccetto il C., produceva purtroppo rilevantissime perdite pari a circa 23 milioni nel periodo dal 2005 al 2010 e segnava un ingentissimo indebitamento con il nostro sistema bancario, che ha raggiunto il picco nel 2009 con una somma di oltre 230 milioni di euro. Di qui la necessità di rivalutare il C. per sostenere le richieste di nuova finanza e di moratoria rivolte al sistema. Di qui l'ovvia constatazione che, se si fosse invece cercato una pur legittima pianificazione fiscale, la cosa più semplice da fare era rimpatriare le società estere - operazione che non avrebbe comportato oneri fiscali - per poi consolidarne le perdite con gli utili prodotti dal C.. Si sarebbe così lecitamente azzerata la incidenza della tassazione in Italia e, invece, il C. in questi anni ha pagato imposte sui redditi per circa 14 milioni di euro. È dunque di assoluta evidenza che, in chiave con il suo esemplare profilo di imprenditore onesto, legato al bene delle aziende e non al tornaconto personale, F. P. non ha mai pensato al risparmio fiscale. Era piuttosto preoccupatissimo del complessivo andamento negativo del Gruppo e delle tensioni con il sistema bancario per via dei livelli altissimi raggiunti dal debito. Perciò, si è rivolto a professionisti che gli assicurassero, non di evadere imposte, né allora né nel futuro, ma di riuscire a rappresentare a clienti e banche il reale valore del C.. Si trattava: di non perdere acquirenti esposti con acconti milionari per la costruzione delle loro imbarcazioni ma garantiti solo dal nome di F. P. e dalla consistenza dell'azienda, la quale non poteva ottenere dalle banche fidejussioni da offrire ai clienti stante l'indebitamento del Gruppo; di rassicurare le banche, proprio in relazione a tale indebitamento. La rivalutazione del C., come ha illustrato il Consulente tecnico di F. P. in sede penale (doc. 8), era perseguibile senza tassazione anche con operazioni totalmente italiane, quali conferimenti e scissioni in neutralità di imposta. Dunque, la scelta per una operazione transnazionale non deriva dalla intenzione di evitare imposte domestiche ma, fondandosi sulla giusta convinzione della effettiva natura estera delle società coinvolte, risulta dettata da esigenze di rapidità e maggiore snellezza burocratica.

In conclusione: non sussiste la esteroestivazione ma, anche assumendo il contrario, tuttavia non vi sarebbe l'evasione contestata per la natura solo cartolare delle operazioni condotte al fine di far emergere in bilancio il valore reale del C. e per l'assenza, comunque, di alcun concreto beneficio fiscale goduto dalle società estere"; 3) erroneamente (in subordine), il primo giudice aveva negato l'obiettivo incertezza della disciplina fiscale che veniva in campo in materia di esteroestivazione. Costituitasi in giudizio l'Agenzia delle entrate di Lucca contrastò l'appello avverso in fatto e in diritto, chiedendone il rigetto; a tal proposito l'Agenzia delle entrate rilevò, anzitutto, che i settori economici del Gruppo P., ovvero i settori navale, immobiliare, cartario, meccanico e biomedico, articolati, a loro volta, in diverse società operative, facevano capo, per lo più, a holding statiche aventi sede legale in Lussemburgo; il settore navale, composto da società di diritto italiano dedite alla progettazione ed alla realizzazione di barche da riporto (P. N. Spa, P. N. G. Spa, C. B. Spa) faceva capo, in particolare, alle holding statiche di diritto lussemburghese M. F. SA, N. F. SA e G. SA, aventi come oggetto sociale la gestione di partecipazioni (al settore immobiliare erano, poi, riconducibili sia società di diritto italiano, come la F. Spa, che di diritto lussemburghese come la S. SA e la P. SA; il settore cartario del Gruppo faceva capo a due società di diritto lussemburghese: la C. SA e la U. T. SA; il settore meccanico aveva al vertice la F. G. Spa e la L. SA, entrambe controllate dalla C. H. SA; le società del Gruppo P. riconducibili al settore biomedico erano, una, di diritto italiano, la C. Spa, e due di diritto lussemburghese, la C. I. SA e la sua controllante M. SA; vi erano, inoltre, la T. SA e la C. S. SA, entrambe società di diritto lussemburghese, non riconducibili ad un settore in particolare); l'Agenzia delle entrate osservò altresì che, ai vertici del gruppo, erano posti trust dei quali F. P. era, formalmente, il disponente (ma era stata rinvenuta una lettera inviata da F. P. all'amministratore di un trust con la quale il medesimo F. P. manifestava la volontà di essere preventivamente informato di qualunque decisione e comunicava altresì che, dopo la sua morte, le decisioni dovevano essere comunicate preventivamente al guardiano); in ogni caso, secondo l'Agenzia delle entrate, F. P., dalle sedi legali di Viareggio della P. N. G. Spa e della F. G. Spa, poste in Via M. C., amministrava, di fatto, anche le holding lussemburghesi, tra le quali, appunto, per quanto qui interessa, la G. SA; a tale riguardo l'Agenzia delle entrate ricordò la gran mole di documenti societari, concernenti le holding lussemburghesi, rinvenute al predetto indirizzo (tra tali documenti: bilanci, contabilità, certificati, dossier contabili, piani finanziari "redatti per monitorare costantemente la situazione monetaria del Gruppo", appunti che, "in numero considerevole", attestavano "la gestione straordinaria (operazioni di riorganizzazione, fusione, scissione, incorporazione, cessazione, istituzione etc.) delle società lussemburghesi del gruppo P."; documenti extra-tributari, procure rilasciate dagli amministratori lussemburghesi a persone fisiche italiane per la partecipazione alle assemblee delle società di diritto italiano, documenti bancari che provavano il rilascio, da parte di F. P., di fidejussioni a favore delle società lussemburghesi del suo gruppo; "corrispondenza di vario genere predisposta in Italia, firmata dai soggetti formalmente amministratori delle società lussemburghesi, e così rispedita in Italia"; inoltre numerosi documenti informatici, tra i quali i "verbali del Cda delle società lussemburghesi, concernenti le operazioni di gestione straordinaria, palesemente redatti (predisposti e modificati) in Italia" nonché documenti dimostrativi di operazioni di finanziamento avvenute fra le diverse società del Gruppo P.; a sostegno della tesi che F. P. fosse, in realtà, l'amministratore di fatto della G. SA (così come delle altre holding lussemburghesi) l'Agenzia delle entrate ricordò inoltre quanto dichiarato alla Guardia di Finanza dai responsabili finanziari del gruppo, G. V. e G. M., le dichiarazioni rese da F. S., nonché quelle dello stesso F. P. ("sicuramente il luogo di comando, ovvero le direzioni, il controllo e la gestione avviene da Viareggio ...io non sapevo chi amministrava le società lussemburghesi a me riconducibili e quali compiti svolgessero"); l'Agenzia delle entrate eccepì, inoltre, nelle sue controdeduzioni, l'inammissibilità, per novità, degli argomenti dell'appellante, non formulati in primo grado, volti a distinguere tra coordinamento e controllo del gruppo, da una parte, e vera e propria gestione delle società, dall'altra; tali argomenti erano, comunque, anche infondati nel merito, considerata, tra l'altro, l'irrelevanza delle risultanze del processo penale, che la controparte aveva cercato di introdurre nel presente giudizio; erano poi infondate, secondo l'Agenzia delle entrate, le tesi dell'attuale appellante in base alle quali la plusvalenza derivante dalla rivalutazione del C. non sarebbe stata, comunque, tassabile, non avendo comportato alcun effettivo spostamento di ricchezza: l'Amministrazione sostenne, infatti, in proposito, che il reddito imponibile fosse stato determinato considerando i bilanci prodotti dalla società medesima e applicandovi le variazioni previste dalla normativa italiana; per quanto concerneva i dividendi era stata la stessa appellante ad averli inseriti nel proprio bilancio e dunque ad averli considerati come un elemento positivo; era vero che sarebbe stato possibile scegliere tra diverse modalità di effettuazione dell'operazione complessiva di cui si tratta ma solo la modalità effettivamente prescelta dalla attuale appellante aveva permesso alla stessa "di ottenere molteplici effetti sul piano contabile, finanziario e fiscale, ossia: evidenziare, nell'attivo patrimoniale della P. N. G. Spa, i plusvalori latenti relativi alle partecipazioni acquisite,

mediante indebitamento (con il conseguente pagamento di interessi passivi), nonché rilevare una plusvalenza in capo alla società cedente (N. F.), in modo tale da generare un utile poi distribuibile sotto forma di dividendo (come effettivamente è avvenuto, a favore della società G.); negare l'effettività economica dell'operazione sarebbe equivalso, secondo l'Agenzia delle entrate, a considerare mendaci i bilanci che tali valutazioni avevano recepito: "anche la semplice rivalutazione di un cespite genera base imponibile, pur non dando vita a uno scambio con terze economie"; e, in ogni caso: "anche quando le operazioni effettuate generassero un impatto finanziario nullo sul conto corrente, non si possono considerare quali mai avvenute o avvenute soltanto dal punto di vista formale, in quanto, comunque, ognuno di essi ha comportato una variazione istantanea del saldo disponibile e ha pertanto inciso sulla determinazione del saldo finale del conto corrente"; infondato era infine, secondo l'Agenzia delle entrate, il motivo d'appello teso alla disapplicazione delle sanzioni, per la quale mancavano certamente le condizioni di legge. Nel corso del presente giudizio d'appello entrambe le parti depositarono memorie illustrative nonché ulteriori documenti, fra i quali hanno particolare rilevanza la sentenza penale della Corte d'appello di Firenze 11 v 2018, n. XXX, con la quale, in riforma della sentenza impugnata del Tribunale di Lucca, F. P., con tutti i coimputati, era stato assolto, "perché i fatti non sussistono", da tutti i reati - pertinenti alla stessa materia fiscale che è oggetto del presente giudizio - che erano stati loro ascritti e la sentenza della Corte di cassazione, 6 v 2019, n. XXX, che aveva dichiarato inammissibile il ricorso per cassazione proposto, contro la predetta sentenza d'appello, dal Procuratore generale presso la Corte d'appello di Firenze. Proc. n. 585/2018 Con sentenza deliberata il 20.6.2017 e depositata il 26.7.2017, n. 349 (estensore: Antonio Del Forno), la Commissione tributaria provinciale di Lucca respinse i ricorsi proposti dalla G. SA e da F. P. avverso gli avvisi di intimazione che l'Agenzia delle entrate di Lucca aveva emesso, in conseguenza della sentenza di rigetto della Commissione tributaria provinciale di Lucca 1.2.2016, n. 89 (oggetto di appello nel proc. n. 1814/2016), per ires e irap 2007, 2008, 2009 e 2010.

A sostegno della decisione il primo giudice osservò che l'eccezione sollevata dai ricorrenti, secondo la quale la notifica degli atti era avvenuta in un luogo (Via M. C., XX, Viareggio) e a persona (F. P.) privi di attinenza con la società G., destinataria degli avvisi stessi, era infondata, in quanto la citata sentenza della Commissione tributaria di Lucca n. 89/2016 aveva riconosciuto che la Società G. aveva sede effettiva in Viareggio, alla Via C., XX, e che F. P. doveva considerarsi amministratore di fatto della società stessa; il concetto di inesistenza della notificazione, invocato dai ricorrenti, doveva, del resto, considerarsi superato alla luce della più recente giurisprudenza della suprema corte. Con atto depositato il 23 marzo 2018 la G. SA, in persona del legale rappresentante nonché, per quanto potesse occorrere, in persona di F. P., "quale amministratore di fatto asserito tale dell'Agenzia delle entrate ... nelle intimazioni di pagamento impuginate nonché dalla Guardia di Finanze nel processo verbale di costatazione del 25 settembre 2012", si dolse di tale pronuncia proponendo i seguenti motivi di appello:

1) erroneamente, il primo giudice aveva ritenuto di poter fondare il giudizio di regolarità delle notificazioni degli avvisi di intimazione dei quali si trattava su un presupposto ancora sub iudice, in quanto risultante, non già da una sentenza passata in giudicato, bensì da una sentenza contro la quale era stato proposto appello: in tale situazione il primo giudice avrebbe dovuto, al più, sospendere il giudizio ai sensi dell'articolo 295 del codice di procedura civile in attesa del passaggio in giudicato della sentenza in questione;

2) né la G. era, in realtà, una società esterovestita né F. P. ne era il suo amministratore di fatto; 3) le notificazioni in discorso non potevano, comunque, ritenersi "ex lege eseguite", secondo la formula utilizzata dalla sentenza delle sezioni unite della suprema corte n. 14.917/2016, in quanto, in realtà, la società G. non aveva mai ricevuto la raccomandata informativa prevista dall'articolo 60, I comma, lettera b bis, del dpr n. 600/1973 né quella prevista dalla legge n. 890/1982.

Costituitasi in giudizio l'Agenzia delle entrate di Lucca contrastò l'appello avverso in fatto e in diritto, chiedendone il rigetto. I procedimenti riuniti. All'udienza del 13.1.2020 la Commissione, riuniti i due procedimenti e udite le parti, ha deliberato la presente sentenza.

#### Motivi della decisione

1) I procedimenti riuniti dei quali si tratta vanno definiti alla luce delle seguenti considerazioni:

a) è opportuno, anzitutto, considerare la sentenza penale, già ricordata in narrativa, 11 v 2018, n. XXX, della Corte d'appello di Firenze, passata in giudicato, con la quale F. P. è stato assolto, "perché i fatti non sussistono", da accuse penali sostanzialmente coincidenti con i rilievi tributari dei quali si tratta nei presenti giudizi; la Corte d'appello, in particolare, è pervenuta alla decisione assolutoria sulla base delle seguenti motivazioni: "Gli appelli sono fondati, per un profilo oggettivo che appare assorbente rispetto ad ogni altra considerazione soggettiva: non risulta cioè provata la cosiddetta esterovestizione, cioè la costituzione di società formalmente lussemburghesi ma con sede effettiva in Italia, al fine di evadere le imposte. In effetti, la sentenza impugnata, pur se articolata e complessa, sembra non avere considerato adeguatamente tale fondamentale aspetto. In primo luogo, i principi interpretativi in materia sono ormai univoci, chiari e consolidati. Di primaria rilevanza, in tale prospettiva, è la sentenza della Corte di Cassazione n. 43809 del 2014 (cd sentenza Dolce e Gabbana), che, pur giudicando su una situazione di fatto non completamente sovrapponibile a quella in esame, ha definito alcuni principi che devono essere considerati anche in questa sede. In particolare, la Suprema Corte ha affermato che deve essere accertato secondo le regole probatorie del processo penale (e non con le presunzioni applicabili solo nel procedimento tributario) se il domicilio fiscale estero sia una costruzione di puro artificio o, invece, corrisponda a una entità reale che svolge effettivamente la propria attività in conformità al proprio atto costitutivo o statuto. In tale prospettiva, la circostanza che una società venga creata in uno stato europeo per fruire di una legislazione fiscale più vantaggiosa non costituisce abuso della libertà di stabilimento, né può ritenersi sussistente, per ciò solo, una presunzione generale di frode fiscale. In effetti, la costituzione di società aventi sede all'estero, nell'ambito di un gruppo societario complesso e di notevole consistenza, può avere anche la finalità di adeguare la struttura societaria a nuove esigenze strategico-operative. Tale operazione, pur garantendo vantaggi fiscali ingenti, appare del tutto lecita. Inoltre, la strategia di mercato dei gruppi di imprese non può essere valutata in modo analogo a quella dell'imprenditore singolo, che finalizza l'attività al conseguimento di redditività in tempi brevi: dovrà invece svolgersi un'indagine analitica inerente l'esistenza di ragioni organizzative, strutturali e funzionali. Anche la Corte di Giustizia Europea ha più volte evidenziato che, "a un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni, la sesta direttiva non impone di scegliere quella che implica una maggiore imposta". Al contrario, il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale. E ancora: "il vantaggio fiscale non è un indebito solo perché l'imprenditore sfrutta le opportunità offerte dal mercato o da una più conveniente legislazione fiscale, diviene tale solo ove lo ottenga attraverso situazione di puro artificio" (Sent. BLP Group, Cantor Fitzgerald International). I criteri interpretativi sopra delineati diventano di ancora più delicata applicazione nel caso - come quello qui giudicato - delle cosiddette holding statiche, cioè di soggetti giuridici che non operano (a differenza delle holding miste) alcuna attività di direzione e coordinamento e non sono dotate di una significativa struttura organizzativa. A tale riguardo, la sentenza della Cass. civ., V sez., n. 27113 del 2016, ha ribadito con forza la necessità di considerare adeguatamente la peculiare natura di tali società, affermando che, di per se stessa, una struttura quale la holding statica non può rappresentare un limite all'esercizio del diritto comunitario di stabilimento, e quindi al riconoscimento della qualifica di beneficiario effettivo. Tale limite sembra tra l'altro superato dalla stessa prassi dell'amministrazione finanziaria, che, con la Circolare n. 40/E del 26 settembre 2016 (recante disposizioni in materia di nuovo consolidato fiscale), ha confermato la genuinità di strutture holding (residenti in Stati membri o in Paesi aderenti allo Spazio economico europeo) che svolgono un'effettiva attività economica, rinnovando il precedente orientamento riportato dalla Circolare n. 32/E dell'8 luglio 2011, che definiva invece le holding statiche come "holding che si limitano a detenere partecipazioni e ad incassare i relativi frutti, senza svolgere attività alcuna ... ed il cui stabilimento nell'altro Stato membro potrà essere considerato come una costruzione di puro artificio". In definitiva, è fisiologico che una holding statica non presenti indicatori di operatività (in termini di struttura organizzativa, costi gestionali, crediti da attività operativa o fatturazione per servizi gestionali prestati a favore della controllata), mentre una corretta valutazione dovrebbe tenere in considerazione natura e funzioni proprie di una holding statica, con specifico riguardo alla padronanza e autonomia della stessa in relazione alla "adozione delle decisioni di governo e indirizzo delle partecipazioni detenute" ed al "trattamento e impiego dei dividendi percepiti". Nel caso esaminato dalla decisione sopra richiamata, i giudici tributari di prime cure avevano considerato la società estera una mera scatola vuota, priva di sostanza economica, costituita al solo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali, tenuto conto che la stessa non possedeva alcuna struttura materiale in termini di uomini, mezzi e attrezzature. La Suprema Corte, cassando l'orientamento espresso da parte dei giudici di merito, non ha accolto tale ricostruzione in quanto, in caso di holding o sub-holding statiche, la carenza di una struttura materiale, normalmente presente in una società operativa, non appare significativa. Per le holding statiche, ciò che rileva è infatti l'attività tipica svolta dalle stesse normalmente riconducibile alle attività di mero indirizzo e direzione unitaria, alla

partecipazione alle assemblee delle controllate e alla riscossione dei dividendi. Sotto il profilo della residenza fiscale, con riferimento al requisito della direzione effettiva (articolo 73, comma 3, del Tuir), secondo i supremi giudici non si può parlare di fittizietà della sede estera (in quel caso francese), in quanto la stessa società aveva sede legale e amministrativa in Francia, era assoggettata a imposizione in quel paese, gli amministratori persone fisiche risedevano in Francia e nello Stato francese venivano prese le fondamentali decisioni concernenti la società. In conclusione, ciò che è necessario verificare è il luogo di effettiva adozione delle decisioni e delle direttive amministrative e di coordinamento delle partecipazioni possedute dalla società madre percipiente, secondo l'attività tipica di holding da quest'ultima esercitata. La pronuncia della Cassazione si inserisce quindi in un ormai consolidato panorama giurisprudenziale che dà sempre maggiore risalto alla sufficienza probatoria del certificato fiscale di residenza fiscale esibito dalla holding estera che percepisce i flussi, nel pieno rispetto del principio comunitario della libertà di stabilimento. Applicando dunque tali principi interpretativi alla vicenda in esame, si impone con evidenza la circostanza che le società lussemburghesi erano state costituite già molti anni prima rispetto ai fatti contestati nelle imputazioni. È quindi ben possibile, ed anzi verosimile, che tali società fossero state costituite, non al solo fine di evasione fiscale, ma nell'ambito di una scelta organizzativa riguardante il gruppo nel suo complesso: in tale prospettiva, il conseguimento (anche) di benefici fiscali non poteva integrare i reati contestati";

b) riguardo alla motivazione della sentenza penale che si è, in gran parte, trascritta sub a e riguardo, segnatamente, all'ultimo periodo di tale testo, ove si legge: "È quindi ben possibile, ed anzi verosimile, che tali società fossero state costituite, non al solo fine di evasione fiscale", è ovvio, a parere della Commissione, che, contrariamente a quanto si legge negli atti difensivi depositati dall'Agenzia delle entrate nel presente giudizio, la Corte non abbia affatto, con le parole in questione, inteso ammettere - o dare per scontato - che le holding lussemburghesi in questione fossero state costituite anche al fine di evasione fiscale ma abbia, solo e semplicemente, voluto escludere che la tesi erariale, riassunta, appunto, in quella formula (ovvero nell'affermazione che "tali società fossero state costituite ... al solo fine di evasione fiscale"), fosse corretta, posto che, invece, secondo la Corte stessa, l'imputato F. P. era stato mosso a quella scelta da ragioni organizzative nel cui ambito "il conseguimento (anche) di benefici fiscali" (e non certo il conseguimento dell'evasione) non poteva ritenersi illecito;

c) la giurisprudenza fa, unanimemente, derivare dal combinato disposto degli articoli 654 del codice di procedura penale (a tenore del quale "la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo ... purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa") e 20 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (che pone la cd "regola del doppio binario"), l'impossibilità di far valere nei modi tipici e assoluti dell'articolo 2909 del codice civile il giudicato penale nel processo tributario avente ad oggetto gli stessi fatti; va rilevato, tuttavia, che, pur dovendosi, quindi, escludere, in tali frangenti, il riconoscimento di un'efficacia, per così dire, automatica, nel giudizio tributario, alla res judicata penale di assoluzione dal reato tributario, la giurisprudenza le riconosce però una non irrilevante valenza, costituita dall'obbligo, per il giudice tributario, di prendere in esame la sentenza penale passata in giudicato per vagliarne le affermazioni, discostandosene solo per motivate ragioni, ovvero, in sostanza, nei casi nei quali l'atto impositivo emesso nei confronti dell'imputato, poi assolto (anche con formula piena) in sede penale (ovvero emesso nei confronti del soggetto rappresentato dal predetto imputato), risulti fondato "su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario" (così leggesi, ad esempio, in Cassazione civile, sez. VI, 28/6/2017, n. 16262; cfr anche, da ultimo, Cassazione civile, sez. trib., 27/6/2019, n. 17258, con la quale la suprema corte accolse il corrispondente motivo di ricorso proposto dal contribuente (con conseguente cassazione della sentenza impugnata) semplicemente rilevando, sul punto, che "la CTR emiliana era ... tenuta a valutare specificamente, ancorché al fine della formazione del proprio "libero convincimento", la sentenza penale assolutoria degli amministratori delle società del "gruppo T.", mentre ne ha totalmente omesso l'esame"; v. anche Cass. 5/7/2018 n. 17619, ove leggesi tra l'altro: "stante l'evidenziata autonomia del giudizio tributario rispetto a quello penale, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone acriticamente le conclusioni assolutorie ma, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 cpc), deve procedere ad un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli altri elementi di prova acquisiti nel giudizio");

d) è necessario, dunque, al fine di procedere correttamente alla definizione del presente giudizio tributario, individuare preliminarmente in concreto e con precisione il contenuto della res giudicata penale - avente, nel giudizio tributario, la valenza sopradescritta - recata dalla sentenza della Corte d'appello di Firenze; a tale riguardo va, anzitutto, osservato, che la predetta sentenza è passata in giudicato a seguito della pronuncia di inammissibilità del ricorso per cassazione - ritenuto affetto da vizio processuale intrinseco - proposto, contro di essa, dal Procuratore generale presso la Corte d'appello di Firenze; discende, da ciò, che le considerazioni critiche, che si leggono nella sentenza di cassazione, riferite alla motivazione della sentenza di cui trattasi, oggetto del ricorso per cassazione (considerazioni che, per la verità, sembrano frutto di un fraintendimento) costituiscono obiter dicta i quali, secondo i principi generali valevoli in subjecta materia, sono, come tali, del tutto irrilevanti ai fini della determinazione della res giudicata stessa (che ciò costituisca un principio valevole anche nell'ambito penale è, in giurisprudenza, pacifico: vedi, per esempio, da ultimo, Cassazione penale sez. II, 11/4/2019, n. 26011, ove si legge tra l'altro: "In altri termini, lungi dal costituire un obiter irrilevante, la frase con cui si conclude la scheda relativa ai MU. delimita con incontrovertibile chiarezza l'ambito delle condotte di detenzione e spaccio per cui, ad avviso del Gup, è stata ritenuta provata la responsabilità degli imputati"; quanto al principio generale, valevole in ogni ramo del diritto, dell'irrelevanza degli obiter dicta ai fini dell'individuazione della res giudicata, cfr. ex plurimis, Cassazione civile, sez. II, 8/2/2012, n. 1815: "Il giudicato si forma, oltre che sull'affermazione o negazione del bene della vita controverso, sugli accertamenti logicamente preliminari e indispensabili ai fini del deciso, quelli cioè che si presentano come la premessa indefettibile della pronuncia, mentre non comprende le enunciazioni puramente incidentali e in genere le considerazioni estranee alla controversie e prive di relazione causale col deciso. L'autorità del giudicato è circoscritta oggettivamente in conformità alla funzione della pronuncia giudiziale, diretta a dirimere la lite nei limiti delle domande proposte, sicché ogni affermazione eccedente la necessità logico-giuridica della decisione deve considerarsi un obiter dictum, come tale non vincolante");

e) in riferimento alla pronuncia penale di cui si tratta, della Corte d'appello di Firenze, la Commissione rileva, preliminarmente, che essa risulta, in concreto, fondata su elementi probatori i quali hanno senz'altro, per loro natura, piena cittadinanza anche nei giudizi tributari; di converso non risulta che, in concreto, la vicenda in esame presenti spunti di presunzioni semplici non potute utilizzare dal giudice penale ma utilizzabili, invece, in sede di giudizio tributario;

f) la Commissione condivide, in concreto, le considerazioni svolte e le conclusioni tratte dalla citata sentenza penale della Corte d'appello di Firenze, passata in giudicato: a tal proposito va subito rilevato che non possono essere condivise le osservazioni della difesa erariale secondo le quali i principi affermati nella sentenza penale "Dolce e Gabbana", richiamata dalla Corte d'appello a sostegno della propria decisione, (Cass. pen., sez. III, 24 x 2014, n. 43809), non sarebbero invocabili nel presente giudizio data la diversità delle fattispecie: è vero che nel caso "Dolce e Gabbana" le questioni avevano ad oggetto una holding capo-gruppo avente sede all'estero, mentre qui si tratta di un gruppo, organizzato in holding statiche di settore, facente capo a una persona fisica residente in Italia: la diversità della situazione di fatto non consente, però, a parere della Commissione, di considerare concettualmente estranei alla presente fattispecie i principi generali affermati in quella occasione dal supremo collegio; fra tali principi rileva qui, tra l'altro, quello per il quale "la sede amministrativa dei soggetti diversi dalle persone fisiche rilevante ai fini della individuazione del "domicilio fiscale" ai sensi dell'art. 59, comma 1, dpr n. 600 del 1973, si identifica nel centro effettivo di direzione e di svolgimento della sua attività, ove cioè risiedono gli amministratori, sia convocata e riunita 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 i 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 o i suoi dipendenti"; la stessa sentenza ha, inoltre, condivisibilmente affermato che, "in caso di società con sede legale estera controllata ai sensi dell'art. 2359, comma 1, cc, 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. In tal caso è necessario accertare anche che la società controllata estera non sia una costruzione di puro artificio, ma corrisponda ad un'entità reale che svolge effettivamente la propria attività in conformità al proprio atto costitutivo o allo statuto": il fatto che, nel presente caso, il soggetto controllante non sia costituito da una società, come nelle ipotesi (richiamate nella massima) di cui all'articolo 2359 del codice civile, ma si



identifichi in una persona fisica, non fa venir meno, secondo la Commissione, il valore del principio di diritto riguardante le caratteristiche che le società estere controllate da un soggetto italiano debbono avere per poter essere definite esterovestite;

g) le *regulae juris* sopra ricordate sono state confermate, in sede dei giudizi tributari aventi ad oggetto gli stessi fatti, da Cassazione, sez. trib., 21 dicembre 2018, n. 33234 ("Per determinare il luogo della sede dell'attività economica di una società occorre prendere in considerazione un complesso di fattori, al primo posto dei quali figurano la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello, abitualmente identico, in cui si adotta la politica generale di tale società; possono essere presi in considerazione, tuttavia, 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. Nel caso, poi, di società con sede legale estera controllata da società con sede nel territorio nazionale, non è criterio esclusivo di accertamento della sede della direzione effettiva l'individuazione del luogo dal quale partono gli impulsi gestionali o le direttive amministrative qualora esso si identifichi con la sede della società controllante italiana, atteso che è necessario accertare anche che la società controllata estera non sia costituzione di puro artificio, ma corrisponda ad una entità reale che svolga effettivamente la propria attività in conformità al proprio atto costitutivo ed al proprio statuto" e da Cassazione civile, sez. trib., 21/12/2018, n. 33235 ("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 ...; 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; 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 ... Viene altresì in rilievo la Convenzione tra Italia e Lussemburgo intesa a evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio ed a prevenire la frode e l'evasione fiscali, firmata il 3 giugno 1981 e ratificata e resa esecutiva con la L. 14 agosto 1982, n. 747. Le due discipline, quella interna e quella pattizia, a ben vedere, sono sostanzialmente equivalenti. La nozione di "sede dell'amministrazione", in quanto contrapposta alla "sede legale", si deve ritenere coincidente con quella di "sede effettiva" (di matrice civilistica), intesa come il luogo ove 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; laddove il criterio calibrato sull'oggetto principale identifica il luogo in cui si concretizzano gli atti produttivi e negoziali dell'ente nonché i rapporti economici che esso intrattiene con i terzi ... In applicazione di questi principi, con riferimento al versante penale della medesima vicenda in esame, la terza sezione penale di questa Corte (con sentenza 24 ottobre 2014, n. 43809) ha stabilito, in generale, che, in caso di società con sede legale estera controllata ai sensi dell'art. 2359 c.c., comma 1, 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 qualora esso si identifichi con la sede (legale o amministrativa) della società controllante italiana, precisando che in tal caso è necessario accertare anche che la società controllata estera non sia costruzione di puro artificio, ma corrisponda a un'entità reale che svolge effettivamente la propria attività in conformità al proprio atto costitutivo o allo statuto");

h) l'applicazione alla fattispecie oggetto del presente giudizio dei principi affermati dalla SC nella sentenza penale e nelle sentenze tributarie sopra richiamate, condivisi in toto dalla Commissione, porta, de plano, ad escludere che la G. SA possa considerarsi società esterovestita: infatti:

I) gli organi statutari della Società in questione hanno, sempre, regolarmente provveduto a svolgere, nella sede deputata, le attività amministrative e di gestione della Società stessa, come risulta dai numerosi verbali depositati dalla attuale appellante: è escluso, quindi, che la G. SA sia una "costruzione di puro artificio";

II) l'eccezione, proposta dalla Agenzia delle entrate nelle sue controdeduzioni, di inammissibilità, per novità, degli argomenti dell'appellante, non formulati in primo grado, volti a distinguere tra coordinamento e controllo del gruppo, da una parte, e vera e propria gestione delle società, dall'altra, è manifestamente infondata, posto che le difese in questione fanno leva su qualificazioni giuridiche che il giudice può sempre, anche d'ufficio, attribuire (e la parte, quindi, sollecitare), e non poggiano per nulla su fatti nuovi (ciò che, solo, ne avrebbe determinato l'inammissibilità); ugualmente infondato è poi l'argomento della difesa erariale secondo il quale la proposizione dell'originario ricorso, e poi dell'appello, da parte di F. P. "in qualità di amministratore di fatto" della G. implicava il riconoscimento di tale qualità da parte del medesimo F. P.: basti dire, sul punto, che F. P. ha specificato, in entrambi gli atti de quibus, che la qualifica in questione era, semplicemente, asserita dalla Agenzia delle entrate (oltre che dalla Guardia di Finanza): dunque non vi è mai stata alcuna ammissione in tal senso (fermo restando che F. P. avrebbe avuto legittimazione a impugnare gli atti dei quali si tratta anche personalmente, essendo pacifico, in giurisprudenza, "l'interesse di colui che nell'atto impositivo sia stato indicato come rappresentante della società a far valere l'illegittimità dell'atto, in quanto tale indicazione può risultare a lui pregiudizievole": così, da ultimo, Cassazione civile, sez. VI, 9/7/2014, n. 15742);

III) la predisposizione in Viareggio di alcune deliberazioni non costituisce, in concreto, valido argomento a favore della tesi della esterovestizione, posto che quelle deliberazioni erano, di fatto, volte alla realizzazione di una finalità (dare ossigeno finanziario all'intero Gruppo P. attraverso la valorizzazione del C.) che trascendeva la vita ordinaria delle singole società del Gruppo; esse dovevano, quindi, necessariamente coordinarsi tra loro nell'ambito di una strategia complessiva riguardante l'intero Gruppo; tale strategia, in mancanza di una holding di gruppo, era ovvio che dovesse far capo, personalmente, a F. P., quale socio di maggioranza delle società del Gruppo stesso;

IV) di là delle parole usate da F. P. nella dichiarazione da lui resa alla Guardia di Finanza (parole che non possono costituire una -giuridicamente impossibile - confessione in jure), non risulta, obiettivamente, che il medesimo abbia mai posto in essere, riguardo alla G. SA, attività giuridicamente inquadrabili nelle categorie della amministrazione o della gestione, avendo, invece, svolto attività certamente pertinenti al coordinamento e al controllo dell'intero Gruppo, inquadrabili, in astratto, non nella categoria delle attività tipiche dell'amministratore di una società bensì, in ipotesi, nell'attività tipica di una holding di gruppo (figura, in concreto, inesistente nel Gruppo P.); il fatto che F. P. sia stato colto nel possesso di una "gran mole" di documenti societari concernenti le holding lussemburghesi (tra tali documenti: bilanci, contabilità, certificati, dossier contabili, piani finanziari "redatti per monitorare costantemente la situazione monetaria del Gruppo" e altri documenti riguardanti "la gestione straordinaria (operazioni di riorganizzazione, fusione, scissione, incorporazione, cessazione, istituzione etc.) delle società lussemburghesi del gruppo P."), dimostra solo che F. P. esercitava effettivamente il coordinamento e il controllo delle sue società, ma non che le amministrasse; né è indicativo di un'attività propriamente amministrativa il possesso, da parte di F. P., di procure rilasciate dagli amministratori lussemburghesi a persone fisiche italiane per la partecipazione alle assemblee delle società di diritto italiano e, men che meno, il possesso dei documenti relativi al rilascio, da parte sua, di fidejussioni a favore delle società lussemburghesi del suo gruppo; attiene, ancora, alla funzione di coordinamento del gruppo, e non a quella di amministrazione delle singole società, il possesso della documentazione relativa a una serie di operazioni eccedenti la sfera di ogni singola società e manifestamente riconducibili alla strategia complessiva del gruppo stesso;

V) lo svolgimento, da parte di F. P., delle funzioni di amministratore di fatto in riferimento a tutte le sue società lussemburghesi, tra le quali la G. SA, non solo difetta di qualunque, specifica prova, ma è anche, già sul piano astratto, un'attribuzione impossibile, non essendo predicabile che una sola persona abbia la capacità di amministrare, da sola, così tante società;

VI) il fatto, richiamato dall'Agenzia delle entrate nelle sue controdeduzioni, che, in relazione ai trust istituiti da F. P. e dal medesimo posti ai vertici del Gruppo, F. P., formalmente solo disponente, esercitasse di fatto poteri eccedenti la sua veste formale appare del tutto irrilevante ai fini probatori perseguiti dall'Amministrazione;

i) adunque, esclusa l'esterovestizione della G., il primo motivo dell'appello proposto nel proc. n. 1814/2016 risulta, conseguentemente, fondato: assorbiti, di conseguenza, gli ulteriori motivi d'appello, l'appello stesso deve, quindi, essere accolto, con conseguente accoglimento del ricorso e conseguente annullamento degli avvisi di accertamento impugnati;

l) poiché l'emissione della cartella relativa al pagamento delle somme dovute ex art. 68, I co., del decreto legislativo 31/12/1992, n. 546, non presuppone la definizione irrevocabile della controversia di merito ma solo l'emissione della sentenza di I grado che abbia, in tutto o in parte, respinto il ricorso del contribuente, è escluso che il giudizio di cui al proc. n. 1814/2016 possa essere definito pregiudiziale rispetto al proc. n. 585/2018 (cfr, in termini, ex multis, Cassazione civile, sez. trib., 29/11/2017, n. 28595); tuttavia è anche vero che l'accoglimento del ricorso proposto, nel merito del rapporto tributario, dalla parte contribuente determina, ai sensi del II comma del citato art. 68 (norma pacificamente applicabile, per l'eadem ratio, anche alle sentenze di accoglimento delle Commissioni regionali: v., sul punto, inter alia, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 49/E, del 1° ottobre 2010), l'obbligo restitutorio dell'Amministrazione e, a fortiori, in caso di non ancora avvenuto pagamento, la paralisi del credito tributario dell'Amministrazione; dunque, a seguito dell'accoglimento dell'appello riguardante il merito del rapporto, viene meno il credito recato dalle cartelle de quibus dovendo, il rapporto inter partes, essere regolato, per facta superventa, sulla base dell'apposita norma di legge sopra richiamata, che inabilita l'Amministrazione ad ulteriori riscossioni e, anzi, la obbliga alle eventuali, conseguenti restituzioni;

m) è necessario, tuttavia, ai fini delle spese riguardanti il proc. n. 585/2018, esaminare il punto della soccombenza virtuale: essa va, certamente, attribuita all'Amministrazione, considerato che la cartella in questione era stata notificata a F. P. quale amministratore di fatto della G., mentre, in realtà, non solo F. P., come sopra accertato, non possedeva tale qualità, ma, inoltre, la notificazione in questione sarebbe stata nulla perfino nell'ipotesi in cui F. P. fosse stato realmente amministratore di fatto della predetta società, non comportando, tale qualità, alcuna rappresentanza sociale, in presenza di amministratori della G. SA individuabili secondo la legge civile (cfr, sul punto, fra le ultime, Cassazione civile, sez. VI, 9/7/2014, n. 15742: "In materia societaria, l'art. 145 cpc e l'art. 60 del dpr 29 settembre 1973, n. 600, prevedono che la notifica alle persone giuridiche avvenga mediante consegna alla persona che rappresenta l'ente (ovvero ad altri soggetti legittimati indicati dalle norme), per cui l'avviso di accertamento nei confronti di una società di capitali non può essere notificato all'amministratore di fatto, che non rappresenta la società, ancorché (eventualmente) la gestisca, trovando tale soluzione conferma nell'art. 62 del citato dpr n. 600 del 1973, secondo cui solo ove la rappresentanza dei soggetti diversi dalle persone fisiche non sia determinabile secondo la legge civile essa è attribuita, ai fini tributari, alle persone che ne hanno l'amministrazione anche di fatto"). 2) In definitiva, dunque, entrambi gli appelli riuniti vanno accolti, con conseguente annullamento degli avvisi di accertamento e delle intimazioni di pagamento impugnati.

3) Le spese dei due gradi di giudizio relative a entrambi i procedimenti riuniti, spese che si liquidano come in dispositivo, seguono la soccombenza dell'Amministrazione.

PQM

la Commissione tributaria regionale di Firenze, V Sezione, accoglie gli appelli riuniti e, per l'effetto, annulla gli avvisi di accertamento e le intimazioni di pagamento; condanna l'Ufficio al rimborso delle spese di entrambi i gradi di giudizio, liquidate in complessivi euro 7000, oltre iva e accessori.

Così deciso in Firenze, il 13 gennaio 2020.

Depositata in Segreteria il 3 giugno 2020.