

*Sent. n. 61 del 18 gennaio 2008*

*della Comm. trib. reg. di Firenze, Sez. XXV - Pres. e Rel. Pecchioli*

*Imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) - Accertamento - Avviso di accertamento - Notificazione - Domicilio fiscale - Sede legale - Contestazione - [Art. 60](#), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - Raggiungimento dello scopo - Art. 156 c.p.c.*

Massima - La notificazione può definirsi inesistente soltanto laddove il luogo o la persona alla quale l'atto da notificarsi è consegnato non abbiano alcun collegamento con il destinatario con la conseguenza che l'iter notificatorio non può in alcun modo soddisfare la finalità di conoscenza degli atti giuridici. Laddove vi sia controversia nell'ambito dell'individuazione del domicilio fiscale la notificazione effettuata presso la sede italiana di una società avente sede all'estero deve intendersi affetta da nullità, la cui dichiarazione è subordinata al mancato raggiungimento dello scopo ex artt. 156 e 160 c.p.c.

---

*Svolgimento del processo - 1 - In data 28.7.2004 il Nucleo Regionale di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza ha proceduto alla redazione di processo verbale di constatazione nei confronti della ... società la cui sede legale è situata in ... Secondo i verbalizzanti la Società ha la propria sede amministrativa in Italia presso la direzione generale della ... Proprio la sede dell'amministrazione in Italia, come si legge nel p.v.c. - foglio n. 44, "rende possibile, per il fisco italiano, l'applicazione di tutte quelle norme tributarie previste dall'ordinamento interno, alla stregua quindi, di un soggetto avente sede legale in Italia".*

Perciò, secondo la Guardia di Finanza, si tratta di "società esterovestita" che, in quanto tale, "è assoggettata a tutti gli obblighi imposti dalla normativa tributaria interna alle persone giuridiche residenti, tra cui quelli di presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'IVA". Ne segue che "se la società esterovestita non ha presentato in Italia alcuna dichiarazione, la stessa viene considerata alla stregua di evasore totale".

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Firenze 3 ha fatto proprie le constatazioni e le osservazioni della Guardia di Finanza ed ha perciò proceduto alla notifica di avvisi di accertamento relativi alle imposte IRPEG-ILOR per l'anno 1996, IRPEG-ILOR per l'anno 1997, IRPEG-IRAP per l'anno 1998, IRPEG-IRAP per l'anno 1999 e IVA per gli anni 1998 e 1999, con irrogazione delle relative sanzioni.

La ... ha proposto distinti ricorsi contro gli avvisi di accertamento.

2 - La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze ha provveduto alla riunione dei ricorsi e li ha accolti, dichiarando la nullità degli avvisi di

accertamento.

L'accoglimento dei ricorsi non è avvenuto per ragioni attinenti al merito, bensì per ch  la Commissione ha accertato la nullit  della notifica degli avvisi di accertamento. Non   ben chiaro se la Commissione abbia voluto qualificare il vizio della notifica come tale da comportare la sua nullit  o piuttosto la sua inesistenza, avendo comunque rilevato che l'Ufficio avrebbe ben potuto notificare gli avvisi ai legali rappresentanti della societ  o recapitate gli atti presso la sede della medesima ... "all'indirizzo che risultava dalla documentazione ufficiale e ben conosciuto dallo stesso Ufficio impositore che lo ha indicato nella stessa epigrafe dell'accertamento".

La decisione   corredata da un'ampia motivazione, con la quale, innanzitutto, la Commissione illustra la posizione della Societ  esponendo sinteticamente la sua storia, fin dall'originaria costituzione, in relazione all'ordinamento tributario italiano.

Vi si legge che la ... con sede in ...   la holding del ... e detiene l'intero capitale sociale della ....

La ...   una societ  ... interamente partecipata, appunto, della societ  con la funzione di sub holding per le societ  commerciali estere del gruppo .... In tale veste controlla, direttamente o indirettamente, numerose societ  operative estere, sparse nel mondo.

Essa   stata costituita a ... ed ivi ha sempre avuto la propria sede legale ed anche quella amministrativa, contrariamente a quanto sostenuto dalla Guardia di Finanza; il suo attuale indirizzo risulta essere ....

La nascita di questa societ    inscindibilmente connessa con l'evoluzione dell'attivit  commerciale del Gruppo ..., iniziata e sviluppatasi all'estero, sin dall'epoca immediatamente successiva all'ultima guerra mondiale, sempre previa autorizzazione delle Autorit  competenti ed in modo trasparente e conforme alle indicazioni dei Ministeri e degli organi tecnici italiani.

La vocazione all'export del Gruppo ... e la detenzione di partecipate estere sin dall'immediato dopoguerra sono la principale premessa della creazione della .... Tra le numerose ragioni, di natura economica ed imprenditoriale, che indussero alla costituzione ... della Societ , la parte ricorrente evidenzia: 1 - il fatto che ... era nel 1984 ed   tuttora uno fra i migliori centri di comunicazione e di interrelazione con il mondo, dal quale era ed   pi  agevole porre in essere i contatti commerciali e le movimentazioni finanziarie, anche in valute differenti rispetto alla lira (ed oggi all'euro); 2 - la maggior snellezza della legislazione ... quanto alla movimentazione ed al trasferimento delle partecipazioni di societ , che avrebbero consentito alla ... di razionalizzare la detenzione delle controllate estere in seno al gruppo ...; 3 - in particolare, la possibilit  di superare le restrizioni valutarie all'epoca vigenti, in Italia (come risulta inequivocabilmente dai documenti prodotti); 4 - correlativamente,

l'esigenza di finanziare e valorizzare, oltre che sviluppare, le attività delle società (partecipate) operative estere del Gruppo.

Fatte queste premesse, la sentenza afferma che la Società ha svolto la propria attività di sub holding del Gruppo e che l'unico luogo di effettivo espletamento in via continuativa a è dell'attività è stato ... (o comunque l'estero), ove i redditi si sono prodotti.

La ... non risulta avere mai avuto in Italia né alcuna sede amministrativa né ufficio né ha ivi svolto attività di qualsiasi tipo, non, possiede in Italia beni immobili né ha altri interessi né conti correnti bancari né ha aperto in Italia alcun ufficio o rappresentanza né, infine, ha instaurato alcun rapporto contrattuale disciplinato giuridicamente del diritto italiano.

La Società, come risulta documentalmente, a) dispone di un ufficio posto ad ... e ...; b) ha in seno al proprio Consiglio di Amministrazione (dal 1 gennaio 1994) un professionista ...; c) ha un rapporto di consulenza legale, fiscale e contabile con lo studio ... ha corrisposto nel periodo 2000-2004 ai consulenti ed i revisori dei conti ... compensi per circa Euro 130.000,00, e) ha in organico un dipendente, ... cittadino ... residente ..., esperto di amministrazione e revisione contabile.

La residenza fiscale ad ... della società è stata confermata dalle stesse Autorità ... (come risulta la documentazione allegata in atti) ed in particolare, delle certificazioni di residenza ..., rese in data, 23 aprile 1998, 21 gennaio 2002, 11 settembre 2002, e 22 luglio 2004 e dal certificato, della Camera di Commercio locale nonché dai provvedimenti resi dall'Autorità fiscale ... in merito alla participation exemption, riconosciuta alla ... sul presupposto dell'esistenza dei requisiti, afferenti tra l'altra la residenza della società nel territorio ..., sia nel 1989 (doc. n. 10 all. ricorso) sia nel 1992 (doc. n. 11 all. ricorso) sia nel 1996, per il periodo 1996-1999 (doc. n. 12 all. ricorso), sia infine nel 2000 per il periodo 2000-2003, con l'automatica estensione ex lege fino al 31 dicembre 2005 (doc. n. 13 all. ricorso).

Dal 1984 in poi la società (come risulta in atti): 1) ha via via acquistato e detenuto partecipazioni (totalitarie, di maggioranza od anche solo di minoranza) in numerose società commerciali operative all'estero nell'unico core business, ubicate in tutto il mondo, ad esse offrendo servizi e competenze specifiche, nonché attività di coordinamento, trasmissioni di dati ed informazioni: 2) ha assicurato un efficace e disciplinato flusso di finanziamenti alle società partecipate ed a quelle del gruppo nonché un'accurata gestione finanziaria della liquidità, tramite impieghi sul sistema bancario; 3) ha valorizzato e concesso l'uso del marchio ....

3 - Ha appello avverso la sentenza di primo grado l'Agenzia, delle Entrate, soffermandosi innanzitutto sul problema della invalidità della notifica degli avvisi di accertamento. Tale notifica è avvenuta alla società

destinataria, presso la direzione generale della ... ubicata, nel Comune ... tramite consegna a mani del ... quale membro del Consiglio di Amministrazione della ...; allo stesso ... nella sua residenza ... tramite consegna a persona addetta alla casa; alla ... per conoscenza".

A sostegno della ritualità della notifica, l'Ufficio afferma che "la ricorrente, seppur formalmente residente all'estero, risulta avere, in Italia, la sede effettiva", con la conseguenza che il luogo deputato a ricevere le notifiche è la sede effettiva e cioè la Direzione generale della ....

Ai fini in esame l'Ufficio richiama gli [artt. 58, 59 e 60](#) DPR 29 settembre 1973 n. 600 che conferiscono, fra l'altro, all'Amministrazione finanziaria il potere di stabilire il domicilio fiscale del soggetto nel Comune in cui è stabilita la sua sede amministrativa e disciplinano le modalità, della notifica. Queste norme dimostrano che in materia tributaria il legislatore configura un procedimento speciale di notificazione, come tale distinto da quello disciplinato dal codice di procedura civile. L'Ufficio asserisce inoltre la validità della notifica in quanto è ammessa quella al rappresentante legale della persona giuridica, per trarne la conseguenza che è idonea quella effettuata al ..., nella sua qualità consigliere di amministrazione, perché in generale è valida la notifica effettuata presso la sede legale o effettiva qualora il consegnatario sia legato alla persona giuridica da un particolare rapporto, non necessariamente di dipendenza, ma anche consistente nella sola funzione di ricevere la corrispondenza.

D'altronde sarebbe infondato uno degli argomenti di difesa assunti sul punto dalla società, secondo cui la rappresentanza degli amministratori è soltanto, congiunta, perché esistono documenti dai quali risulta che essi hanno operato anche in modo disgiunto nel compimento di una serie di atti negoziali.

In conclusione, secondo l'Ufficio, la notifica è rituale "in quanto effettuata presso la sede individuata dai verificatori in Italia"; l'atto è stato comunque portato a conoscenza di un soggetto (consigliere di amministrazione) dotato di un preciso collegamento con la società destinataria; l'eventuale errore di notificazione importa soltanto la nullità della notifica e non la sua inesistenza; la nullità è sanata dal fatto che gli avvisi di accertamento hanno consentito alla società di proporre ritualmente le sue difese.

La questione preliminare relativa alla notifica è strettamente collegata a quella sostanziale, perché le obbligazioni tributarie ritenute dall'Ufficio sussistono se ed in quanto la società abbia realmente, la sua sede operativa in Italia.

Sotto questo profilo l'Ufficio pone in rilievo una serie di elementi che, a suo avviso, convergono nella dimostrazione di quanto da esso sostenuto e perciò della legittima determinazione delle obbligazioni

tributarie di cui è causa.

Gli elementi sintomatici sono i seguenti: presenza maggioritaria (quattro su cinque) di persone fisiche residenti in Italia nell'organo direttivo - amministrativo; ridotta rilevanza delle funzioni dell'amministratore residente in loco, che è risultato appartenere alla sede ... di uno studio legale internazionale; svolgimento dell'attività della società ... nella sede ... della da dove sono state impartite le istruzioni per il compimento di tutti gli atti gestione, compresi i più minuti, come l'acquisto di attrezzature per l'ufficio; il solo lavoratore dipendente ... non effettuava alcuna attività senza il preventivo assenso dall'Italia; uno dei suoi compiti era inviare in Italia gli atti societari, per farli sottoscrivere, per essere poi rispediti in ..., sono stati rinvenuti ... pareri riguardanti la vita della società ... dal punto di vista fiscale; sempre ... è stata rinvenuta carta intestata in bianco della società ....

Da questi elementi la Guardia di Finanza ha tratto la convinzione che la società, per quanto costituita e con sede legale all'estero, avesse la residenza fiscale in Italia, essendo perciò qualificabile soggetto passivo di imposta.

Il sostegno normativo di questa deduzione è dato dall'[art. 87](#) comma 3 TUIR (sede dell'amministrazione in Italia); dall'art. 25, legge n. 218/1995 (sede dell'amministrazione in Italia ovvero "l'oggetto principale" dell'attività); dall'art. 4 par. 3 modello di convenzione OCSE (sede della direzione effettiva).

L'atto di appello passa poi alla valutazione dei documenti reperiti, osservando che dubbi sull'autonomia della società ... sono stati espressi in sede ministeriale che la direzione, generale della ... ha impartito precise direttive: alla società ... riguardanti l'erogazione di finanziamenti, distribuzione di dividendi ecc.; che l'unico dipendente ... riceve dall'Italia le direttive per predisporre gli atti dei consigli di amministrazione e delle assemblee dei soci, inviandoli in Italia per la firma e ricevendoli dopo che gli sono stati rispediti; che in Italia è stata assunta la decisione circa la distribuzione dei dividendi, dalla società ... alla società italiana; che i, contratti afferenti alla società ... sono stati stipulati e sottoscritti in Italia; che la nomina del ... è stata effettuata per assicurare lo svolgimento di un certo numero di consigli di amministrazione in ...; che, in Italia è stata disposta la movimentazione finanziaria o bancaria riferita alla società ... anche per il compimento di operazioni finanziarie intercompany; che la società ... ha chiesto agli amministratori o, al persona le residente in Italia l'autorizzazione per l'acquisto di beni e servizi e il, relativo pagamento; che i dati per tutte le operazioni finanziarie, sono stati, forniti alla società ... dalla ...; che dall'insieme dei contratti e della corrispondenza si evince che il centro decisionale è sempre stato Italia, al punto che da alcuni documenti risulta che la ... non si è limitata ad impartire istruzioni ma ha anche

agito in luogo della società ....

Nell'insieme, non si tratta di rapporti di mera collaborazione né di coordinamento, bensì dell'esercizio da parte della società italiane di poteri di gestione talmente penetranti che la società ... era chiaramente soggetta a quella italiana, senza avere alcuna autonomia.

In particolare i movimenti finanziari della società ... erano integralmente gestiti in Italia, ai punto di ridurre "la prima ad una sorta di prestanome, un fermacarte che deve apporre il proprio sigillo ad operazioni già irreversibilmente concluse altrove".

Da questo complesso di considerazioni l'Ufficio ricava l'assoggettamento della società ... alla legge tributaria italiana, con la conseguente piena legittimità degli avvisi di accertamento.

Pertanto l'Ufficio ha esposto nell'atto di appello le seguenti conclusioni.

"Voglia Codesta On.le Commissione Tributaria Regionale accoglie l'appello dell'Ufficio e, previa riforma dell'impugnata sentenza, dichiarare, la legittimità, degli, avvisi; di accertamento, anche alla luce dei motivi ampiamente dedotti in primo grado ed assorbiti dalla decisione impugnata; in via subordinata, riformare la sentenza impugnata nella parte in cui ha condannato l'Ufficio al pagamento delle spese processuali; il tutto previa condanna della Società appellata alla refusione delle spese di lite"

4 - La ... nelle sue controdeduzioni, afferma che il Giudice di primo grado ha compiuto una serie di accertamenti di fatto che non sono stati oggetto di censura da parte dell'appellante. Soltanto da tali accertamenti la Commissione Tributaria Provinciale ha dedotto la violazione delle norme che regolano la notifica degli atti impositivo derivandone la nullità degli atti impugnati stante la insanabile illegittimità dei procedimenti di notifica.

Dalla circostanza che l'Ufficio non abbia censurato l'accertamento compiuto in primo grado, circa la posizione della società ... rispetto al capogruppo italiana, l'appellata deduce l'acquiescenza dell'Ufficio a tale accertamento. D'altronde non è vero che è provato che la società ... sia stata amministrata in Italia. Comunque il vizio che inficia la notifica non la rende semplicemente nulla, ma inesistente, con la conseguenza che la proposizione del ricorso non può avere efficacia sanante. Infatti il luogo della notifica non ha alcuna relazione con la società ....

Inoltre il Giudice di primo grado non ha sostenuto che la notifica degli avvisi doveva avvenire in base alla legge processuale civile, bensì che avrebbe dovuto essere effettuata in ... anche col mezzo postale ([art. 14](#) legge n. 890/1982 e [art. 20](#) legge n. 146/1998).

D'altronde l'Ufficio ben sapeva che la sede della società è in ....

Anche la notifica al consigliere di amministrazione ... non ha nessuna rilevanza, posto che egli non è il legale rappresentante della società ....

E' infondato il richiamo all'[art. 59](#) DPR n. 600/1973, perché presuppone comunque la dimostrazione che il luogo prescelto per la notifica sia quello in cui è stabilita la sede amministrativa della società, il che non è avvenuto nel nostro caso, anche senza considerare che l'attribuzione d'ufficio del domicilio fiscale presuppone un motivato provvedimento in tal senso inesistente nel presente caso.

E' inapplicabile anche l'[art. 60](#) lett. e) DPR n. 600/1973 perché è incontestato che nel luogo notifica la società ... non avesse né ufficio né azienda.

Ed anche se la notifica non fosse da considerare inesistente, bensì semplicemente nulla, ne conseguirebbe comunque la nullità degli avvisi di accertamento, perché salvo che per quello relativo al 1999, la sanatoria della nullità derivante dalla proposizioni del ricorso si verifica a condizione che quest'ultima intervenga prima del decorso del termine decadenziale per l'esercizio della potestà di accertamento. Nel nostro caso l'impugnazione degli avvisi è avvenuta (salvo che per il 1999) oltre il decorso del termine decadenziale, né può applicarsi la proroga biennale per l'accertamento sancita dell'[art. 10](#) legge n. 289/2002, sia per contrasto col divieto di proroga stabilito dallo statuto del contribuente sia perché non riferibile alla società ..., riguardando soltanto coloro che avrebbero potuto avvalersi del c.d. condono tributa.

L'appellata afferma pertanto l'intervenuta decadenza del potere di accertamento fiscale per i periodi d'imposta 1996, 1997 e 1998 ai fini IRPEG, ILOR, IRAP, IVA.

Ciò premesso, l'appellata riproduce alcune sue difese che erano rimaste assorbite in primo grado: l'Ufficio non ha dimostrato che la sede amministrativa della società ... coincida con la sede amministrativa e direzionale della .... Gli accertamenti, sono stati emessi da un Ufficio incompetente (Ufficio di Firenze 3) perché la sede legale della ... è nell'ambito territoriale di competenza dell'Ufficio di Firenze.

L'assunto dell'Ufficio altro non è che l'esito del riesame della documentazione che era già stata oggetto di esame da parte degli organi tributari, conseguendone la preclusione all'attualità del potere di accertamento, non esistendo nuovi elementi che possano costituire presupposto di tale operazione, come è invece richiesto dall'[art. 43](#) comma 3 DPR n. 600/1973 e dall'[art. 57](#) comma 3 DPR n. 633/1972.

La mancanza di novità dei fatti ha già dato luogo ad una pronuncia di illegittimità dell'accertamento riguardo all'imposta IRPEG per il 2000, da parte della Commissione Tributaria Provinciale di Firenze (sentenza n. 93/18/2006).

Gli accertamenti violano inoltre l'art. 10 statuto del contribuente, perché la società ..., costituita nel 1984, non ha mai ricevuto censure circa il suo operato né è mai stata ipotizzata la sua residenza fiscale in

Italia.

La pretesa attuale dell'Ufficio contrasta perciò con la regola di cui al cit. art. 10 comma 1, in base al quale "i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede".

Gli avvisi di accertamento sono illegittimi anche per insufficiente motivazione, perché non hanno preso in considerazione le ampie difese svolte dal ... dopo, che era venuto a conoscenza del pvc della Guardia di Finanza e perché comunque, non riporta in allegato detto pvc.

Il disconoscimento della collocazione della società ... viola i principi comunitari in tema di libertà di stabilimento; viola le norme della legislazione per la quale vige il c.d. principio della incorporazione per cui alla società si applica il diritto dello Stato in cui è avvenuta la costituzione (riconosciuto anche dall'art. 25 comma 1 legge n. 218/1995).

La pretesa dell'Ufficio viola la convenzione fra Italia e ... diretta ad evitare le doppie imposizioni. in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, posto che gli elementi di collegamento rispetto in al territorio dello Stato il luogo di costituzione della società, il luogo di registrazione della società, il luogo in cui svolge l'attività, principale della società, il luogo, e le funzioni svolte nella sede centrale, il luogo in cui si trovano le informazioni e i documenti importanti per la società, il luogo in cui più forte è il legame dell'attività economica e finanziaria. Nessuno di questi criteri consente di riscontrare il collegamento con lo Stato italiano.

Ed anche la disciplina italiana esclude la riconducibilità della società ... al diritto italiano, perché non esistono in Italia né la sede dell'amministrazione né l'oggetto principale dell'attività (art. 25 legge n. 218/1995.e art. 87 comma 3 ora [art. 73](#) comma 3 TUIR).

Intatti l'Ufficio ha confuso il collegamento fra la società capogruppo e la società controllata, con l'ipotesi di una sudditanza gestionale e amministrativa di quest'ultima, rispetto alla prima.

In realtà - afferma. l'appellata - sono legittime le "prerogative della controllante nei confronti delle controllate in punto di direzione, coordinamento e controllo e più in generale, nell'ottica di preventiva trasmissione delle informazioni nonché di uniformazione delle strategie intercompany.

Prerogative ora sancito anche dall'[art. 2497](#) cod. civ.

Infine la capogruppo predispone il bilancio consolidato, con tutto ciò che ne consegue in termini di omogeneizzazione dei criteri di gestione anche contabili.

Nessuna rilevanza può attribuirsi alla sede della capogruppo, onde collocami tutte le altre società controllate. La ... controlla direttamente o indirettamente circa trenta società estere.

Chiarimento definitivo è sopravvenuto con l'[art. 35](#) commi 13 e 14 D.L. 4



luglio 2006 n. 223, conv. in legge 4, agosto 2006 n. 248, che ha approvato i commi 5 - bis e 5 - ter dell'[art. 73](#) TUIR: vi si comprende che la "esterovestizione" si riferisce a situazioni diverse, poiché la ... non ha mai avuto alcuna partecipazione in società o beni o attività in Italia ed è sempre stata amministrata ....

La Società contribuente prosegue le sue controdeduzioni richiamando gli esempi di alcune importanti, Società italiane che operano all'estero con modalità analoghe a quelle di cui al presente giudizio.

Nelle pagine successive delle controdeduzioni la ... afferma la insussistenza di propria soggettività passiva in Italia ai fini IVA, contesta punto per punto la presunta rilevanza probatoria dei documenti in forza dei quali l'Ufficio ha preteso di individuare in Italia la sede amministrativa della Società.

Inoltre per ogni periodo di imposta cui si riferiscono gli avvisi di accertamento, la Società appellata ha preso in esame i documenti considerati dall'Ufficio, rilevando che per il periodo di imposta 1996 non vi è alcun documento che adesso si riferisca; per il periodo di imposta 1997 si tratta della corrispondenza fra i consulenti ... e i referenti della capogruppo italiana ai fini di un possibile adeguamento della Società a disposizioni tributarie innovative nell'ordinamento .... Alla stessa questione si riferiscono i documenti relativi al periodo di imposta 1998.

Per il 1999 alcuni documenti riguardano l'acquisto da parte della ... del 10%, delle azioni di una società del gruppo. Gli ulteriori documenti sono senz'altro irrilevanti riguardando più che altro la necessità di orientare il dipendente ... appena assunto all'interno della società nel quadro delle relazioni con le altre società del gruppo.

Infine l'appellata ricorda, quale elemento significativo ai fini di causa, che il giudizio penale promosso nei confronti dei suoi amministratori si è risolto con provvedimento di archiviazioni, sul presupposto che era, da escludersi che la Società fosse stata costituita in ... per aggirare obblighi contributivi in Italia o per finalità evasive od elusive.

Ancora: nelle controdeduzioni la Società non limita alla contestazione radicale della pretesa impositiva, ma espone anche come, a suo avviso, sia stata errata la quantificazione del reddito, imponibile in Italia ai fini delle imposte redditi e delle operazioni imponibili IVA; il preteso risparmio di imposta derivanti dalla ritenuta esteroestizione della Società si riduce a ben modesto importo se messo a confronto con la complessiva pretesa tributaria dell'Agenzia delle Entrate.

Infine sono in ogni caso inapplicabili, le sanzioni determinate negli avvisi di accertamento per incertezza circa l'ambito e la portata dell'applicazione della norma e in ogni caso per insussistenza dell'elemento soggettivo ai sensi degli artt. 5 e 6. D.Lgs. n. 472/1997".

La ... ha conclusivamente esposto, le domande che qui si trascrivono:

"in via pregiudiziale.

1) accertare la nullità e/o inesistenza della notifica degli atti di accertamento impugnati, per violazione degli artt. 58, 59 e 60 del D.P.R. n. 600/1973 e degli [artt. 145](#) e 46 c.c., con la conseguente nullità dei provvedimenti controversi; con l'ulteriore conseguenza in punto di incompetenza dell'Ufficio; per l'effetto, dichiarando che niente è dovuto dalla società comparente a fronte di tali accertamenti né di sanzioni ed interessi;

2) accertare la nullità degli accertamenti impugnati in ragione dell'intervenuta preclusione al potere di accertamento in capo all'Amministrazione finanziaria nonché per violazione dell'[art. 46](#) del D.P.R. n. 600/1973, dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972 e dell'[art. 10](#) della L. n. 212/2000; conseguentemente dichiarando che niente è dovuto dalla società comparente a fronte degli accertamenti in questione, né a titolo di imposte né di sanzioni e interessi;

3) accertare che gli, accertamenti impugnati sono nulli per omessa, motivazione e per violazione dell'[art. 42](#) del D.P.R. n. 600/1973, dell'[art. 56](#) del D.P.R. n. 633/1972, degli [artt. 7](#) e [12](#) della L. n. 212/2000 e dell'[art. 3](#) della L. n. 241/1990; per l'effetto, dichiarando che niente è dovuto, dalla società comparente a fronte di detti accertamenti né a titolo di imposte né di sanzioni ed interessi;

4) accertare l'illegittimità degli accertamenti impugnati per violazione degli art. 43 e 48 del Tratto CE, per violazione della disciplina ... e delle disposizioni recate nelle Convenzioni di Bruxelles del 27 settembre 1968 e di Lugano del 16 settembre 1998, del Regolamento CE del Consiglio 22 dicembre 2000 n. 44 e dell'art. 25 L. n. 218/ 1995; conseguentemente, dichiarando, che niente è dovuto dalla nostra società a fronte degli accertamenti in questione, né a titolo di imposte né di sanzioni e interessi;

5) accertare l'illegittimità degli accertamenti impugnati per violazione dell'art. 4, nonché egli artt. 5 e 7 della Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio tra l'Italia ed ... dell'8 maggio 1990, ratificata dalla L. n. 305/1993; conseguentemente, dichiarando che niente è dovuto dalla società comparente a fronte degli accertamenti in questione né a titolo, di imposte né di sanzioni e interessi;

in ipotesi:

6) accertare l'illegittimità degli accertamenti impugnati per violazione dell'art. 25 della L. n. 218/1995 e dell'art. 87 comma.3, del P.P.R. n. 917/1986 e degli [artt. 1](#), [4](#) e [7](#) del D.P.R. n. 633/1972; conseguentemente, dichiarando che niente è dovuto dalla società comparente a fronte degli accertamenti in questione, né a titolo di imposte né. di accessori, sanzioni e interessi;

in ulteriore ipotesi e nel merito:

7) accertare l'infondatezza degli accertamenti impugnati;

conseguentemente, dichiarando che niente è dovuto dalla società comparente a fronte di detti accertamenti, né a titolo di imposte né di sanzioni, e interessi;

in denegata ipotesi:

8) accertare l'illegittimità degli accertamenti impugnati, per l'illegittimità ed erroneità della quantificazione dell'ammontare del reddito e delle imposte e delle, operazioni imponibili ai fini IVA in Italia, con la violazione degli artt. 4, 5 e 6 del D.L.VO 446/n. 1997, degli [artt. 96](#) e 96 bis e [115](#) del D.P.R. n. 917/1986, dell'[art. 15](#) del D.P.R. n. 917/1986 e dell'art. 24 della Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio tra l'Italia ed i ..., dell'8 maggio 1990, ratificata con L. n. 305/1993, e, infine, degli [artt. 3, 7, 13, 14, 19, 52, 54](#) e [56](#) del D.P.R. n. 633/1972; conseguentemente, dichiarando che niente è dovuto della società comparente a fronte di detti accertamenti, né a titolo di imposte né di sanzioni e interessi;

in ulteriori denegata ipotesi e quanto alle sanzioni.

9) accertare la inapplicabilità delle sanzioni irrogate e la violazione degli [artt. 5](#) e [6](#) del D.L.vo n. 472/1997 e, in ogni caso, la violazione dell'[art. 12](#) del D.L.vo n. 472/1997; conseguentemente, dichiarando che niente è dovuto a titolo di sanzioni dalla società comparente;

in ogni caso:

10) condannare l'Agenzia delle Entrate - ufficio di Firenze 3 alla restituzione delle somme che dovessero risultare indebitamente corrisposte dalla società comparente in corso di causa, per i titoli in contestazione con gli accessori di legge, ivi compresi gli interessi.

Con vittoria, infine, di diritti, spese ed onorari del presente giudizio".

Entrambe le parti hanno depositato memorie illustrative, con le quali hanno confermato l'impostazione e gli argomenti dei rispettivi atti introduttivi del giudizio di appello.

In particolare l'Ufficio, con memoria depositata in data 8.6.2007, ha illustrato la sua tesi riguardo alla questione del vizio di notifica e alle questione della rilevanza dei precedenti accertamenti nei confronti della ... che non ne è stata destinataria. Ha affermato inoltre che i processi verbali anteriori non contengono "alcuna presa di posizione in merito alla ubicazione di fatto della ...". Ha inoltre ampiamente illustrato la propria tesi in ordine a tutte le ulteriori contestazioni contenute nelle controdeduzioni della società appellata.

Con memoria illustrativa depositata il 22.11.2007, l'Ufficio si è invece prevalentemente soffermato sull'analisi dei, documenti dai quali risulterebbe che la sede amministrativa della società ... è collocata in Italia.

Con memoria depositata il 22.11.2007 la ... ha ulteriormente illustrato le argomentazioni delle controdeduzioni che sopra di sono sinteticamente

riportate.

*Motivi della decisione* - 1 - Per quanto il primo problema da risolvere nella presente controversia abbia carattere preliminare riguardando la eventuale invalidità della notificazione degli avvisi di accertamento, la sua soluzione non può provenire se non dall'esame di una questione che attiene anche al merito della controversia e cioè l'accertamento della eventuale presenza sede amministrativa della Società ... in Italia e precisamente, presso la sede operativa della .... Infatti l'[art. 58](#) comma 3 DPR 29 settembre 1973 n. 600 individua il domicilio fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche "nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa" e l'art. 60 comma 1 lett. c) dello stesso DPR stabilisce che "la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario".

Ed allora il primo accertamento da compiere riguarda proprio il fatto che la ... abbia, in base ai criteri sopra detti, il proprio domicilio fiscale nel luogo in cui è stata effettuata la notifica degli avvisi di accertamento;

Sotto questo profilo la Società appellata sostiene che le verifiche compiute dalla Commissione Tributaria Provinciale non sarebbero state oggetto di censura da parte dell'Ufficio all'atto della proposizione dell'appello, conseguendone la implicata acquiescenza dell'Amministrazione a tali verifiche e alle loro risultanze.

In realtà l'Ufficio appellante si sofferma ampiamente sulle ragioni che hanno comportato l'accertamento dell'esistenza in Italia della sede amministrativa della Società ... contestando puntualmente quanto aveva ritenuto il Giudice di primo grado.

Va però osservato che l'esame degli elementi presi in considerazione, dall'Ufficio e richiamati nell'atto di appello non consente di accettarne la tesi; circa la presunta verifica dell'esistenza in Italia della sede amministrativa della Società ....

Alla pag. 17 l'appello si riferisce "alla presenza maggioritaria nell'organo, direttivo - amministrativo di persone fisiche residenti in Italia (quattro su cinque)", aggiungendosi poi che il solo amministratore residente ... era in realtà associato della sede ... di uno studio legale internazionale, "delle cui prestazioni si è avvalsa, la società .... Queste circostanze sono da ritenere totalmente irrilevanti perché, non si può trarre, sul piano, giuridico, alcuna conseguenza da fatti marginali come, da un lato, la resistenza anagrafica degli amministratori, dall'altro lato, le funzioni e la qualifica del quinto amministratore apparendo anzi normale probabilmente vantaggioso ai fini sociali che quest'ultimo amministratore avesse un diretto collegamento con uno studio legale.

Probabilmente l'Ufficio è stato indotto a dare valore a questo argomento dalla disposizione dell'art. 5.bis lett. b) [dell'art. 73](#) TUIR (introdotto,

come si è visto, sopra, dall'[art. 35](#) D.L. n. 223/2006). Ma il riferimento è chiaramente erroneo posto che la fattispecie disciplinata da tale disposizione è completamente diversa da quella di cui al presente giudizio, anche nella ricostruzione che ne fornisce l'Ufficio (a parte il fatto che la norma è successiva al periodo, che qui interessa).

Secondo l'appellante le dettagliate istruzioni provenienti dall'Italia e riguardanti una pluralità di atti di gestione costituiscono uno degli elementi principali da cui trae fondamento l'assunto dell'appellante medesimo. Su questo punto, occorre un chiarimento di carattere generale.

L'esistenza di un penetrante controllo di una società nei confronti di altra e perciò l'assoggettamento della società controllata costituisce fenomeno ben diverso dallo svolgimento, delle attività di gestione amministrativa della società controllata. Le due fattispecie non possono essere né sommate né confuse, perché, altrimenti, situazioni giuridicamente rilevanti, fra loro nettamente differenziate, verrebbero rese Coincidenti con effetti aberranti sul piano giuridico.

In stanza non si può configurare la collocazione della sede amministrativa di una società presso un'altra soltanto perché fra le due società vi è uno stretto collegamento, che riguarda essenzialmente il coordinamento delle rispettive attività e finalità. Si tratta di un fenomeno che la normativa codicistica ben conosce, al punto che l'[art. 2359](#) cod. civ. elabora la nozione delle società controllate, fra l'altro ricomprendendovi cui vi siano società che sono sotto "influenza dominante" di altre società in virtù di particolari vincoli contrattuali ed elabora anche la nozione di società collegate quando una società "esercita un'influenza notevole" sull'altra.

Ma è evidente che tutti questi casi non hanno niente a che vedere con l'individuazione della sede amministrativa dell'una e dell'altra società la cui collocazione non influisce minimamente sulla nozione codicistica.

Si direbbe che è per questo motivo, d'altronde, che l'appellante si sofferma sulla esistenza di atti di mera gestione amministrativa compiuti presso la ... al punto che, ad es., il solo dipendente della società ... ha chiesto il preventivo assenso, o le direttive impartite dall'Italia prima di compiere operazioni di sua spettanza.

Sembra cioè che l'Ufficio voglia proprio, dimostrare che la sua ricostruzione non riguarda il controllo o il collegamento societario, ma una circostanza forse più banale ma di maggior rilievo rispetto ai temi di causa: i servizi della gestione amministrativa sarebbero stati svolti in Italia e non ....

Per verificare la fondatezza o meno di questa affermazione non è inutile osservare che gli avvisi di accertamento riguardano i quattro esercizi dal 1996, al 1999 e perciò periodo di quattro anni, nel corso dei quali la gestione amministrativa della Società ... sarebbe stata effettuata in Italia. A sostegno di questa tesi l'Ufficio porta una serie di documenti dei

quali soltanto alcuni (ed anzi, assai pochi) riguardano propriamente le attività amministrative, mentre i più rilevanti riguardano attività di consulenza legale o tributaria, corrispondenza relativa alla circolare di azioni infragruppo. La conclusione è che la prova documentale circa resistenza, della sede amministrativa in Italia è estremamente ridotta e costituita soltanto da sporadici documenti in varie date dai quali assai arduo dedurre la continuità di una gestione amministrativa durata ben quattro anni. D'altronde le richieste del dipendente ... rivolte alla ... risultano riguardare il primo impianto della sua personale attività e sono perciò ben comprensibili anche in assenza di quella situazione di fatto che è presupposta dall'Ufficio.

A tali considerazioni ne va aggiunta un'altra di carattere generale.

Gli stessi verbalizzanti, nel PVC del 28.7.2004, osservano, (foglio n. 22) che il riferimento alla sede, dell'attività amministrativa deve essere caratterizzato fra l'altro da "continuità, ossia deve derivare non da un singolo atto di gestione, ma da una pluralità di atti non occasionali".

La "continuità" è connatura alla stessa nozione di "sede", che implica la stabilità del riferimento e perciò la percettibilità da parte di qualunque terzo della collocazione indicata quale centro di gestione e di elaborazione di tutto quanto attiene alla direzione della società e al dispiegamento della sua attività.

Ciò posto, emerge chiaramente che gli sparsi riferimenti all'amministrazione della rilevati dalla ... verifica fiscale non sono assolutamente sufficienti per ingenerare il necessario convincimento circa tale continuità.

Non sussistono dunque ragioni idonee per sostenere che la sede amministrativa della Società ... fosse in realtà collocata in Italia, presso la sede della Società capogruppo.

Se così è, non si può affermare fondatamente che il domicilio fiscale della, Società ... fosse in ... presso la ..., risultando perciò inapplicabile l'[art. 58](#) comma 2 DPR n. 600/1973 che, come si è visto, consente di individuare il domicilio fiscale anche nel Comune in cui si trova la sede amministrativa della Società.

D'altronde il potere attribuito dall'[art. 59](#) DPR n. 600/1973 all'Amministrazione finanziaria di stabilire il domicilio fiscale del soggetto, diverso dalla persona fisica, nel comune in cui è stabilita la sede amministrativa, a parte che presuppone che sia espletato un determinato procedimento di cui non vi è traccia nel caso di specie, non porta ad alcun utile risultato, perché. il problema sta proprio nella possibile erroneità della individuazione della sede amministrativa della società ... sul territorio nazionale e non già nei poteri dell'Amministrazione.

Ed allora non è nemmeno, possibile fare applicazione dell'[art. 60](#) lett. c) DPR n. 600/1973, in base al quale "la notificazione deve essere, fatta

nel domicilio fiscale del destinatario", proprio per il motivo che tale domicilio fiscale nel caso di specie non è individuabile secondo le regole di cui agli artt. 58 e 59 DPR cit..

Ed a ben guardate non sono applicabili nemmeno le altre regole per l'esecuzione della notifica prescritte dall'art. 60, non esistendo propriamente un Comune nel quale deve eseguirsi la notificazione.

Ferma restando l'inapplicabilità dell'art. 142 cpc, non fosse altro perché l'applicabilità è esclusa dall'[art. 60](#) comma 1 lett. f) DPR n. 600/1973, occorre fare riferimento alle regole generali che riguardano la notificazione degli atti dell'Amministrazione al contribuente.

Il principio fondamentale è dettato dall'art. 6 dello Statuto del contribuente (legge 27 luglio 2000 n. 212), secondo cui "l'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati". "A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione".

In base a questa regola è evidente che gli avvisi di accertamento avrebbero, dovuto essere notificati alla sede della Società ... ben conosciuta dall'Amministrazione, come risulta dalla stessa intestazione del processo verbale redatto dalla Guardia di Finanza.

Tale regola, d'altronde, è completata da quella dell'[art. 14](#) legge 20 novembre 1982 n. 890, che stabilisce la notificazione degli avvisi al contribuente con l'impiego di plico sigillato a della posta.

In sostanza l'Ufficio non ha eseguito l'unica operazione di notifica che comunque sarebbe stato ragionevole compiere, posto che l'individuazione del domicilio fiscale per il tramite della ritenuta collocazione della sede amministrativa della Società in Italia non era un presupposto di fatto su cui non vi fosse controversia, ma era invece uno dei punti fondamentali della controversia, per cui l'Ufficio non poteva dare per scontato quanto era oggetto di verifica é, ovviamente, di contenzioso.

D'altronde la notifica al Consigliere delegato ... non é efficace perché è provato per tabulas che egli non era il rappresentante legale della ..., il che esclude la possibilità dell'esecuzione della notifica ai sensi dell'art. 14 cpc.

In conclusione la notifica degli avvisi di accertamento, è da ritenersi invalida e più precisamente inficiata dal vizio di nullità.

Non può invece parlarsi di inesistenza, perché le stesse, ampie osservazioni dell'appellata riguardanti le relazioni e i collegamenti fra la medesima e la ..., presso la quale sono avvenute le notifiche; dimostra l'esistenza di quel collegamento che secondo la giurisprudenza della Suprema Corte è idoneo ad escludere che la notifica debba qualificarsi come inesistente.

La distinzione è molto importante perché come è logico, la categoria della inesistenza comporta la inidoneità assoluta dell'atto a produrre

qualsiasi effetto, mentre la categoria della nullità comporta l'applicabilità dell'art. 160 cpc e delle disposizioni ivi richiamate, contenute begli artt. 156 e 157 cpc.

Con riguardo al presente processo ne segue che deve ritenersi che la notifica abbia raggiunto il suo scopo, perché la ... ha potuto proporre regolarmente nei termini i propri ricorsi, con efficacia sanante rispetto al vizio rilevato.

2 - A questo punto si apre il problema dei limiti dell'efficacia sanante della proposizione dei ricorsi.

In questa ottica, ci pare risolutivo il richiamo alla perspicua sentenza Cass. SS.UU. 5.10.2004 [n. 19854](#) (compiuto anche dalle parti).

Dopo, aver provveduto alla qualificazione dell'avviso di accertamento quale atto, amministrativo autoritativo col quale l'amministrazione enuncia nei confronti del destinatario ciò che deve essere per lui di diritto nel caso concreto per quanto attiene all'imposizione fiscale le ragioni e il contenuto della pretesa, tributaria" superando la tesi che vede nell'avviso di accertamento "una mera provocatio ad opponendum" e perciò sia dotato di "natura preprocessuale", le Sezioni Unite affermano che la natura sostanziale dell'atto non costituisce ostacolo alla applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale e, in particolare, all'applicazione delle forme sulla notificazione e perciò del regime delle nullità (compresa la distinzione fra nullità e inesistenza) e del regime delle sanatorie, quale limite alla dichiarazione di nullità.

Ciò premesso, le Sezioni Unite osservano che "il meccanismo della sanatoria deve essere combinato con quello, indefettibile, della decadenza dall'esercizio del potere, per cui la sanatoria può verificarsi solo se avvenuta prima del decorso del termine di decadenze".

In conclusione, osservano ancora le Sezioni Unite, riguardo all'accertamento tributario, che "la nullità della sua notificazione può essere sanata relativamente al conseguimento della finalità dell'atto di portare a conoscenza del destinatario i termini della pretesa tributaria e consentirgli, così, un'adequata difesa, ma non mai nel, senso ai attribuire ex tunc validità a un'intempestivo atto di esercizio, del potere di accertamento, salvo che il conseguimento dello scopo avvenga entro il termine previsto dalle singole leggi d'imposta per l'esercizio di tale potere".

Però, nel caso di specie, il potere di accertamento è stato in parte esercitato mediante notifica dei relativi avvisi dopo la scadenza del periodo prescritto dalla legge.

Considerando che non è applicabile la proroga biennale per l'esercizio del potere di accertamento, di cui all'[art. 10](#) legge 27 dicembre 2002 n. 289, in quanto riguardante soltanto "i contribuenti che non si avvalgono delle disposizioni" di cui alla stessa legge in materia di definizione delle obbligazioni tributarie su loro gravanti (perciò sul presupposto che non se



ne siano avvalsi potendo farlo, a differenza della società olandese in questione), l'esercizio del potere di accertamento nel caso di specie è avvenuto dopo che l'Ufficio era decaduto per i periodi di imposta 1996 e 1997, per i quali la decadenza è intervenuta rispettivamente al 31.12.2002 e al 31.12.2003.

In conclusione, per gli anni in questione, la sanatoria della nullità della notifica degli avvisi di accertamento non può essere utile per restituire efficacia agli avvisi medesimi, costituendo essi esercizio di un potere da cui l'Amministrazione era decaduta.

Diversamente deve argomentarsi per l'esercizio 1998 e per l'esercizio 1999.

Infatti ai sensi dell'[art. 43](#) commi 1 e 2 DPR 29 settembre 1973 n. 600, in caso di presentazione della dichiarazione dei redditi, gli avvisi di accertamento devono essere notificati entro 31 dicembre del quarto anno successivo - a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, ma entro il 31 dicembre del quinto anno in caso omessa presentazione (analogamente ai fini IVA si veda l'[art. 57](#) DPR n. 633/1972). Il caso di specie, come è evidente, non può che essere individuato sul presupposto della omessa dichiarazione (salva la questione che la omissione costituisse o non un illecito tributario). Perciò gli avvisi di accertamento notificati alla fine dell'anno 2004 sono efficaci rispetto alle imposte relative agli anni 1998 e 1999.

Tuttavia le considerazioni già svolte dimostrano, che impropriamente l'Ufficio ha presunto la esterovestizione della Società, poiché non soltanto essa non ha sede legale in Italia ma l'oggetto della sua attività è istituzionalmente rivolto ad operazioni sull'estero mentre, come abbiamo visto, non è stata raggiunta prova idonea circa il fatto che la sede amministrativa fosse in Italia nel quadriennio in considerazione e perciò anche nell'anno 1999.

Né segue che la pretesa fiscale che presuppone l'assoggettamento della società alla legislazione tributaria italiana è infondata ed è perciò tale da non consentire di porre alcuna obbligazione tributaria, fra quelle contemplate negli avvisi di accertamento, a carico della società medesima.

3 - Ma anche se si volesse sollevare qualche dubbio circa la rilevanza degli elementi dai quali era stato dedotto che la sede amministrativa della Società ... sia in realtà in Italia, essendovi pur sempre un certo margine di opinabilità nella valutazione delle circostanze di fatto, appaiono rilevanti le seguenti ulteriori considerazioni.

Come si è esposto, la ... è stata costituita nel 1984 ed ha sempre mantenuto sostanzialmente invariati i suoi rapporti, con la controllata ....

Nei venti anni trascorsi da allora alla data di redazione del PVC di cui ci occupiamo, l'Amministrazione finanziaria ha già avuto modo di esaminare i rapporti fra la capogruppo e la Società ... senza rilevare le violazioni tributarie che sono state ritenute in quel FVC ed anzi più o meno

implicitamente riconoscendo la perfetta regolarità fiscale dei rapporti fra le due società, anche in relazione ai criteri e alle modalità di gestione della società ....

In questa ottica non si può non, richiamare la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale - Sez. 18 in data 14.10/25.11.2006 n. 93, che ha accolto il ricorso proposto dalla ... contro l'avviso di accertamento ai fini IREPG per l'anno 2000 con cui era stato determinato un maggiore imponibile dovuto al recupero a tassazione del residuo 95% dei dividendi assegnati dalla .... Tali dividendi erano stati assoggettati a tassazione soltanto nei limiti del 5% sul presupposto della loro provenienza dalla Società interamente partecipata non residente in Italia.

Proprio per questo motivo la Commissione Tributaria Provinciale si è trovata ad affrontare gli stessi problemi qui in esame, riguardanti la pretesa di estero vestizione della ... sulla base degli stessi elementi di fatto rilevati dalla Guardia Finanza nei confronti di quest'ultima.

Orbene, la sentenza, afferma che i fatti fondamentali posti a base della ripresa fiscale non sono nuovi, erano anzi già a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria o comunque conoscibili con l'ordinaria diligenza. E' infatti provata l'esistenza di verifiche precedenti a carico della ... avvenute nel 1991-1992 e nel 2002: nel corso di tali verifiche fu già preso in considerazione il rapporto fra la società italiana e la controllata .... In particolare interessa che nel processo verbale del 2002 è dichiarato che erano stati reperiti presso la capogruppo italiana importanti elementi di collegamento con quella ... elencati nella sentenza, la quale ricorda ancora che "anche al momento dell'accertamento con adesione (relativo all'anno 2002) (23.12.2002) fu dunque eseguito un approfondito esame dei rapporti fra la società verificata ... e le società controllate in Europa" (le parole in corsivo sono direttamente trascritte dal verbale).

Né può considerarsi fatto, nuovo la verifica che nella composizione del Consiglio di Amministrazione la larga maggioranza fosse costituita da soggetti residenti in Italia. Infatti la circostanza, anche se non fosse stata conosciuta, sarebbe stata facilmente conoscibile, bastando un controllo camerale (da ritenere anzi doveroso nell'ambito di una verifica complessa come quelle effettuate).

Non può dunque dirsi che la verifica del 2004 sia fondata sulla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, in contrasto con la precisa prescrizione dell'[art. 43](#) ultimo comma DPR n. 600/1973 e dell'[art. 57](#) ultimo comma DPR n. 633/1972.

A tutto concedere, può ammettersi che la nuova verifica consista in una più approfondita valutazione del materiale probatorio ma ciò non è sufficiente per consentire il legittimo esercizio del rinnovato potere di accertamento.

E' ben vero che la precedente attività dell'Amministrazione finanziaria non è stata rivolta direttamente alla società ..., ma ciò non significa che

per questa via sia ammissibile utilizzare elementi di valutazione cui manca il requisito della novità, considerando la oggettiva e concreta possibilità di apprezzamento da dell'Amministrazione parte anche nei confronti della .....

Va ricordato che gli anteriori accertamenti hanno preso in esame il rapporto fra la capogruppo e la società ... nonché le relative modalità di gestione, senza pervenire alla verifica, di un illecito che se fosse stato commesso avrebbe necessariamente riguardato entrambe. Dunque se quell'illecito non sussisteva rispetto alla società italiana non, poteva sussistere, nemmeno rispetto a quella ..., con la conseguenza, che l'assenza di novità nei fatti posti a base del nuovo accertamento rileva nello stesso, modo per la società italiana e per la società ....

Non é peraltro dà trascurare l'osservazione compiuta dall'Ufficio, secondo cui sia la disposizione dell'art. 43 cit. sia quella dell'art. 57 attengono a casi cui sia stato notificato ad un contribuente l'avviso di accertamento, con la conseguenza che il potere di integrazione o modifica in aumento sia da collegarsi proprio e soltanto a quell'avviso.

Questa interpretazione risulta fondata, se ci si ferma alla lettera della norma, ma va considerato che la norma ha la finalità di delimitare temporalmente l'esercizio del potere di accertamento, nel senso che i "nuovi elementi" di, cui l'Ufficio sia venuto a conoscenza rilevano fino alla scadenza del termine stabilito per l'accertamento medesimo, dovendosi dedurre che, successivamente, il potere si esaurisce rispetto alla fattispecie in esame, anche se emergano nuovi elementi che possano essere il presupposto della integrazione o modifica in aumento.

Il potere di accertamento ha per oggetto situazioni giuridicamente rilevanti che possono costituire in concreto il fatto generatore dell'obbligazione tributaria. Se l'obbligazione tributaria a carico di un soggetto è inscindibilmente collegata a quella di un altro soggetto, nel senso che se sussiste l'una sussiste anche l'altra e - viceversa se non sussiste l'una, sussiste l'una non sussiste nemmeno l'altra, se inoltre l'accertamento dell'Ufficio si era, già esteso o poteva obbiettivamente estendersi, alla verifica di quel fatto generatore, non vi è motivo di considerare persistente il potere di accertamento nei confronti del solo soggetto che non aveva ricevuto la notifica dell'avviso. Il problema dunque non va risolto semplicemente alla luce dell'interpretazione letterale della norma, ma procedendo alla valutazione dei contenuti specifici con cui si è espresso a poteva esprimersi il potere eli accertamento, in ordine alla emersione di obbligazione tributarla a carico di un soggetto che, non aveva, ricevuto la notifica dell'avviso.

E' inoltre da accogliere l'osservazione della Società appellata secondo la quale nella fattispecie è violata anche la regola generale dell'[art. 10](#) legge 27 luglio 2000 n. 212 (statuto dei diritti del contribuente), in base al quale "i rapporti fra contribuente è amministrazione finanziaria sono

improntati al principio della collaborazione e della buona fede".

Non bisogna, dimenticare che si è in presenza di una società costituita nel 1984 che, nel tempo, ha mantenuto invariato il suo rapporto con la capogruppo. Non è perciò ragionevole che soltanto dopo venti anni dalla sua costituzione l'Amministrazione finanziaria censuri le modalità organizzative della società allo scopo di trarne pesanti conseguenze sul piano fiscale e incidendo su una struttura ormai da ritenere ben nota.

E' dunque da condividere l'osservazione della contribuente secondo cui l'accertamento, è, lesivo del legittimo affidamento che poteva farsi in ordine alla circostanza che quella struttura non desse luogo ad illeciti tributari.

4 - Ad avviso di questa Commissione Tributaria Regionale, l'argomento risolutivo, attiene ad una circostanza da ritenere pacifica: la ... è società residente in ... e tale deve essere considerata in base al generale principio dell'incorporazione per cui la società è soggetta all'ordinamento giuridico dello Stato in cui è costituita. In perfetta aderenza a questa regola è pacifico che la ... abbia sempre presentato le proprie dichiarazioni fiscali in ... in quanto società ivi residente.

E' superfluo ricordare che lo stabilimento all'interno di uno Stato appartenente a pieno titolo all'Unione Europea non può, essere in alcun modo equiparata allo stabilimento in altri Stati al di fuori dell'Unione Europea, non fosse altro perché lo Stato italiano è soggetto alle norme del Trattato istitutivo, da ritenersi assolutamente vincolanti.

In questa prospettiva, come rileva esattamente la Società appellata, entra in giuoco la libertà di stabilimento che riguarda anche le società (art. 48 del Trattato istitutivo), nel senso che "le società costituite conformemente alla legislazione di uno stato membro e aventi la sede - sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività, principale all'interno della Comunità, sono equiparate, ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente capo, "alle persone fisiche aventi la cittadinanza degli Stati membri".

Ciò significa, naturalmente, che la società costituita conformemente alla legislazione ... è ad ogni effetto appartenente all'Unione, Europea e come tale dotata del diritto di stabilimento, anche nel senso che non possa e non debba subire restrizioni o limitazioni alla propria scelta di collocare la sua sede all'interno dell'uno o dell'altro Stato dell'Unione Europea.

Non vi può dunque essere una regola di uno Stato a limitare quel diritto di stabilimento anche se soltanto sub specie di istituzione di norme tese a rendere inoperante la legislazione in materia di un altro Stato appartenente all'Unione Europea, salvo che sussistono ragioni imperative di carattere generale il cui conseguimento sia possibile soltanto tramite quella limitazione, sempre che non sia eccessiva per raggiungere lo scopo della norma limitativa (v. Corte Giustizia Comm. Europee 13.12.2005 n. 446/03).

Naturalmente ciò non significa che debba ritenersi incompatibile col Trattato istitutivo la disposizione dell'art. 25 legge n. 218/1995 che si riferisce anche alla sede dell'amministrazione o all'oggetto principale dell'attività ai fini dell'applicazione della legge italiana alle società residenti in altro Stato. Tale disposizione, traslata al fini delle imposte sui redditi nell'[art. 73](#) comma 3 TUIR (ex art. 87) si applica sempre e comunque quando la residenza all'estero sia dovuta unicamente a finalità di evasione o di elusione fiscale, la cui sussistenza nel caso concreto è da escludere, momento che la ... fa parte di una ben consolidata., struttura. societaria nella quale adempie, chiaramente la sua funzione nel rapporto fra la capogruppo e le consociate estere come più volte è stato illustrato nel corso del presente giudizio.

In definitiva, a ben guardare, nemmeno l'Ufficio sostiene che l'esistenza della Società ... sia dovuta alla volontà di violare o di eludere l'ordinamento tributario italiano, non attribuendo, (è non potendo obbiettivamente attribuire) questa finalità alla ritenuta collocazione in Italia della, sede amministrativa della ... (salvo che nella memoria illustrativa depositata in data 3.6.2007, nell'ambito di un interpretazione della giurisprudenza comunitaria, che non risulta realmente aderente alla situazione di fatto di cui al presente giudizio).

Anche sotto questo profilo dunque la pretesa dell'Ufficio risulta infondata.

In conclusione ritenuta assorbita ogni ulteriori questione l'appello dell'Ufficio deve essere respinto.

La complessità delle questioni sollevate l'incertezza che si, rilevata nella sentenza di primo grado circa la qualità e gli effetti del vizio della notificazione degli avvisi di accertamento e perciò la, conseguente ragionevolezza dell'impugnazione proposta dall'Ufficio comportano che le spese di questo grado del giudizio (a differenza di quelle del primo grado) siano interamente compensate.

*P.Q.M.* - La Commissione Tributaria Regionale, conferma la sentenza impugnata per le imposte afferenti gli esercizi 1996 e 1997; dichiara non dovute le imposte afferenti gli esercizi 1998 e 1999. Compensa, integralmente le spese del presente grado del giudizio.