Sentenza del 10/07/2020 n. 14756 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1.L'Agenzia delle Entrate emetteva due avvisi di accertamento nei confronti della (XXXXXXXXX) s.p.a. (XXXXX), ora (XXXXX) s.p.a., per l'anno 2006 (periodo di imposta 1-9-2006/31-8-2007), con il primo, rilevando una minore perdita di Euro 6.561.608,00 rispetto a quella dichiarata dalla societa' per Euro 7.154.096,00, per una differenza di Euro 592.488,00, sulla base dei seguenti rilievi: 1. Costi non inerenti per Euro 374.400,00, per consulenze espletate in relazione ad un conferimento effettuato in suo favore dalla controllante (XXXXX) Sarl, da riaddebitare a quest'ultima; 2) mancato riaddebito di interessi passivi pagati dalla societa' a (XXXXX) per Euro 90.598,96, per un finanziamento effettuato nell'esclusivo interesse della consociata svedese (XXXXX), della durata di una settimana (12-7-2007/19-7-2007), da ascrivere comunque alla consociata; 3) costi non inerenti per Euro 83.578,68, correlati alla mera redazione del bilancio consolidato, quindi da imputare alla consolidante, quale unico soggetto gravato della predisposizione del bilancio consolidato; 4) errato "stanziamento" a fatture da ricevere per Euro 35.000,00, in violazione del principio di competenza di cui all'articolo 109 TUIR, poi mai ricevute neppure negli anni successivi; 5)spese per consulenze legali per Euro 8.910,18 ritenute indeducibili per violazione dell'articolo 108 TUIR, comma 3. Inoltre, si contestava la legittimita' dell'esenzione degli interessi di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 26 quater, e quindi la mancata effettuazione della ritenuta sugli stessi ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 26, comma 5, con ripresa a tassazione della somma di Euro 4.776.135,15, in quanto gli interessi pagati dalla contribuente alla (XXXXX) Sarl, in realta' spettavano al "beneficiario effettivo", e quindi alla societa' che aveva erogato il primo prestito, la (XXXXX) Sarl, poi, a seguito di vari passaggi societari, giunto sino alla contribuente, asseritamente con le medesime clausole contrattuali. Ai fini Iva veniva emesso il secondo avviso di accertamento, con cui si rilevava l'assenza del documento di spesa, con applicazione della sanzione.

2. La Commissione Tributaria Provinciale di Venezia, riuniti i ricorsi, annullava il rilievo in materia di ritenute, come pure quelli (n. 1 in parte) relativi alla consulenza resa dallo studio (XXXXX), ed al mancato riaddebito di interessi passivi pagati alla (XXXXX) (n. 2), confermando i restanti.

3.L'Agenzia delle Entrate proponeva appello, mentre la societa' proponeva appello incidentale nei confronti della sentenza nella parte in cui aveva confermato i rilievi sub 1 (limitatamente alla consulenza del Dott. B.), sub 3, sub 4 e sub 5, nonche' quello in materia di Iva, e riproponeva, con appello incidentale condizionato, le eccezioni preliminari relative all'omesso contraddittorio

preventivo ed alla illegittima utilizzazione dell'accertamento parziale di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54.

4.La Commissione Tributaria Regionale del Veneto accoglieva l'appello incidentale della societa', in relazione alla consulenza del Dott. (XXXXX), ritenendo inerente il costo, confermando nel resto. In particolare, con riferimento all'appello principale della Agenzia delle Entrate, quanto all'esenzione da ritenute sugli interessi pagati alla (XXXXX) Sarl, riteneva che la stessa fosse il beneficiario effettivo in quanto essa, quale vera holding di partecipazione, svolgeva il ruolo di centrale finanziaria per l'intero gruppo, provvedendo a tutte le esigenze di tesoreria e finanziamento, armonizzando gli investimenti e gestendo i flussi finanziari. Tale societa' aveva l'effettiva disponibilita' e titolarita' del reddito percepito, senza alcun obbligo giuridico a retrocedere i proventi percepiti a soggetti terzi, come emergeva dal conto economico. Erano, poi, indeducibili i costi relativi a consulenze per la redazione del bilancio consolidato. Era erroneo lo "stanziamento" a fatture da ricevere, in quanto non era mai giunta la relativa fattura passiva, sicche' il costo non era ne' certo ne' quantificabile.

5.Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate.

6.Resiste con controricorso la societa', che propone ricorso incidentale e, in caso di accoglimento del ricorso principale, ripropone le questioni procedimentali relative ai due avvisi di accertamento, depositando memoria scritta.

7.L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso al ricorso incidentale.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente, devono essere rigettate le eccezioni preliminari sollevate dalla contribuente tese alla dichiarazione di improcedibilita' del ricorso per cassazione.

1.1. La prima eccezione, relativa alla prospettata violazione dell'articolo 369 c.p.c., comma 2, nn. 2 e 4, non avendo l'Agenzia delle Entrate indicato ne' allegato gli atti processuali ed i documenti sii cui si fonda il ricorso, ne' prodotto la copia autentica della sentenza impugnata, ne' dato atto di avere presentato istanza di trasmissione degli atti vistata dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, e' infondata.

1.2.Invero, quanto al mancato deposito da parte del ricorrente della copia autentica della sentenza impugnata, si rileva che per questa Corte il ricorso di cassazione non e' improcedibile ex articolo 369 c.p.c., comma 2, n. 2, per omesso deposito da parte del ricorrente della sentenza impugnata, ove quest'ultima risulti comunque nella disponibilita' del giudice in quanto prodotta dalla parte resistente, atteso che una differente soluzione, di carattere formalistico, determinerebbe un ingiustificato diniego di accesso al giudizio di impugnazione in contrasto con il principio di effettivita' della tutela giurisdizionale (Cass., sez. 5, 14 febbraio 2019, n. 4370; anche Cass., sez.un., 10648 del 2 maggio 2017).

La sentenza impugnata, nella specie, risulta negli atti del fascicolo in copia autenticata.

1.3.Inoltre, quanto alla mancata indicazione degli atti processuali e dei documenti su cui si fonda il ricorso, va evidenziato che per questa Corte, a sezioni unite, in tema di giudizio per cassazione, per i ricorsi avverso le sentenze delle commissioni tributarie, la indisponibilita' dei fascicoli delle parti (i quali, Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ex articolo 25, comma 2, restano acquisiti al fascicolo d'ufficio e sono restituiti solo al termine del processo) comporta la conseguenza che la parte ricorrente non e' onerata, a pena di improcedibilita' ed ex articolo 369 c.p.c., comma 2, n. 4, della produzione del proprio fascicolo e per esso di copia autentica degli atti e documenti ivi contenuti, poiche' detto fascicolo e' gia' acquisito a quello d'ufficio di cui abbia domandato la trasmissione alla S.C. ex articolo 369 c.p.c., comma 3, , a meno che la predetta parte non abbia irritualmente ottenuto la restituzione del fascicolo di parte dalla segreteria della commissione tributaria; neppure e' tenuta, per la stessa ragione, alla produzione di copia degli atti e dei documenti su cui il ricorso si fonda e che siano in ipotesi contenuti nel fascicolo della controparte (Cass., sez.un., 3 novembre 2011, n. 22726; Cass., sez. 5, 30 novembre 2017, n. 28695).

Si evidenzia, peraltro, che nel fascicolo d'ufficio si rinviene l'istanza di trasmissione degli atti alla Corte di cassazione, ai sensi dell'articolo 369 c.p.c., comma 3, , presentata dall'Avvocatura Generale alla Commissione tributaria regionale del Veneto in data 26-10-2012.

1.4. Non vi è stata, poi, violazione del principio di autosufficienza, in quanto la ricorrente, seppure in modo molto conciso, ha provveduto alla esposizione sommaria dei fatti di causa ed ha articolato i due motivi di impugnazione in modo specifico, con l'indicazione della regioni poste a fondamento degli stessi. Inoltre, per questa Corte non viola il principio di autosufficienza, avuto riguardo alla complessita' della controversia, il ricorso per cassazione confezionato mediante inserimento di copie fotostatiche o scannerizzate di atti relativi al giudizio di merito, qualora la riproduzione integrale di essi sia preceduta da una chiara sintesi dei punti rilevanti per la risoluzione della questione dedotta (Cass., sez.un., 24 febbraio 2014, n. 4324; Cass., sez. 5, 24 luglio 2018, n. 19562). Nella specie, la ricorrente Agenzia delle entrate, prima di riprodurre le porzioni rilevanti degli avvisi di accertamento ha focalizzato le questioni dirimenti per la soluzione della controversia.

1.5.Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia delle Entrate deduce "violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 26 quater, in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3 Contraddittorieta' ed insufficienza della motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 5", in quanto la contribuente ha restituito la somma di 38,2 milioni di Euro alla propria controllante lussemburghese (XXXXX) Sarl, per il finanziamento ricevuto. La dinamica societaria si sviluppava intorno all'interesse del gruppo (XXXXX) di acquisire nel 2003 la capogruppo (XXXXX), con costituzione di una nuova struttura con al vertice la (XXXXX) SA e le due controllate GGP B Sarl e (XXXXX) Sarl. La societa' veicolo italiana (XXXXX) s.p.a. acquisiva poi le societa' italiane (la (XXXXXX) s.p.a. e la (XXXXXX) italy s.p.a.) da una societa' di diritto svedese (XXXXX). Il gruppo (XXXXX), quindi, aveva provveduto ad acquisire le altre societa' del gruppo (XXXXX), tramite l'altra societa' veicolo (XXXXX). Dopo l'acquisizione le societa' italiane hanno effettuato la fusione, dando vita alla societa' contribuente (XXXXX) Italy s.p.a. Il pagamento in parte era stato effettuato con accollo della Prosecco s.p.a. (societa' veicolo) di un finanziamento in precedenza sottoscritto

dalla venditrice con (XXXXX) Sarl. La contribuente, quindi, era debitrice della controllante (XXXXX) Sarl per tale finanziamento accollato, costituito da due finanziamenti originari di Euro 104 e 15 milioni di Euro, denominati Mezzanine e Pik, con la precisazione in bilancio che tale finanziamento era regolato "alle stesse condizioni con cui la controllante si e' procurata da terzi la provvista finanziaria". Il finanziamento della (XXXXX) Sarl, quindi, non era altro che il ribaltamento di un precedente finanziamento proveniente, immutato nei contenuti, con una lunga catena finanziaria, da varie societa' del gruppo (in cima vi era la (XXXXX), poi la (XXXXX) Sarl, con contratto del 22-10-2003 e finanziamento dalla Royal bank of Scotland; quindi a scendere la (XXXXX) Sarl con contratto sempre del 22-10-2003; poi la (XXXXX) Sarl, con contratto del 3-12-2003 fra (XXXXX) e (XXXXX) ed infine la (XXXXX) talia s.p.a., con contratto del 9-12-2003, fra (XXXXX) e Secco AB, poi accollato da (XXXXX). Mutuataria finale e', dunque, la contribuente (XXXXX), ed il contratto di finanziamento tra (XXXXX) e (XXXXX) e' speculare al contratto tra (XXXXX) e (XXXXX). La (XXXXX) non e' allora beneficiaria effettiva, in quanto, le somme non le possono essere fiscalmente imputate e gli interessi, appena ricevuti, devono essere girati alla controllante senza poterne disporre. La (XXXXX) Sarl e', quindi, un intermediario, anche in relazione al principio di prevalenza della sostanza sulla forma, quindi con esame dei risultati economici perseguiti in concreto. La valutazione del carattere artificioso di una societa' e' maggiormente importante in caso di holding che si limiti a detenere partecipazioni, senza svolgere alcuna attivita' sostanziale. Vi e', poi, un breve lasso temporale tra la percezione del reddito e la sua rimessa al beneficiario finale. Inoltre, il margine di utile per la (XXXXX) Sarl e' molto modesto, pari allo 0,125 %. L'esenzione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 26 quater va interpretata in modo restrittivo trattandosi di norma di esenzione, mentre l'indagine va improntata sul singolo rapporto contrattuale di finanziamento e non sull'attivita' posta in essere in generale dalla (XXXXX) Sarl all'interno del gruppo quale coordinatrice finanziaria.

1.6.Tale motivo e' infondato.

1.7. Anzitutto, si premette che il motivo, seppure articolato al suo interno nei vizi di violazione di legge e di motivazione, in realta' consente di discernere con facilita' le linee argomentative di ciascuna censura, tanto che la stessa controricorrente articola le sue difese in modo specifico per ciascuna censura. Infatti, per questa Corte e' ammissibile il ricorso per cassazione il quale cumuli in un unico motivo le censure di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e n. 5, allorche' esso comunque evidenzi specificamente la trattazione delle doglianze relative all'interpretazione o all'applicazione delle norme di diritto appropriate alla fattispecie ed i profili attinenti alla ricostruzione del fatto (Cass., sez. 5, 11 aprile 2018, n. 8915), essendo sufficiente che la formulazione del motivo consenta di cogliere con chiarezza le doglianze prospettate, si' da consentirne, se necessario, l'esame separato esattamente negli stessi termini in cui lo si sarebbe potuto fare se essere fossero state articolate in motivi diversi, singolarmente numerati (Cass., sez.un., 6 maggio 2015, n. 9100).

1.8. Quanto al merito, si rileva che l'unica questione in esame attiene alla individuazione del beneficiario effettivo del pagamento degli interessi relativi al finanziamento erogato in favore della societa' contribuente, in realta' accollato dalla GGP Prosecco, poi fusa all'interno della

contribuente (XXXXX) s.p.a. Pertanto, sussistono pacificamene tutti gli altri presupposti di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 26 quater.

1.9. Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 26 quater, che prevede, in presenza di particolari condizioni, l'esenzione degli interessi da ogni imposta, stabilisce, al comma 4 lettera c che "la disposizione di cui al comma 1 si applica se:... le societa' non residenti...sono beneficiarie effettive dei redditi indicati nel comma 3" e che "a tal fine, sono considerate beneficiarie effettive di interessi o canoni:1)le predette societa', se ricevono i pagamenti in qualita' di beneficiario finale e non di intermediario, quale agente, delegato o fiduciario di un'altra persona".

1.10. Questa Corte, con piu' pronunce conformi, ha delineato le caratteristiche del "beneficiario effettivo", in relazione a dividendi, interessi e canoni. Si e' evidenziato che la prassi internazional-tributaria ha elaborato il concetto di "beneficiario effettivo" al fine di contrastare quelle pratiche volte proprio a trarre profitto dalla autolimitazione della potesta' impositiva statale; in particolare, in ambito OCSE, il concetto di "beneficiario effettivo" e' comparso per la prima volta nel modello di convenzione del 1977, negli articoli 10 e 11 (dedicati rispettivamente a regime di tassazione di dividendi e degli interessi). La prassi statale si e', quindi, conformata a tale orientamento, adottando la clausola del "beneficiario effettivo" ("beneficiai owner") nei diversi trattati sottoscritti (Cass., sez. 5, 19 dicembre 2018, n. 32840; Cass., sez. 5, 16 dicembre 2015, n. 25281; Cass., sez. 5, 28 dicembre 2016, n. 27116).

Tale clausola generale dell'ordinamento fiscale internazionale e' volta ad impedire che i soggetti possano abusare dei trattati fiscali attraverso pratiche di treaty shopping, con lo scopo di riconoscere la protezione convenzionale a contribuenti che, altrimenti non ne avrebbero avuto diritto o che avrebbero subito un trattamento fiscale, comunque, meno favorevole. Il treaty shopping implica lo sfruttamento delle differenze nei trattati stipulati fra le varie nazioni, mediante la frapposizione di un soggetto residente in uno Stato terzo (conduit) nel flusso reddituale tra lo Stato della fonte e quello del beneficiario effettivo. Pertanto, puo' fruire dei vantaggi garantiti dai trattati il "beneficiario effettivo", ossia solo il soggetto sottoposto alla giurisdizione dell'altro stato contraente, che abbia l'effettiva disponibilita' giuridica ed economica del provento percepito, realizzandosi altrimenti una traslazione impropria dei benefici convenzionali o addirittura un fenomeno di non imposizione (Cass., sez. 5, 30 settembre 2019, n. 24287).

Infatti, nel caso degli agenti, dei nominees e delle conduit companies, che operano quali fiduciari, il precettore degli interessi non ne e' il beneficiario effettivo, in quanto il medesimo non ha il diritto di disporre degli interessi percepiti, ma ha l'obbligo di trasferirli ad altro soggetto. La societa' conduit e' un soggetto che si frappone nei rapporti tra erogante e beneficiario finale, come soggetto percipiente solo formalmente, la cui costituzione non e' supportata da motivazioni economiche apprezzabili diverse dal risparmio fiscale.

La societa' "condotto" funge da mero "canale di transito" dei redditi, quindi dalla fonte al beneficiario finale, sicche' la scelta di "canalizzazione" si giustifica unicamente nelle piu' vantaggiose implicazioni fiscali del "transito".

Il "beneficiario effettivo", invece, ha sia la titolarita' che la disponibilita' del reddito percepito e non e' tenuto ad alcun trasferimento dello stesso a terzi (in tal senso anche della Agenzia delle Entrate circolare 2 novembre 2005, n. 47/E). Non possono, quindi, essere ricomprese tra i "beneficiari effettivi" le "societa' relais" (societa' interposte), ossia societa' che, sebbene formalmente titolari di redditi, dispongono nella pratica soltanto di poteri molto limitati, risultando essere semplici fiduciarie o semplici amministratori agenti per conto delle parti interessate (in tal senso Corte Giustizia ue, 26 febbraio 2019, Causa C 115/16 N. Luxemburg; C 118/16, X Denmark; 119/16, C Danmark; C 299/16, z. Denmark, paragrafo 6). Devono, quindi, essere utilizzate le norme anti-abuso volte a far prevalere la sostanza sulla forma nonche' le regole di "sostanza economica" (cfr. paragrafo 7 della decisione citata).

Si e' precisato nella versione 2014 del Commentario al modello OCSE che rileva ai fini della individuazione del beneficiario effettivo, non gia' il diritto esclusivo ad usare e godere dei flussi reddituali ("the full right to use and enjoy"), come previsto nel draft (bozza) del 2011, ma la circostanza che il diritto del beneficiario dei flussi non sia vincolato da specifici obblighi legali o contrattuali

di ritrasferimento ("recipient's right to use and enjoy...is constrained by a contractual or legai obligation to pass on the payment received to another person"; e' esclusa, quindi, la qualifica di beneficiario effettivo qualora "il diritto di disporre e godere...e' limitato da obbligazioni contrattuali o legali a trasferire il pagamento ricevuto ad altro soggetto"). Pertanto, nella prassi OCSE nei casi di agente, nominee, conduit company, fiduciario o amministratore, il percettore non e' qualificabile come beneficiario effettivo perche' il suo diritto di godere e disporre dei flussi e' limitato da un'obbligazione legale o contrattuale di trasferire i pagamenti ricevuti a terzi (in tal senso anche nota n. 17/2016 di Assonime, analizzando la beneficiai ownership clause nel contesto specifico dei "dividendi" in uscita). Tale obbligo che, di norma, deriva da documenti legali, ma puo' anche discendere da circostanze di fatto, deve pero' riguardare lo specifico pagamento ricevuto.

Questa Corte ha, poi, affermato che il Commentario Ocse, pur non avendo valore normativo, costituisce, comunque, una raccomandazione diretta ai paesi aderenti all'OCSE (Cass., sez. 5, 28 luglio 2006, n. 17206).

Inoltre, il valore interpretativo del modello Ocse si rinviene in numerosi precedenti di legittimita' (Cass., 32842/2018, in tema di royalties per il concetto di "beneficiario effettivo"; Cass., 7 settembre 2018, n. 21865, in materia di redditi percepiti all'estero dagli artisti; Cass., 10 novembre 2017, n. 26638, in relazione alla Convenzione Italia-Federazione Russa per l'individuazione della residenza della persona fisica; Cass., 33218/2018 con riferimento alla stabile organizzazione).

1.11. Questa Corte ha anche affermato, seppure in materia di dividendi, che anche una subholding "pura" puo' essere considerata "beneficiario effettivo", ove gli stessi siano regolarmente appostati in bilancio e siano quindi aggredibili dai creditori e liberamente utilizzabili (Cass., sez. 5, 28 dicembre 2016, n. 27112). In particolare, si e' ritenuto che la circostanza che la societa' percipiente detenga, tra le proprie attivita', unicamente delle partecipazioni di controllo, cosi' come l'eventualita' che essa stessa sia a sua volta controllata

interamente da altra societa' non residente in uno Stato stipulante (c.d. controllo "a cascata"), non comprovano, di per se', l'artificiosita' ovvero la strumentalita' della medesima. In tal caso, e' necessario valutare alcuni parametri-spia per valutare in concreto la sussistenza dell'unico elemento normativamente rilevante ai fini della nozione di "beneficiario effettivo", costituito dalla padronanza ed autonomia della societa'-madre percipiente, sia nell'adozione delle decisioni di governo ed indirizzo delle partecipazioni detenute, sia nel trattenimento ed impiego dei "dividendi" percepiti (tale era il caso in cui si e' pronunciata questa Corte), in alternativa alla loro tassazione alla capogruppo sita in un Paese terzo. In caso di holding o subholding "pura", quindi, non puo' farsi riferimento agli elementi caratteristici della societa' operativa, dando rilievo ai modesti crediti operativi, alla mancanza di dipendenti e di una struttura organizzativa adeguata, dovendosi, invece, apprezzare l'autonomia organizzativa e gestionale della societa'. Inoltre, la relazione di controllo tra capogruppo ed holding, o sub-holding, avente ad oggetto la pura detenzione di partecipazioni geografiche non esclude di per se' che quest'ultima sia dotata di autonomia organizzativa e gestionale.

1.12. In recenti pronunce della Corte di Giustizia Ue, proprio in tema di individuazione del beneficiario effettivo per i pagamenti di "interessi" e di "canoni" fra societa' consociate di Stati membri diversi, si e' affermato che la prova di una pratica abusiva richiede, da una parte, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa dell'Unione, l'obiettivo perseguito da tale normativa non sia stato conseguito e, dall'altra, un elemento soggettivo consistente nella volonta' di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa dell'Unione per mezzo della creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento (Corte Giustizia Ue, 26 febbraio 2019, Cause nn. 115/16, N. Luxemburg; 118/16, X Denmark; 119/16, C. Danmark; 299/16, Z Denmark; paragrafo 124).

Inoltre, nella decisione sopra indicata, si rileva che la natura artificiosa di una costruzione puo' risultare avvalorata dalla circostanza che il gruppo di societa' sia strutturato in modo tale che la societa' percettrice degli interessi versati dalla societa' debitrice debba essere stessa ritrasferire gli interessi medesimi ad un terza societa', non rispondente ai requisiti d'applicazione della direttiva 2003/49 (regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni), con la conseguenza che essa realizza unicamente un utile imponibile insignificante, agendo da societa' interposta al fine di consentire il flusso finanziario dalla societa' debitrice verso l'entita' effettiva beneficiaria delle somme versare (paragrafo 130). La circostanza che una societa' agisca come societa' interposta puo' essere accertata quando l'unica attivita' della medesima sia costituita dal percepimento degli interessi e dal loro successivo trasferimento al beneficiario effettivo (paragrafo 131; anche Corte Giustizia Ue, 26 febbraio 2019, Causa C 116/16, T Danmark; n. 117/16, y Denmark, in tema di "dividendi", al paragrafo 101).

Tre sono, poi, le condizioni, per l'individuazione del "beneficiario effettivo". In primo luogo la societa' deve rivestire una delle forme elencate nell'allegato della direttiva 2004/49; in secondo luogo esse deve essere considerata, in base alla normativa fiscale di uno Stato membro, come se fosse ivi fiscalmente residente e non essere considerata, in base ad una convezione contro le doppie imposizioni, come fiscalmente residente al di fuori dell'Unione Europea; in terzo luogo, esse deve essere soggetta ad una delle imposte elencate all'articolo 3, lettera a), iii), della

direttiva 2003/49, senza beneficiare di un'esenzione (cfr. paragrafo 147 della decisione suindicata; anche paragrafo 120 di Corte Giustizia, 26 febbraio 2019, Causa C 116/16, T Danmark; n. 117/18, Y Denmark).

L'autorita' nazionale, poi, non e' tenuta ad individuare la o le entita' che essa consideri beneficiari effettivi degli "interessi", al fine di negare ad una societa' il riconoscimento dello status di beneficiario effettivo degli stessi (paragrafo 145).

1.13. Nella specie, il giudice di appello si e' attenuto ai principi giurisprudenziali sopra citati, fornendo una precisa e congrua motivazione, nella quale ha indicato con precisione le ragioni per cui la (XXXXX) Sarl era l'effettivo beneficiario e non la capogruppo, o comunque, le societa' poste al vertice della catena di controllo (come la (XXXXX) al oppure la (XXXXX) o altre ancora).

In particolare, si e' osservato in motivazione che la (XXXXX) Sarl, che percepisce proventi dalle controllate, svolge il ruolo di una vera e propria holding di partecipazione, come centrale finanziaria internazionale dell'intero gruppo, per gestire tutte le esigenze di tesoreria e finanziamento. Il giudice di appello ha chiarito che la nozione di beneficiario effettivo va verificata alla luce della "disponibilita'" e della "titolarita'" del reddito percepito.

Il reddito della (XXXXX) Sarl, poi, e' fiscalmente imputabile e viene tassato nel Paese di residenza. La holding (XXXXX) Sarl, dunque, ha incarico di armonizzazione degli investimenti e di gestione dei flussi finanziari, ad essa confluendo i proventi finanziari delle societa' del gruppo e non soltanto quelli della contribuente Global Garden. Sui proventi che affluiscono presso la (XXXXX) Sarl, poi, non vi e' alcun obbligo giuridico a retrocederli a soggetti terzi, godendo di piena titolarita' e disponibilita'. Dal conto economico della (XXXXX) Sarl, infatti, emergono utili di esercizio, non insignificanti, che provengono proprio dallo svolgimento di tale attivita' e non e' in alcun modo ravvisabile il "ribaltamento" dei proventi allegato dall'Agenzia delle Entrate.

Tale motivazione, analitica e pienamente convincente, non e' affatto scalfita dalle deduzioni della ricorrente Agenzia delle entrate che si limita a contestare la decisione solo perche' ha esaminato la fattispecie nella sua interezza, mentre avrebbe dovuto soffermarsi unicamente sul singolo contratto di finanziamento, con il debito accollato dalla GGP Prosecco s.p.a., poi fusa con la contribuente Global Garden Italy s.p.a., e con lo strettissimo legame esistente tra questo finanziamento (intercorso tra la (XXXXX) Sarl e la (XXXXX), e quelli anteriori posti nella parte alta della catena societaria, tra la (XXXXX) Sarl (mutuataria) e la (XXXXX) Sarl (mutuante) e tra la (XXXXX) Sarl (mutuataria) e la (XXXXX) Sarl (mutuante), sino alla (XXXXX). Per l'Agenzia, si tratterebbe dello stesso finanziamento, costituito in realta' da due finanziamenti (Mezzanine e Pik), con le medesime condizioni contrattuali, sicche' l'effettivo beneficiario finale degli interessi da finanziamento non era la (XXXXX) Sarl, ma la (XXXXX) Sarl, o altro soggetto del gruppo.

Al contrario, il giudice di appello ha esaminato la fattispecie in tutte le sue articolazioni e, soprattutto, ha valutato il ruolo svolto dalla sub-holding pura (XXXXX) Sarl all'interno del gruppo (XXXXX), che, attraverso le due societa' veicolo (GGP Prosecco s.p.a. e (XXXXX), con una operazione di leveraged buyout (acquisto di societa' con il ricorso all'indebitamento), ha inteso acquisire nel dicembre 2003 tutte le partecipazioni del gruppo GGP Sweden Forvaltning (del valore complessivo di circa Euro 594 milioni), affidando alla GGP Secco, di diritto svedese,

l'incarico di acquisire tutte le partecipazioni estere del gruppo ed alla (XXXXX) s.p.a. di acquisire unicamente le partecipazioni italiane (XXXXX) s.p.a. e la (XXXXX) s.p.a.), con ricorso al capitale di debito per Euro 407 milioni.

Con il conseguimento di prestiti, quindi, si acquisivano partecipazioni societarie, che poi avrebbero consentito, con i loro futuri flussi di cassa, di estinguere i debiti da restituzione. La societa' veicolo assumeva il controllo della societa' target, che generava flussi futuri e consentiva di ripianare i debiti contratti per l'acquisizione. Poi si verificava la fusione della societa' target nella societa' veicolo o viceversa.

Il finanziamento da (XXXXX) Sarl a (XXXXX), che si collocava all'interno di un piu' ampio contratto di finanziamento dell'importo complessivo di Euro 204,9 milioni, che veniva poi accollato dalla contribuente (in realta' prima da GGP Prosecco poi fusa nella contribuente (XXXXX) s.p.a.), era solo uno dei tanti finanziamenti erogati a varie societa' per poter portare a termine l'unica e complessa operazione, si' da non potersi isolare e cristallizzare in un monolitico negozio giuridico, insensibile al quadro contrattuale generale in cui si inseriva, caratteristico della dinamica dei gruppi societari.

2.Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente deduce "violazione e falsa applicazione dell'articolo 109 TUIR, comma 5 e dell'articolo 2697 c.c. in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 3 Contraddittorieta' ed insufficienza della motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 5", in quanto il giudice di appello e' incorso in errore quando ha ritenuto inerenti le spese sostenute dalla contribuente per pagare il compenso al Dott. (XXXXX), che aveva espletato una perizia in favore della societa' al fine di valutare il valore di quanto conferito nella stessa da parte della (XXXXX).

L'articolo 2343 c.c., infatti, prevede, in tale ipotesi, che chi conferisce beni in natura o crediti deve presentare la relazione giurata di un esperto designato dal tribunale, sicche' le spese dovevano essere sostenute non dalla contribuente conferitaria, ma dalle societa' conferente.

2.1. Il motivo è infondato.

Invero, l'articolo 2343 c.c. (stima dei conferimenti di beni in natura e di crediti) prevede al comma 1 che "Chi conferisce beni in natura o crediti deve presentare la relazione giurata di un esperto designato dal tribunale nel cui circondario ha sede la societa', contenente la descrizione dei beni e dei crediti conferiti, l'attestazione che il loro valore e' almeno pari a quello ad essi attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale sovrapprezzo e i criteri di valutazione seguiti". All'articolo 2343 c.c., comma 2 si prevede, poi, che "si applicano le disposizioni dell'articolo 64 c.p.c.".

In realta', tale disposizione e' volta a tutelate un duplice ordine di interessi: da un lato, l'interesse dei creditori e dei terzi alla corrispondenza tra capitale dichiarato e capotale apportato; dall'altro, l'interesse degli azionisti a evitare sopravvalutazione dei beni conferiti da uno o piu' di essi.

Pertanto, se l'esperto nominato ai sensi dell'articolo 64 c.p.c. da parte del tribunale mira soprattutto alla salvaguardia degli interessi dei creditori e dei terzi (ma anche dei soci), al fine di

garantire l'effettivita' del capitale sociale, sicche' le spese per l'espletamento dell'incarico sono poste a carico del conferente, le spese della perizia redatta dal tecnico incaricato dalla societa' conferitaria, per la tutela degli interessi specifici degli azionisti, sono per tale ragione a carico della stessa e, quindi, inerenti alla sua attivita'.

Infatti, l'articolo 2343 c.c., comma 3, prevede che "gli amministratori devono, nel termine di centottanta giorni dalla iscrizione della societa', controllare le valutazioni contenute nella relazione indicata nel comma 1 e, se sussistano fondati motivi, devono procedere alla revisione della stima". Il comma 4 stabilisce che "se risulta che il valore dei beni o dei crediti conferiti e' inferiore di oltre un quinto a quello per cui avvenne il conferimento, la societa' deve proporzionalmente ridurre il capitale sociale, annullando le azioni che risultano scoperte".

Trattasi di una verifica di congruita' della stima da parte degli amministratori, non essendo piu' previsto che i sindaci partecipino alla fase di controllo della relazione della stima, pur potendo gli stessi intervenire ai sensi dell'articolo 2403 c.c..

Pertanto, tale controllo da parte degli organi societari assolve ad una funzione, non soltanto a tutela del capitale sociale, ma pure di verifica degli assetti tra i soci, anche quindi per la loro tutela. Infatti, mentre l'allegazione della perizia e' ritenuto solo un onere per il socio conferente, cio' che rileva e' proprio la successiva attivita' svolta dagli organi sociali, perche' attraverso la stessa diviene definitivo il valore assegnato al conferimento e la posizione relativa del socio.

Il conferimento dell'incarico peritale ad un professionista da parte della societa' conferitaria per controllare i risultati della stima dell'esperto nominato dal tribunale, allora, e' sicuramente inerente all'attivita' della societa'.

Il giudice di appello ha, quindi, correttamente e compiutamente, deciso sul punto affermando con nettezza che, in relazione alla consulenza professionale fatturata per Euro 166.400,00 del Dott. (XXXXX) "e' provata l'inerenza'; vista eln la declaratoria delle operazioni effettuate rinvenibili in fattura ed ascrivibili all'attivita' della societa'".

3.Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "omessa pronuncia (violazione dell'articolo 112 c.p.c. e Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 36); omissione totale d motivazione (violazione dell'articolo 111 Cost. e ancora Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36), in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 4", in quanto il giudice di appello ha omesso di motivazione in ordine alla ripresa a tassazione riguardante il "mancato riaddebito" degli interessi passivi alla (XXXXX) da parte della contribuente. In particolare, con l'avviso di accertamento si e' evidenziato che il prestito di Euro 94.000.000,00 erogato dalla (XXXXX) s.p.a. (contribuente) in favore della (XXXXX) il 12-72007, proveniva da un prestito di Euro 75.000.000,00 erogato dalla Banca, sempre il 12-7-2007, alla contribuente. Con tale prestito la (XXXXX) aveva estinto il 12-7-2007 il proprio debito nei confronti della (XXXXX) Sarl, la quale aveva apportato la stessa somma al capitale della (XXXXX), sempre in data 12-7-2007, che aveva restituito la somma di Euro 94.000.000,00 alla contribuente, che poi aveva estinto il debito con la Banca il 19-7-2007. Il prestito alla societa' svedese, dunque, era durato un giorno, mentre il finanziamento alla contribuente aveva avuto la durata di una settimana. Tali interessi passivi per Euro 90.598,96, dunque, in favore della Banca, erano riconducibili alla societa' svedese, in quanto il

finanziamento era stato contratto esclusivamente a tale fine. L'importo degli interessi pagato alla banca dalla contribuente doveva, in realta', essere riaddebitato alla (XXXXX) e venivano recuperati a tassazione ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 85 e articolo 109, comma 3, quali ricavi occulti.

3.1. Tale motivo e' fondato, con riferimento al vizio dedotto di omessa motivazione.

Invero, nella motivazione della sentenza del giudice di appello non si fa alcuna menzione del "mancato riaddebito" degli interessi passivi, salvo sparute considerazioni nella parte della motivazione dedicata allo "svolgimento del processo", nel quale si riportano le rispettive posizioni delle parti sulla questione specifica.

4.Con il primo motivo del ricorso incidentale la societa' deduce "sugli oneri correlati alle consulenze professionali relative alla redazione del bilancio consolidato: omessa e/o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5)", in quanto il giudice di appello, si pronuncia in modo del tutto insufficiente sulla indeducibilita' delle spese per consulenze professionali relative alla redazione del bilancio consolidato, nonostante tali consulenze siano servite per risolvere le problematiche connesse all'applicazione dei principi contabili internazionali Ias/Ifrs, sia al bilancio consolidato, sia al bilancio di esercizio della societa'.

4.1 Tale motivo è infondato.

E' chiaro, infatti, che poiche' il bilancio consolidato e' redatto dalla consolidante ai sensi dell'articolo 122 TUIR, le spese per le consulenze professionali necessarie per la redazione del bilancio consolidato non possono che gravare sulla consolidante e non sulla consolidata, la quale si limita, ai sensi dell'articolo 121 TUIR, a compilare il modello della dichiarazione dei redditi al fine di comunicare alla controllante la determinazione del proprio reddito complessivo, delle ritenute subite, delle detrazioni e dei crediti di imposta.

Il giudice di appello ha reso, sul punto, idonea e congrua motivazione, affermando che i costi per consulenze professionali relative alla redazione del bilancio consolidato sono stati sostenuti per assistere la societa' nell'esame delle problematiche inerenti alla redazione del bilancio di gruppo e "nell'interesse esclusivo della societa' controllante chiamata a redigere il bilancio consolidato".

5. Con il secondo motivo del ricorso incidentale la societa' deduce "sullo stanziamento a fatture da ricevere: violazione e falsa applicazione dell'articolo 109 TUIR, nonche' violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 67 (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3)", in quanto erroneamente il giudice di appello ha ritenuto che, in relazione allo "stanziamento fatture da ricevere" non esisteva alcun documento da ricevere o ricevuto successivamente, sicche' il costo non era certo nell'esistenza ne' quantificabile nell'importo. Per la societa', le fatture da ricevere, "pur non essendo state ancora materialmente ricevute dalla Societa' alla data di redazione del bilancio", sono, nella sostanza, fatture "gia' emesse", in quanto, da un lato, recano la data dell'esercizio, e dall'altro, si presentano determinate nell'ammontare. La circostanza che il documento di spesa definitivo relativo a tale

stanziamento non sia successivamente pervenuto alla societa' non incide sui requisiti di certezza e obiettiva determinabilita'. Inoltre, si sarebbe dovuto necessariamente rendere "neutrale" l'imputazione a sopravvenienze attive dell'importo corrispondente al precedente accantonamento, che successivamente era stato assoggettato a tassazione. Infatti, la fattura da ricevere era stata chiusa tramite lo storno del precedente stanziamento e l'imputazione dell'importo a sopravvenienza attiva. Il giudice di appello avrebbe dovuto, quindi, "detassare" la sopravvenienza attiva che ha concorso alla formazione del reddito nel periodo di imposta in cui e' stata imputata.

5.1.Tale motivo e' infondato.

Invero, e' la stessa societa' ad ammettere che la fattura "da ricevere", allocata in bilancio come "stanziamento fatture da emettere" e quindi costituente una forma di "accantonamento" non e' mai giunta alla societa', ne' nel 2006, ne' successivamente, sicche' e' assente proprio il requisito della certezza del costo da sostenere ai sensi dell'articolo 109 Tuir.

Quanto alla dedotta "doppia imposizione" il motivo e' inammissibile, in quanto dalla lettura dello stesso non si comprende il tenore esatto della censura, e segnatamente come e quando sia avvenuto lo "storno" del precedente "stanziamento", si' da rendere il motivo non autosufficiente, nonostante l'indicazione del documento in cui si troverebbe tale chiarificazione.

6.La questione in ordine alla illegittimita' degli avvisi per "irregolarita' di carattere processuale", sollevata in primo grado e riproposta in appello, in assenza del previo contraddittorio preventivo, e' infondata.

6.1.Invero, per questa Corte, a sezioni unite, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria e' gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidita' dell'atto purche' il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non e' rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicche' esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito (Cass., 29 ottobre 2018, n. 27421; Cass., sez.un., n. 24823/2015).

Nella specie, la societa', in relazione alla ripresa Iva, non ha indicato ne' in primo grado ne' nel giudizio di legittimita', gli elementi che, in caso di contraddittorio endoprocedimentale, avrebbe fornito alla Agenzia delle entrate per determinare in diverso esito del procedimento di verifica.

7.La seconda questione riproposta in sede di appello condizionato e ribadita nel ricorso incidentale condizionato attiene alla illegittimita' degli avvisi di accertamento in quanto non sussistevano i presupposti per l'accertamento parziale ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 54, comma 5. Infatti, solo in caso di segnalazione da cui risulti ictu oculi l'esistenza di corrispettivi o di imposta in tutto o in parte non dichiarati o di detrazioni in tutto in parte non spettanti, puo' darsi luogo all'accertamento parziale.

7.1. Tale motivo e' infondato.

Infatti, per questa Corte l'accertamento parziale dell'IVA e delle imposte dirette e' uno strumento diretto a perseguire finalita' di sollecita emersione della materia imponibile, ove le attivita' istruttorie diano contezza della sussistenza a qualsiasi titolo di attendibili posizioni debitorie e non richiedano, in ragione della loro oggettiva consistenza, l'esercizio di valutazioni ulteriori rispetto al mero recepimento del contenuto della segnalazione della Guardia di finanza, che fornisca elementi idonei a far ritenere la sussistenza di introiti non dichiarati, sicche', nel confronto con gli altri strumenti accertativi, risulta qualitativamente diverso poiche' si vale di una sorta di "automatismo argomentativo", per modo che il confezionamento dell'atto risulta possibile sulla base della sola segnalazione, senza necessita' ulteriore approfondimento (Cass., sez. 5, 10 febbraio 2016).

Si e' precisato che l'Ufficio ha facolta' di procedere all'accertamento parziale, previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 54, comma 5, quando ad esso pervenga una segnalazione della Guardia di finanza che fornisca elementi idonei a far ritenere la sussistenza di introiti non dichiarati, non essendo l'utilizzazione di tale strumento subordinata ad una particolare semplicita' delle indagini compiute (Cass., sez. 5, 13 febbraio 2009, n. 3566; Cass., sez. 5, 19 ottobre 2007, n. 21941; Cass., sez. 5, 12 maggio 2006, n. 11057).

Il presupposto dell'accertamento parziale non e', dunque, quello della evidenza "ictu oculi" dell'esistenza di corrispettivi o di imposta in tutto o in parte non dichiarati o di detrazioni in tutto o in parte non spettanti, come dedotto dalla societa', ma esclusivamente il dato formale estrinseco che la comunicazione degli elementi a fondamento della pretesa provengano da organi od enti distinti ed esterni dall'Amministrazione finanziaria procedente, indipendentemente dalla maggiore o minore complessita' delle indagini che hanno portato alla acquisizione di tali elementi (Cass., sez. 5, 10 febbraio 2016, n. 2633).

L'accertamento parziale, dunque, essendo uno strumento diretto a perseguire finalita' di sollecita emersione della materia imponibile, non costituisce un metodo di accertamento autonomo rispetto alle previsioni di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 38 e 39 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 54 e 55, bensi' una modalita' procedurale che ne segue le stesse regole, per cui puo' basarsi senza limiti anche sul metodo induttivo e il relativo avviso puo' essere emesso pur in presenza di una contabilita' tenuta in modo regolare (Cass., sez. 5, 7 novembre 2019, n. 28681; Cass., sez. 5, 4 aprile 2018, n. 8406, ove si precisa che l'oggetto di tale accertamento non e' circoscritto ad alcune categorie di reddito e la prova puo' essere raggiunta anche in via presuntiva; Cass., sez. 5, 28 ottobre 2015, n. 21984).

Inoltre, si rileva che l'accertamento parziale puo' essere fondato pure su una verifica generale, che abbia dato luogo ad un processo verbale di constatazione, in quanto la segnalazione degli organi indicati costituisce un semplice atto di comunicazione, distinto dall'attivita' istruttoria, da esso necessariamente presupposta (Cass.Civ., 28 ottobre 2015, n. 21992).

8.La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto, sezione distaccata di Mestre, in diversa composizione, anche per provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il terzo motivo del ricorso principale; rigetta i restanti; rigetta il ricorso incidentale.

Cassa la sentenza impugnata, in ordine al motivo accolto, e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto, sezione distaccata di Mestre, in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza