

Sentenza del 28/02/2023 n. 6031 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Il ricorso ha per oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento, relativo al periodo di imposta 2007, per l'omessa applicazione della ritenuta a titolo di imposta D.P.R. n. 600 del 1973 , ex art. 26, comma 5, sugli interessi passivi corrisposti da EBLACEA Spa ("EBLACEA") (successivamente incorporata da GDF SUEZ HOLDING PARTECIPAZIONI Spa , successivamente fusa in GDF SUEZ ENERGIA ITALIA Spa , ora ENGIE ITALIA Spa) alla subholding italiana ELECTRABEL ITALIA S.P.A ("EBL Italia"), entrambe appartenenti al gruppo belga ELECTRABEL S.A..

In particolare, la linea di finanziamento alla società operativa EBLACEA era stata aperta, nel 2003, dalla consociata lussemburghese ELECTRABEL INVESTMENT LUXEMBOURG S.A. ("EIL"). In seguito, nell'ambito di un progetto di ristrutturazione finanziaria dell'intero gruppo, in data 20/12/2006 (con effetto dal 27/12/2006) EBL Italia e EIL sottoscrissero un accordo (facility agreement e working capital facility) con il quale EIL cedeva a EBL Italia i diritti e gli obblighi derivanti dal contratto di finanziamento stipulato (nel 2003) da EIL e EBLACEA. Contestualmente, per procedere all'acquisizione dei crediti di EIL verso le società operative (compresa EBLACEA), le due società conclusero un secondo accordo (credit facility agreement) con il quale EIL concedeva a EBL Italia un finanziamento di importo pari ai crediti che le aveva ceduto.

2. Secondo l'Amministrazione finanziaria ("A.F."), data la corrispondenza e la sostanziale parità tra i flussi di reddito intercorsi tra EBLACEA e EBL Italia e quelli rimessi da quest'ultima a EIL, vista l'assenza di compenso o il compenso irrisorio a fronte dell'attività di rifinanziamento delle società del gruppo, si doveva considerare il pagamento degli interessi come effettuato direttamente dalla società operativa EBLACEA alla finanziaria EIL, con conseguente obbligo, in capo a EBLACEA, di operare la ritenuta di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, comma 5 , riguardante l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta, nel caso di corresponsione di interessi su finanziamenti da una società residente ad una non residente, (nella specie) nella misura del 10 per cento, stabilita dall'art. 11, par. 2, della convenzione tra Italia e Lussemburgo per evitare le doppie imposizioni del 3 giugno 1981. L'accertamento oggetto di questo giudizio ha escluso, invece, l'applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26-quater , che prevede l'esenzione da imposta degli interessi pagati a società residenti in altri Stati membri dell'Unione Europea, ritenendo l'A.F. che EBL Italia avesse svolto il ruolo di società conduit dei flussi finanziari (recte, degli interessi) diretti alla società lussemburghese EIL, che era il "beneficiario effettivo" degli stessi redditi, ma non presentava i requisiti per l'esenzione.

3. La Commissione tributaria provinciale di Roma ha accolto il ricorso della contribuente, con sentenza che è stata confermata dalla Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") del Lazio, con

la decisione indicata in epigrafe, sulla base delle seguenti considerazioni: (i) la pretesa erariale ipotizza una volontà elusiva che non ha trovato conforto, in assenza di "idonei elementi probatori"; (ii) sotto altro profilo, la normativa richiamata dall'ufficio è inconferente in quanto entrambe le società parti del rapporto finanziario sono residenti, sicchè se l'accertamento, per altro viziato da carente motivazione, "avesse voluto dimostrare l'intento elusivo", avrebbe dovuto contenere un richiamo esplicito al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis , che per l'appunto contiene le "disposizioni antielusive".

4. Contro la decisione d'appello ha proposto ricorso per cassazione l'Amministrazione, affidandolo a due motivi.

Engie Italia Spa , già Gdf Suez Energia Italia Spa , quale incorporante della Gdf Suez Holding Partecipazioni Spa , già incorporante Eblacea Spa , si è costituita con controricorso ed ha proposto ricorso incidentale condizionato, affidato a due motivi.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale, ha depositato conclusioni scritte (mutate poi in udienza come da epigrafe), chiedendo di rigettare il ricorso principale e, per l'effetto, di dichiarare inammissibile il ricorso incidentale, per la carenza d'interesse sopravvenuta.

La contribuente ha prodotto memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso principale, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , l'Amministrazione denuncia violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2 e comma 3 , per avere la CTR erroneamente affermato la nullità dell'avviso d'accertamento per la pretesa carenza della sua motivazione, in conseguenza dell'erronea indicazione, quale norma violata, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, comma 5 .

Secondo la CTR, infatti, " Qualora l'Ufficio avesse voluto dimostrare l'intento elusivo avrebbe dovuto richiamare non D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, comma 5 , ma l'art. 37 bis invocando l'abuso di diritto.". Invece L'Ufficio ha contestato la violazione dell'art. 26, comma 5, ma l'accertamento tributario deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che giustificano la pretesa impositiva e se il richiamo della norma tributaria violata è errato viene meno un presupposto indispensabile ed il provvedimento impositivo risulta sprovvisto di motivazione. L'erroneità della norma richiamata rende nullo l'avviso di accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2 ".

Assume la ricorrente che, già in astratto, anche l'ipotetico errore nel richiamo ad una norma piuttosto che ad un'altra non provoca, di per sè solo, la nullità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione, essendo necessario piuttosto che l'erroneo richiamo causi incertezza assoluta sui presupposti di fatto e di diritto della ripresa a tassazione, in modo tale da rendere impossibile o eccessivamente difficile la difesa del contribuente.

In concreto poi, nel caso di specie, la motivazione dell'avviso d'accertamento (stralci della quale sono trascritti nel ricorso), secondo la ricorrente, evidenziava come la violazione del D.P.R. n. 600

del 1973, art. 26, comma 5 , che imponeva ad EBLACEA l'obbligo di assoggettamento degli interessi alla ritenuta a titolo d'imposta, veniva prospettata in collegamento con quella del regime di esenzione previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26-quater a sua volta menzionato nell'atto impositivo, che richiede che il percettore degli interessi ne sia anche il "beneficiario effettivo", in base ad un principio (anti-avoidance rule), recepito nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, che mira a evitare il c.d. treaty shopping, ovvero gli arbitraggi tra le varie convenzioni, finalizzati al conseguimento di vantaggi fiscali altrimenti non spettanti.

2. Con il secondo motivo di ricorso principale, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , l'Amministrazione denuncia la nullità della sentenza per motivazione apparente, con violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2 , n. 4 .

Assume la ricorrente Agenzia che nelle allegazioni critiche espresse nell'appello erariale (riprodotte per stralcio nel ricorso) era stato ribadito, anche sulla base una serie di elementi emersi dall'esame di documenti richiamati nell'avviso di accertamento, che il beneficiario effettivo degli interessi era EIL, società finanziaria residente in Lussemburgo, ma, nei suoi rapporti con Eblacea Spa , priva dei requisiti previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26-quater .

Tuttavia, la CTR si è limitata ad affermare che: " nessuna violazione della suddetta disposizione (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, comma 5) è individuabile nella fattispecie in esame visto che la società che ha pagato gli interessi e quella che li ha percepiti sono società residenti in Italia e tali interessi sono stati ricevuti in base ad un contratto di finanziamento". Si tratta, secondo la ricorrente, di affermazione astratta ed apodittica, in ordine alla circostanza che la società percettrice degli interessi era italiana.

Ha inoltre aggiunto la CTR che "L'Ufficio ha sostenuto trattarsi di operazioni elusive, prive di valide ragioni economiche e poste in essere al solo fine di ottenere riduzioni e ri Spa rmi di imposta a favore non del beneficiario effettivo ma di soggetto interposto, ma tali affermazioni avrebbero dovuto essere documentate da idonei elementi probatori in assenza dei quali la pretesa tributaria non risulta provata".

L'affermazione, secondo la ricorrente, sarebbe da un lato avulsa dai thema decidenda et probanda di cui al ricorso in appello, eludendo, in particolare, la questione cruciale del "beneficiario effettivo" dei flussi reddituali in esame; dall'altro, si porrebbe comunque in contrasto con il principio giurisprudenziale che richiede al giudice del merito di compiere ed illustrare nella motivazione due distinte attività nel processo di formazione del proprio convincimento: un'attività di scienza, intesa quale conoscenza dei fatti e delle circostanze della causa; ed un'attività di giudizio, manifestando il ragionamento e la valutazione dei fatti prospettati dalle parti, nonché l'idoneità od inidoneità dei medesimi a fungere da elementi a sostegno della corretta risoluzione della controversia.

3. I motivi sono ammissibili.

Non può essere accolta l'eccezione della controricorrente secondo cui il primo motivo sarebbe inammissibile, in quanto attingerebbe un'affermazione, contenuta nella sentenza impugnata, che costituirebbe "un mero obiter dictum", "manifestamente residuale rispetto al nucleo

essenziale del thema decidendum" ed ""assorbita" nell'affermazione di illegittimità, nel merito, della pretesa impositiva", sicchè la ricorrente neppure avrebbe interesse ad impugnarla. Si tratta di una conclusione infatti contraddetta dalla stessa controricorrente quando, a proposito del secondo motivo, ha dedotto che dalla pretesa mancata impugnazione della ratio decidendi relativa alla nullità dell'accertamento - per l'erronea indicazione, nella sua motivazione, della norma tributaria violata- deriverebbe invece l'inammissibilità dell'impugnazione, con il secondo motivo, delle altre rationes.

Neppure è fondata l'eccezione di inammissibilità relativa al secondo motivo e basata dalla controricorrente sulla mancata impugnazione dell'argomentazione resa dalla CTR in ordine alla prova, che è invece attinta espressamente dal motivo (cfr. pag. 15 del ricorso). Tanto meno è fondata l'eccezione di inammissibilità del secondo motivo perchè la denuncia dell'assenza di effettiva motivazione non attinge la motivazione nel suo complesso. Anche tale difesa è in contraddizione con quella dedotta dalla controricorrente nel primo motivo, secondo cui la pronuncia sulla nullità dell'avviso (per l'erronea indicazione, nella sua motivazione, della norma tributaria violata), sarebbe un mero obiter dictum non impugnabile. Se così fosse, non si potrebbe contemporaneamente censurare la ricorrente per non aver taciuto anche quest'ultima di apparenza della motivazione.

Inoltre, una volta che, come sostenuto ripetutamente dalla controricorrente nel caso di specie, siano individuabili nella decisione impugnata distinte ed autonome rationes decidendi, ciascuna ritenuta da sola sufficiente a sorreggere la decisione (e tutte impugunate con il ricorso in decisione), appare logicamente e giuridicamente ben ipotizzabile che l'assenza di una motivazione non inferiore al minimo costituzionale possa viziare anche soltanto alcune di esse.

Invero, le eccezioni di inammissibilità della controricorrente tendono ad atomizzare e disconnettere le ragioni della decisione impugnata, frammentando quello che (come infra si chiarirà) costituisce il punto cruciale del thema decidendum, ovvero l'individuazione (ed in primis i criteri normativi e giurisprudenziali che la rendono necessaria e che la conformano) del "beneficiario effettivo" dei flussi reddituali in esame.

4. Al fine di meglio rimarcare i profili essenziali della lite, che il giudice tributario di appello non ha dimostrato di aver correttamente individuato in diritto, è utile innanzitutto ricordare che l'avviso di accertamento contesta alla contribuente la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, comma 5, in relazione all'art. 26-quater, del medesimo decreto, per avere corrisposto alla subholding EBL Italia gli interessi sul finanziamento ricevuto, senza operare la prescritta ritenuta, benchè la società italiana che ha percepito il pagamento non fosse il "beneficiario effettivo" del flusso reddituale, ma ricoprisse il ruolo di mera società conduit rispetto ad EIL, società di diritto lussemburghese, appartenente al medesimo gruppo, da considerarsi essa il "beneficiario effettivo" degli interessi.

Pertanto, la controversia si colloca, sul piano normativo, nel perimetro della direttiva 2003/49/CE (c.d. direttiva IRD) - che è alla base dell'introduzione, nella normativa nazionale, del ridetto art. 26-quater - sulla quale si innestano rilevanti decisioni della Corte di giustizia e di questa sezione tributaria: Corte giust. 26 febbraio 2019, nelle cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16 ; Corte giust. 26 febbraio 2019, nelle cause riunite C-116/16, C-117/16, (tali decisioni

vengono indicate come le "sentenze danesi": la prima pronuncia (di seguito più volte richiamata) riguarda la materia degli interessi passivi su finanziamenti; la seconda pronuncia attiene all'esenzione da imposta dei dividendi distribuiti da società di uno Stato membro a società di altri Stati membri); Cass. 10/07/2020, n. 14756 ; Cass. 30/09/2019, n. 24297 .

5. Delineate, sinteticamente, la normativa e la giurisprudenza sovranazionale e di legittimità a cui occorre fare riferimento, va rilevato che la direttiva IRD prevede sì l'obbligo generale dello Stato di residenza di assoggettare a tassazione il soggetto destinatario degli interessi (dei canoni etc.), ma fa salva l'applicazione della c.d. clausola del beneficiario effettivo (beneficial owner). A chiarirlo è la stessa Corte di giustizia (sent. 26 febbraio 2019, nelle cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C299/16), secondo cui lo scopo della direttiva è di assicurare ai flussi di interessi (etc.) tra consociate (o stabili organizzazioni di consociate) di due diversi Stati membri, (beninteso) in possesso dei necessari requisiti applicativi, il trattamento fiscale ad essi riservato nelle operazioni intercorse all'interno di un unico Stato membro. A tal fine si dispone che gli interessi (etc.) siano esenti dalla ritenuta nello Stato della fonte, per essere assoggettati ad imposta una sola volta nello Stato di residenza del creditore, il quale deve esercitare il potere impositivo che gli è stato affidato in via esclusiva (ibidem, punti 151 e 152).

6. Il regime fiscale dei flussi transfrontalieri di interessi impone, pertanto, di stabilire se il percettore "formale" ne sia o meno il beneficiario effettivo, senza tralasciare che, per la direttiva IRD (art. 1, par. 4), "Una società di uno Stato membro è considerata beneficiario effettivo di interessi o canoni soltanto se riceve tali pagamenti in qualità di beneficiaria finale e non di intermediaria, quale agente, delegato o fiduciario di un'altra persona" (in termini, Cass. n. 14756/2020 , cit., pagg. 8-9).

Pertanto, l'indagine sul beneficiario effettivo s'interseca necessariamente con la verifica del ruolo concretamente assunto dalla società intermediaria (conduit company o société relais), con l'ulteriore notazione, da parte della dottrina, che nell'ordinamento Eurounitario la clausola del beneficiario effettivo ha lo scopo di impedire che possa attuarsi una particolare forma di abuso, tanto delle convenzioni contro le doppie imposizioni che della stessa direttiva IRD, mediante l'interposizione, reale (se la società esiste effettivamente) o fittizia (se la società è una costruzione puramente artificiosa, c.d. letter box), di società conduit in un flusso reddituale transfrontaliero. Infatti, può accadere che, tramite la società relais, il soggetto interponente fruisca di un regime impositivo di favore - che, altrimenti, gli sarebbe precluso a causa del luogo di residenza o per la mancanza dei requisiti oggettivi e soggettivi previsti dalla normativa unionale e da quella degli Stati membri - per una finalità di ottimizzazione del carico fiscale complessivo gravante sul flusso transfrontaliero.

7. In termini generali, tuttavia, l'abuso in senso tecnico - che è una costruzione artificiosa per cui la società di un gruppo è posta nelle condizioni di beneficiare delle esenzioni fiscali concesse dalla direttiva IRD e dalla normativa nazionale di recepimento - va tenuto distinto dalla verifica se la società percettrice dei flussi reddituali risponda o meno ai requisiti per fruire di vantaggi che, altrimenti, non le sarebbero dovuti. Infatti, una cosa è l'abuso del diritto, altra sono i requisiti da soddisfare affinché spettino i benefici riconosciuti da disposizioni ispirate ad una finalità antiabusiva (ed è quest'ultimo il campo nel quale s'inscrive la figura del beneficiario

effettivo). Si tratta di diversi piani di indagine, anche dal punto di vista della concreta attività accertatrice e della ripartizione, tra fisco e contribuente, dell'onere della prova.

In sostanza, come è stato ben sottolineato in dottrina, l'abuso in senso tecnico e, cioè, la pratica di porsi artificiosamente nelle condizioni per beneficiare delle esenzioni concesse dalle (normative di recepimento delle) Direttive, differisce dai comportamenti interessati da specifiche previsioni che pure siano ispirate da finalità antiabuso, le quali, nell'ambito delle Direttive, sono tipicamente concepite come requisiti da soddisfare affinché spettino i benefici tributari. Infatti, laddove tali comportamenti siano posti in essere e siano nondimeno invocati i vantaggi tributari previsti dalle Direttive, non si è tecnicamente in presenza di abuso, dato che il contribuente non ha in realtà soddisfatto i requisiti per beneficiare di tali vantaggi, che dunque non spettano. In particolare, la condizione di "beneficiario effettivo" degli interessi costituisce appunto un requisito da soddisfare affinché spettino i benefici concessi dalla direttiva e, come tale, non deve essere confuso con l'applicazione delle norme antiabuso. Sotto il profilo logico, deve innanzitutto stabilirsi se il percipiente sia o meno il "beneficiario effettivo" degli interessi o canoni secondo la definizione fornita dalla normativa di recepimento della direttiva interessi-royalties, e qualora la risposta sia negativa i benefici della direttiva non spettano e possono essere disconosciuti senza ricorrere a tali norme.

8. In merito alla clausola, cruciale, del "beneficiario effettivo", il percorso argomentativo della Corte di giustizia (sent. 26 febbraio 2019, nelle cause riunite C115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16) chiarisce che "il termine "beneficiario effettivo" non è utilizzato in un'accezione ristretta e tecnica, bensì deve essere esteso nel suo contesto alla luce dell'oggetto e dell'obiettivo della convenzione, segnatamente per evitare le doppie imposizioni nonchè prevenire la frode e l'evasione fiscale" (cfr. punto 6 della decisione che richiama il punto 8 del Commentario OCSE, edizione 2003. Tale aspetto è precisato ulteriormente nell'edizione 2017 del Commentario, par. da 9 a 14, dove, in particolare al par. 9.1., si puntualizza che, proprio in ragione della finalità antielusiva della clausola: "The term "beneficial owner" is therefore not used in a narrow technical sense (such as the meaning that it has under the trust law of many common law countries), rather it should be understood in its context, in particular in relation to the words "paid to a resident", and in light of the object and purposes of the Convention, including avoiding double taxation and the prevention of fiscal evasion and avoidance".

9. L'individuazione del "beneficiario effettivo", talvolta non disgiunta dall'interferenza di una società "conduit", non può prescindere da un approfondito scrutinio della fattispecie concreta ad opera del giudice di merito, che sia idoneo a gettare luce sulla sostanza economica dell'operazione finanziaria. Al riguardo, la già citata Cass. n. 14756/2020 (la quale richiama Cass. 28/12/2016, n. 27112 , in materia di dividendi; cfr., altresì, le sentenze "gemelle" nn. 27113/2016, 27115/2016, 27116/2016) afferma che una subholding pura - che è sufficiente abbia una struttura "leggera", ma adeguata - può essere considerata "beneficiario effettivo" degli interessi (etc.) all'esito della valutazione di una serie di "parametri spia", che indicano la padronanza e l'autonomia di gestione del flusso di reddito, nonchè l'assenza di indici di artificiosità e di abusività, come delineati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia.. Inoltre, considerato che la condizione di "beneficiario effettivo" degli interessi costituisce un requisito da soddisfare affinché spettino i benefici concessi dalla direttiva, lo Stato d'origine può imporre alla società

percettrice degli interessi di dimostrare di esserne il beneficiario effettivo, nel senso di rappresentare l'entità che benefici effettivamente, sotto il profilo economico, degli interessi percepiti e disponga, pertanto, del potere di deciderne liberamente la destinazione (Corte di giustizia, sent. 26 febbraio 2019, nelle cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16 , cit., punti 140-145 e 122, primo trattino). Spetta quindi alla società contribuente, anche per il principio di vicinanza della prova (art. 2697 c.c.), dimostrare di essere il "beneficiario effettivo", sul piano sostanziale e non meramente formale (in termini, Cass. n. 17746/2021); invece, in caso di superamento del primo step di verifica, in ossequio alla regola generale sull'onere della prova, all'Amministrazione spetterà dimostrare l'eventuale abuso del diritto e la sussistenza di una costruzione artificiosa.

10. L'indagine si articola in tre test, autonomi e disgiunti, che, a seconda della fattispecie concreta, prendono in considerazione dei "parametri spia" o "indici segnaletici, e sono stati denominati dalla dottrina, la quale ha razionalizzato i principi cardine enunciati dalla giurisprudenza, comunitaria e di legittimità, e dalle Corti anglo Sas soni e mittel Europee in noti leading case: i) il substantive business activity test; (ii) il dominion test; (iii) il business purpose test.

Il primo test mira a verificare se la società interposta sia o meno una costruzione artificiosa in quanto, per i principi generali del diritto dell'Unione Europea, gli Stati membri non possono avvalersi in maniera fraudolenta e abusiva delle norme di diritto Eurounitario. Se una società non supera la prova dello svolgimento di un'attività economica effettiva, si è in presenza di un abuso e alla società non è precluso soltanto di fruire del regime fiscale riservato dalla direttiva IRD al beneficiario effettivo, ma anche di avvalersi del fascio di libertà e diritti riconosciuti dal TFUE. Il dominion test è il centro dell'indagine e, prescindendo da costruzioni artificiose, punta al cuore del significato economico della specifica operazione (substantial economic effect) indagata, atteso che, in ipotesi, la stessa società ben può essere beneficiario effettivo riguardo i flussi finanziari provenienti da alcune operazioni del gruppo e non esserlo invece rispetto ad altre. Con esso si valuta la capacità della società di disporre liberamente degli interessi percepiti, se cioè essa ne sia o meno il beneficiario effettivo. Il "dominio" degli interessi ricevuti si ha quando la percipiente ne può disporre liberamente e non è tenuta a rimettere il flusso reddituale ad un terzo (che può essere anche una società appartenente allo stesso gruppo multinazionale). L'obbligazione restitutoria può risultare da un contratto o può essere desunta da elementi fattuali, quali, a titolo di esempio: il ristretto arco di tempo tra la ricezione degli interessi e il pagamento della rata del finanziamento ricevuto; la regolarità dei trasferimenti alla controllante; l'esiguità del margine di guadagno sugli interessi ricevuti; l'identità del management della società interposta e di quella destinataria finale del flusso reddituale; la circostanza che la società interposta non abbia deliberato il finanziamento, che non ne sopporti il rischio, o, ancora, che non possa rinunciare alle somme prestate (in termini, Cass. nn. 32840/2018, 32842/2018, in materia di royalties; Cass. n. 26920/2022, in materia di dividendi). Se una società non supera il dominion test non può essere considerata il beneficiario effettivo, ma non le è precluso di godere degli altri diritti e libertà sanciti dal diritto Europeo. Il business purpose test indaga sulle ragioni della deviazione del flusso reddituale, onde appurare se la "triangolazione" sia finalizzata soltanto al ri Spa rmio fiscale o se invece risponde ad altre motivazioni economiche.

11. Da un'ultima angolazione, per la Corte di giustizia si può verificare se la società terza per la quale agisce la società conduit abbia in proprio i requisiti per fruire del regime di esenzione della convenzione o della direttiva e, in caso di risposta affermativa, il beneficio fiscale deve essere riconosciuto (c.d. approccio look through). Infatti, per i Giudici del Lussemburgo (ibidem, punto 94) "la sola circostanza che la società percettrice degli interessi in uno Stato membro non ne sia il "beneficiario effettivo" non esclude necessariamente l'applicabilità dell'esenzione prevista dall' art. 1, paragrafo 1, della direttiva 2003/49 . E', infatti, concepibile che gli interessi medesimi siano esentati a tal titolo, nello Stato della fonte, nel caso in cui la società percettrice ne trasferisca l'importo ad un beneficiario effettivo stabilito nell'Unione che risponda peraltro a tutti requisiti indicati dalla direttiva 2003/49 ai fini del beneficio dell'esenzione". L'approccio look through, in ogni caso, resta circoscritto al perimetro applicativo della direttiva, in quanto " solamente un'entità stabilita nell'Unione può costituire un beneficiario effettivo degli interessi, idoneo a godere dell'esenzione prevista dall' art. 1, paragrafo 1, della direttiva 2003/49 " (punto 89 della citata sentenza). Tanto meno il look through approach può essere utilizzato per riconoscere il regime di esenzione della direttiva ad un beneficiario effettivo che, per quanto residente all'interno dell'Unione, sia tuttavia privo dei requisiti tassativamente richiesti. Al riguardo, è lo stesso art. 3, comma 1, lett. b), della direttiva IRD (tradotto nell'ordinamento interno dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26-quater, comma 2, lett. b)), che - con chiarezza letterale tale da non dare adito a dubbi o divergenze nella sua interpretazione-configura la partecipazione rilevante necessariamente come "diretta" e consente agli Stati membri di sostituire, come ha fatto l'Italia, il criterio della partecipazione di una quota minima nel capitale con quello di una quota minima "dei diritti di voto".

In questo senso, del resto, questa Corte ha già chiarito che "In tema di agevolazioni, ai fini dell'applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26-quater, comma 1 , il quale dispone l'esenzione dalle imposte sugli interessi e sui canoni corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'Unione Europea, la detenzione, da parte della società che riceve il pagamento dei canoni o interessi, del 25% dei diritti di voto nella società che effettua il pagamento deve essere diretta, sicchè la stessa non può essere anche indiretta in quanto, per un verso, trattandosi di disposizione avente natura agevolativa, è di stretta interpretazione e, per un altro, tale interpretazione è conforme all'art. 3 della direttiva Consiglio 2003/49/CE." (Cass. 30/09/2019, n. 24297).

11.1. Non è quindi condivisibile la tesi della società (illustrata nella memoria) che mira a superare il significato letterale, univoco, del requisito della "partecipazione qualificata diretta" tra consociata di uno Stato membro che paga gli interessi e beneficiaria (tramite la subholding residente nel medesimo Stato membro) di tali interessi residente in altro Stato membro, con il triplice obiettivo (prospettato dalla contribuente) di assicurare realmente la parità di trattamento fiscale delle operazioni nazionali e delle operazioni transfrontaliere, di agevolare la realizzazione e il funzionamento del mercato interno, e di evitare la discriminazione tra gruppi societari (come il gruppo ELECTRABEL/GDF Suez) strutturati secondo uno schema partecipativo "verticale" (che prevede la presenza di una subholding in diversi Stati membri) rispetto ai gruppi articolati secondo un sistema "stellare", in cui un'unica capogruppo controlla direttamente tutte le società "operative" consociate.

La previsione di requisiti stringenti di partecipazione diretta tra società consociate in rapporto, per esempio, ai criteri meno rigorosi della direttiva 90/435/CEE (c.d. direttiva madre-figlia) ha resistito, finora, ad alcune proposte di modifica della Commissione Europea (cfr., per es., la proposta 2011/0314 dell'11/11/2011, citata dalla contribuente, e l'analoga iniziativa della Commissione del novembre 2017, che si è arenata per le notevoli divergenze tra gli Stati membri) che, per simmetria con la direttiva madre-figlia, mirano a prendere in considerazione le partecipazioni societarie indirette e all'abbassamento dal 25 per cento al 10 per cento della soglia richiesta per considerare le società "consociate". A distanza di molti anni dall'entrata in vigore della IRD (2003/49), è probabile che la ragione del mancato allineamento dell'ambito di applicazione personale delle due direttive sia riconducibile non soltanto alla finalità di limitare l'impatto della stessa IRD (2003/49) sul gettito fiscale degli Stati membri, ma anche all'esigenza (enunciata nel considerando 6 di quest'ultima direttiva) di evitare di precludere agli Stati membri la possibilità di adottare le misure appropriate per combattere le frodi e gli abusi. In altri termini, sulla premessa che la IRD (2003/49), in accordo con il TFUE, mira a porre rimedio alle barriere fiscali al mercato interno, l'attuale rilevanza del requisito della partecipazione diretta tra le società di diversi Stati membri appare coerente con la finalità - non solo agevolativa, ma anche antiabuso - della IRD (2003/49), a fronte della funzione puramente e sostanzialmente della direttiva madre-figlia, in un orizzonte di garanzia della parità delle armi a disposizione degli enti che operano sul mercato unico UE. 12. Chiudendo pertanto l'intero ragionamento, vanno enunciati i seguenti principi di diritto:

"(a) "In tema di esenzione dalle imposte sugli interessi (e sui canoni) corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'Unione Europea, nonostante la comune matrice antielusiva, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 26 e 26-quater, come le altre disposizioni tributarie antielusive (quali, per es., la disciplina del transfer pricing, le norme in tema di società non operative o di comodo, il c.d. "valore normale" nei diversi contesti delle IIDD, Iva, doganale), non sono suscettibili entro D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, anche per quanto attiene alle prescrizioni endoprocedimentali recate da quest'ultimo (quali, per es., l'obbligo del contraddittorio preventivo e della motivazione rafforzata dell'atto impositivo)";

(b) "In tema di esenzione degli interessi (e di altri flussi reddituali) dall'imposta il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 26 quater, in applicazione dell'ordinario riparto dell'onere probatorio tra fisco e contribuente, nonché per il principio di vicinanza della prova, spetta alla società contribuente, che ne adduca la qualità, la prova di essere il "beneficiario effettivo"; a tal fine è necessario che essa superi tre test, autonomi e disgiunti, (i quali, in rapporto alla fattispecie concreta, prendono in considerazione dei "parametri spia" o "indici segnaletici"): (i) il substantive business activity test, che verifica se la società percipiente svolga un'attività economica effettiva; (ii) il dominion test, che verifica se la società percipiente possa disporre liberamente degli interessi ricevuti o se invece sia tenuta a rimetterli ad un soggetto terzo; (iii) il business purpose test, che verifica le ragioni dell'interposizione di una società nel flusso reddituale transfrontaliero, e cioè se la società percipiente abbia una funzione nell'operazione di finanziamento, o se invece sia una mera conduit company (o società relais), la cui interposizione è finalizzata esclusivamente ad un risparmio fiscale".

13. Alla luce della chiara normativa sovranazionale, come interpretata dalla già richiamata giurisprudenza comunitaria, non sono persuasive le richieste della contribuente - avanzate, in subordine, per l'ipotesi che al Collegio appaiano ammissibili e fondati i motivi di ricorso per cassazione - di sottoporre, in via pregiudiziale, alla Corte di giustizia la verifica della compatibilità degli artt. 26 e 26-quater con le norme della direttiva IRD e con la libertà di stabilimento di cui agli artt. 49 (43 del TCE) e seguenti TFUE. In di Spa rte il rilievo che il principio Eurounitario intorno al quale ruota la controversia è quello della libera circolazione di capitali (art. 63 TFUE), occorre aggiungere che l'art. 26-quater, nel prevedere l'esenzione dalle imposte sugli interessi corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'UE al ricorrere di determinati requisiti e condizioni, è in linea con la direttiva IRD. Più in generale, diversamente da quanto adombra la contribuente, il sistema giuridico multilivello - Eurounitario, convenzionale e domestico - poggia su solide fondamenta. A proposito del tema dei flussi reddituali transfrontalieri, la clausola generale del "beneficiario effettivo", tuttora rilevante nell'ordinamento fiscale internazionale, come ricorda Cass. n. 14756/2020 (in connessione con Cass. nn. 32840/2018, 32842/2018, in materia di royalties; Cass. nn. 14527/2019, 24287/2019, 26290/2022, in materia di dividendi; Cass. 24297/2019 in materia di interessi), è diretto a "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, può fruire dei vantaggi garantiti dai trattati il "beneficiario effettivo", ossia solo il soggetto sottoposto alla giurisdizione dell'altro Stato contraente, che abbia l'effettiva disponibilità giuridica ed economica del provento percepito, realizzandosi altrimenti una traslazione impropria dei benefici convenzionali o addirittura un fenomeno di non imposizione" (cfr., su questi temi, Cass. 16/12/2015, n. 25281).

14. Non si può inoltre dimenticare che "(...) non v'è diritto della parte all'automatico rinvio pregiudiziale ogniqualvolta la Corte di cassazione non ne condivida le tesi difensive (Cass., S.U., 8.7.2016, n. 14043), bastando che le ragioni siano espresse (Corte EDU, in caso Ullens de Schooten e Rezabek c. Belgio), specie quando l'interpretazione della norma e del caso siano evidenti (Cass., S.U., 24.5.2007, n. 12067), e la corretta interpretazione della norma di diritto di cui trattasi non lasci Spa zio a nessun ragionevole dubbio (Raccomandazioni 2016. C- 439.01, p. 6)". (Cass. Sez. U., 19/06/2018, n. 16157 , in motivazione, punto 5.5.; nello stesso senso, ex multis, Cass. 25/02/2022 , n. 6332, punto 6.2. - in continuità con Cass. 7/06/2018, n. 14828 ; Cass. 16/06/2017, n. 15041 - secondo cui il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione Europea presuppone il dubbio interpretativo su una norma comunitaria, che non ricorre allorché l'interpretazione sia auto-evidente oppure il senso della norma sia già stato chiarito da precedenti pronunce della Corte, non rilevando, peraltro, il profilo applicativo di fatto, che è rimesso al giudice nazionale). E anche la Corte costituzionale (Corte Cost. n. 28 del 2010, in motivazione al punto 6) ha ritenuto che sia da escludere il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione Europea, non "necessario quando il significato della norma comunitaria sia evidente, anche per essere stato chiarito dalla giurisprudenza della Corte di giustizia". Per la Corte di giustizia (C. giust., 6.10.1982, C-283/81, Cilfit.; cfr. altresì C. giust. 5/04/2016, C689/13,

Puligienica Facility Esco. Cfr., in termini, C. giust. 28/07/2016, C-379/15, Association France Nature Environnement) viene meno l'obbligo di rinvio pregiudiziale allorché la corretta applicazione del diritto dell'Unione Europea si imponga con un'evidenza tale da non lasciare adito ad alcun ragionevole dubbio sulla soluzione da fornire alla questione sollevata (c.d. teoria dell'*acte clair*), che, in base alle caratteristiche proprie del diritto dell'Unione ed alle difficoltà particolari relative alla sua interpretazione, si imponga anche agli altri giudici nazionali e alla Corte (C.giust., 15/12/2022, C-144/22).

15. Invero, l'istanza della contribuente di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, variamente modulata in controricorso, postula la fallace esegesi della normativa Eurounitaria, come quando (cfr. pag. 28 del controricorso), per esempio, si afferma che "la facoltà riconosciuta dall'art. 5 della (...) Direttiva agli Stati membri di adottare misure volte a contrastare l'elusione delle previsioni in essa contenute (è) destinata esclusivamente ad evitare che, attraverso l'indebito sfruttamento del regime di esenzione, gli interessi "esentati" siano convogliati in favore di un soggetto residente in un paese terzo non membro dell'Unione Europea, mentre non riguarda affatto l'ipotesi in cui il "beneficiario effettivo" di tali interessi sia un soggetto residente in uno Stato dell'Unione".

A giudizio del Collegio, invece, come già evidenziato ai punti 4 ss. che precedono, tutt'altra è la corretta chiave di lettura delle disposizioni di diritto Europeo, avendo la stessa Corte di giustizia (sent. 26 febbraio 2019, nelle cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16) chiarito che lo scopo della direttiva è di assicurare ai flussi di interessi (e royalties) tra consociate (o stabili organizzazioni di consociate) di due diversi Stati membri, (beninteso) in possesso dei necessari requisiti applicativi, il trattamento fiscale ad essi riservato nelle operazioni intercorse all'interno di un unico Stato membro. A tal fine si dispone che gli interessi (e le royalties) siano esenti dalla ritenuta nello Stato della fonte, per essere assoggettati ad imposta una sola volta nello Stato di residenza del creditore, il quale deve esercitare il potere impositivo che gli è stato affidato in via esclusiva (ibidem, punti 151 e 152). Il regime fiscale dei flussi transfrontalieri di interessi impone, pertanto, di stabilire se il percettore sia o meno il beneficiario effettivo, secondo i principi già esposti.

16. Non sussiste nemmeno il rischio, prospettato comunque dalla controricorrente soltanto nella memoria, di una doppia imposizione giuridica e/o economica, cui sarebbe collegata una di Spartità di trattamento tra società operanti sul mercato Europeo. Invero vi è carenza di interesse della contribuente a fare valere il divieto della doppia imposizione, inteso in senso ampio, dato che ad essere illegittimamente inciso sarebbe il patrimonio della società lussemburghese finanziatrice e beneficiaria effettiva degli interessi, non quello della controricorrente. In di Sparte, altresì, la prospettabile inammissibilità della questione, che non risulta inclusa tra quelle che la stessa contribuente (cfr. pagg. 9 s. del controricorso per cassazione) ha allegato di aver proposto nel ricorso introduttivo. A ciò si aggiunga il carattere puramente teorico della doglianza, del tutto scissa elementi oggettivi idonei a dimostrare che, nella specie, vi sia stata una doppia imposizione giuridica o economica.

In ultima analisi, poi, deve sul punto considerarsi che, come *extrema ratio*, le disposizioni sovranazionali e convenzionali prevedono degli strumenti contro le doppie imposizioni, capaci di

favorire la realizzazione e il funzionamento del mercato unionale. E infatti, da un lato, la società lussemburghese EIL aveva la possibilità di scontare, nel proprio sistema fiscale, la ritenuta subita all'estero; dall'altro, è sempre possibile accedere alle procedure amichevoli contro le doppie imposizioni previste dagli artt. 6 e seguenti della convenzione 90/436/CEE del 23/07/1990 (ratificata con L. 22 marzo 1993, n. 99), relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate. Più specificamente, in relazione al primo aspetto, giova ricordare che, a norma dell'art. 24, par. 1, della convenzione tra Italia e Lussemburgo contro le doppie imposizioni, se un residente nel Lussemburgo possiede redditi che, in base alla stessa convenzione, sono imponibili in Italia, può essergli riconosciuta un'esenzione da imposta di tali redditi, oppure può essere accordata una deduzione dell'imposta prelevata sui redditi del detto residente di ammontare pari all'imposta pagata in Italia.

17. Tornando quindi ai motivi di ricorso, essi sono fondati, in ragione della già svolta premessa sulle norme ed i principi di diritto applicabili alla fattispecie.

In particolare, quanto al primo motivo, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2 , statuisce, per quanto qui rileva, che l'avviso di accertamento " deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni".

Nel caso di specie, come emerge dalle trascrizioni, nel ricorso (cfr. pagg. 10 ed 11) di parti dell'atto impositivo, la motivazione correlava espressamente la pretesa violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, comma 5 , all'assunta indebita fruizione del regime di esenzione previsto dall'art. 26-quater dello stesso D.P.R., norma a sua volta espressamente citata, per assunto difetto dell'elemento del "beneficiario effettivo", ritenuto non coincidente, per le esposte ragioni, con la EBL Italia.

Peraltro, è la stessa sentenza impugnata che, nella descrizione del contenuto dell'accertamento, evidenzia che, secondo l'atto impositivo, la stessa EBL Italia non sarebbe stata il "beneficiario effettivo" degli interessi, individuabile invece nella società lussemburghese.

A fronte di tali risultanze, pertanto, l'affermazione della nullità dell'atto impositivo perchè erroneamente individuerrebbe la violazione imputata esclusivamente menzionando il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, comma 5 , non appare comunque coerente con il principio secondo cui l'indicazione, nell'avviso di accertamento, anche dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo giustificano, è finalizzata a porre il contribuente in condizione di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale e, in caso positivo, di contestare efficacemente l'an ed il quantum debeatur, per cui tali elementi conoscitivi devono essere forniti con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta all'interessato un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa (Cass. 24/07/2014, n. 16836).

Il giudice a quo, pertanto, avrebbe dovuto accedere ad una verifica del contenuto della motivazione dell'accertamento che tenesse conto della completezza e dell'idoneità della stessa,

nel suo complesso, a rendere sufficientemente edotta la contribuente dei presupposti fattuali e giuridici della pretesa tributaria, e comunque senza pretermettere, a priori, ogni rilevanza all'espressa menzione (della quale pure la motivazione ha dato atto), nell'atto impositivo, del D.P.R. n. 600 del 1073, art. 26-quater e degli elementi della relativa fattispecie. Viceversa, il percorso logico-giuridico che tra Spa re dalla scarna motivazione sul punto appare inverso: la CTR, invece di leggere ed interpretare l'atto per verificare cosa contestasse e valutare l'idoneità della sua motivazione anche giuridica, ha determinato a priori (non facendo comunque buon governo di tutti i principi ante esposti ai punti 4 ss.) quale contestazione avrebbe dovuto esser fatta (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis) , ed ha censurato di nullità la motivazione dell'avviso perchè non corrispondeva a tale astratto presupposto.

17.1. Anche il secondo motivo è fondato.

Infatti "La riformulazione dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 , conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134 , deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione." (Cass. Sez. Un., 07/04/2014, n. 8053 ; conforme, ex multis, Cass. 12/10/2017, n. 23940).

In particolare, "La motivazione del provvedimento impugnato con ricorso per cassazione deve ritenersi apparente quando pur se graficamente esistente ed, eventualmente sovrabbondante nella descrizione astratta delle norme che regola la fattispecie dedotta in giudizio, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 Cost. , comma 6 " (Cass. 30/06/2020, n. 13248 del 30/06/2020). Pertanto, "In tema di contenuto della sentenza, il vizio di motivazione previsto dall' art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4 e dall'art. 111 Cost. sussiste quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, nè alcuna disamina logico-giuridica che lasci tra Spa rire il percorso argomentativo seguito." (Cass. 14/02/2020, n. 3819).

Giova poi ricordare che, secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, il giudice non può, nella motivazione, limitarsi ad enunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, perchè questo è il solo contenuto "statico" della complessa dichiarazione motivazionale, ma deve impegnarsi anche nella descrizione del processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla sua situazione di iniziale ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, che rappresenta il necessario contenuto "dinamico" della dichiarazione stessa (cfr. Cass. 23/01/2006,

n. 1236 ; Cass. 19/04/2013, n. 9577 , in motivazione; Cass. 29/07/2016, n. 15964 ; Cass. 20/12/2018, n. 32980).

Nel caso di specie, l'argomentazione della CTR, secondo cui non vi sarebbe stata violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, comma 5 , " visto che la società che ha pagato gli interessi e quella che li ha percepiti sono società residenti in Italia e tali interessi sono stati ricevuti in base ad un contratto di finanziamento" si limita a fotografare la situazione formale dalla quale muove lo stesso atto impositivo, restando apodittica e comunque astratta, in fatto ed in diritto, rispetto al thema decidendum, cruciale, relativo alla qualificazione, in chiave sostanziale, di chi ha "percepito" gli interessi in questione come "beneficiario effettivo" degli stessi, ai fini di cui all'art. 26-quater dello stesso D.P.R., norma, per quanto già rilevato, evocata nell'avviso e nel giudizio e, comunque, posta dall'atto impositivo in diretta correlazione con la stessa violazione dell'art. 26, comma 5, contestata. Sulla relazione configurabile tra le due disposizioni, con riferimento al caso di specie, e quindi sul thema decidendum essenziale del giudizio, la CTR nulla ha puntualmente motivato, a parte.

Quanto poi alla ulteriore argomentazione secondo cui le allegazioni in ordine alla difformità del beneficiario effettivo " avrebbero dovuto essere documentate da idonei elementi probatori in assenza dei quali la pretesa tributaria non risulta provata", si tratta di conclusione astratta e "statica", priva di esplicitazioni specifiche rispetto al quadro istruttorio, anche con riferimento alle circostanze indiziarie richiamate nell'appello (trascritto in parte qua nel ricorso, con riferimento anche al loro testuale richiamo nell'avviso d'accertamento). Sicchè, nella sostanza, non è comprensibile quali elementi istruttori siano stati valutati elementi e per quale motivo essi non non siano "idonei", espressione, quest'ultima, generica ed ambigua.

17.2. All'accoglimento del ricorso principale consegue la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio al giudice a quo, per i necessari accertamenti in fatto, da condurre secondo i richiamati principi.

18. Con il primo motivo di ricorso incidentale condizionato, la contribuente deduce la nullità della sentenza per violazione dell' art. 112 c.p.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , poichè la CTR avrebbe omesso di pronunciarsi sulla domanda di accertamento dell'illegittimità dell'avviso impugnato, per violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 , poichè l'atto impositivo richiama e fa rinvio ad una serie di atti che non vengono ad esso allegati e che non sono, altresì, mai stati portati a conoscenza della ricorrente.

La ricorrente incidentale elenca nel corpo del mezzo i documenti in questione e fa richiamo (anche con trascrizioni di estratti) alla proposizione della questione nel ricorso introduttivo ed alla sua riproposizione in appello.

19. Con il secondo motivo di ricorso incidentale condizionato, la contribuente deduce, in via subordinata, la nullità della sentenza per carenza assoluta di motivazione, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 11, n. 4 , assumendo che, nell'ipotesi in cui dovesse ritenersi configurabile un rigetto implicito dell'eccepita illegittimità dell'atto impugnato per violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 , si tratterebbe comunque di decisione totalmente priva di motivazione.

19.1. Il primo motivo di ricorso incidentale condizionato è infondato, ma il secondo è fondato e va accolto. Invero, dato atto della proposizione e della riproposizione della questione nei due gradi precedenti, deve ritenersi che la CTR l'abbia implicitamente, ma necessariamente, rigettata, decidendo sulla pretesa impositiva nel merito e, comunque, contestualmente rilevando una nullità dell'avviso fondata su ragioni diverse da quelle qui in esame. Se quindi, nella peculiare struttura della decisione impugnata, il passaggio alla trattazione del merito è indicativo del rigetto implicito dell'eccepita ulteriore ragione di nullità dell'atto impositivo, la motivazione resa dalla CTR non si estende però, neppure implicitamente, anche a tale questione, posta a monte di quelle trattate. La decisione di rigetto implicito sul punto è, dunque, totalmente priva di motivazione. Anche per tale aspetto, quindi, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio al giudice del merito per i relativi accertamenti in fatto.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso principale ed il secondo motivo del ricorso incidentale; rigetta il primo motivo del ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 25 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 28 febbraio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza