

Sentenza del 13/01/2023 n. 911 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle Entrate accertava nei confronti della società B., facente parte per l'anno d'imposta (---) del consolidato nazionale fiscale di Edizione Holding Srl (poi Edizione Srl , consolidante), la presenza di perdite per Euro 47.576.304,00 che sarebbero state dedotte in forza di operazioni elusive. Da un secondo p.v.c., del 25 maggio 2009, venivano rilevate deduzioni di costi sostenuti nei confronti di imprese residenti in paesi a fiscalità privilegiata, ma in assenza delle condizioni di deducibilità di cui all' art. 110, commi 10 e 11 TUIR . Tali costi erano costituiti dalle provvigioni corrisposte a Landwind Ltd e Mediterranean Fashiontrade Ltd, sedenti nell'(--), con riferimento alle vendite procurate rispettivamente in (---) (la prima) e (---) (la seconda).

Tali imprese sarebbero state prive della benchè minima organizzazione imprenditoriale, mentre la concreta esecuzione delle prestazioni sarebbe stata curata da due agenti tramite altre società. Venivano così notificati avvisi di accertamento per IRAP ed IRES (quest'ultima teorica per la consolidata ed effettiva per la consolidante).

Le contribuenti ricorrevano alla CTP, che accoglieva i ricorsi. L'Agenzia appellava la decisione, e pure le contribuenti proponevano appello incidentale; la CTR rigettava gli appelli.

2. L'Agenzia propone ricorso in cassazione affidato a un unico motivo. Le contribuenti hanno depositato controricorso per resistere all'impugnativa, proponendo altresì ricorso incidentale condizionato affidato anch'esso ad un unico, articolato motivo.

3. Con memoria depositata in data 17/21 novembre 2022, la parte controricorrente e ricorrente in via incidentale, ha chiesto in via pregiudiziale il rinvio della trattazione per consentire la trattazione congiunta con i giudizi RG 3139/2015 (per gli anni (---)) e RG 4514/2018 (per l'anno (--)).

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo l'Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione dell' art. 110, comma 11 TUIR , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 .

A parere della ricorrente, infatti, i giudici d'appello avrebbero violato l'indicata disposizione, laddove hanno ritenuto non necessaria la coincidenza tra il soggetto che ha posto in essere in concreto l'operazione e quello situato nello Stato a fiscalità privilegiata, che effettivamente ha percepito i compensi, e ciò al fine della rispondenza delle operazioni ad un effettivo interesse economico, condizione che consente la deduzione del relativo costo.

Osserva l'Agenzia che la finalità della norma è costituita dall'impedire il drenaggio di reddito imponibile verso stati a fiscalità privilegiata, anche attraverso deduzione di costi derivanti da operazioni effettuate con tali paesi. A fronte di ciò l'ordinamento predispone una presunzione relativa di elusione. Pertanto, l'amministrazione non sarebbe tenuta a provare quest'ultima, che potrebbe escludersi solo con la prova che la specifica impresa situata nel paese a fiscalità privilegiata (in questo caso beneficiaria delle provvigioni, quindi dei costi) offrisse oggettivi e significativi vantaggi che verrebbero meno in caso di utilizzo di altro soggetto. Nella specie invece la CTR accertava che le provvigioni erano del tutto allineate a quelle corrisposte ad altri agenti del gruppo Benetton (di cui le imprese contribuenti fanno parte), e che proprio i sub-agenti aveva concretamente fornito le prestazioni. Inoltre, la CTR osserva come risulterebbe poco credibile che i sub-agenti, che concretamente hanno procurato le vendite, avessero rinunciato ad una parte della loro ordinaria provvigione a vantaggio di soggetti che non fornivano alcun apporto (appunto, le due suddette società dell'(--)).

A parere dell'Agenzia il riferimento legislativo all'operazione alluderebbe in ogni caso al regolamento negoziale intervenuto fra soggetto residente in Italia e soggetto residente in un Paese black list, per cui sarebbe tutt'altro che indifferente, come in definitiva ritenuto dalla CTR, il fatto che le operazioni siano poste in essere con altri soggetti, mentre l'impresa sedente nel Paese black list, formale controparte, non abbia svolto alcuna attività concreta.

2. Le controricorrenti hanno anzitutto ribattuto al motivo spiegato dall'Agenzia, osservando che la norma non impone affatto la coincidenza soggettiva tra l'impresa stabilita in paese a fiscalità privilegiata e colui che abbia svolto effettivamente l'attività, ma appunto solo la presenza del requisito di effettività dell'attività commerciale. In altri termini l'impresa contribuente non potrebbe sindacare il veicolo sociale prescelto dal fornitore, per sua convenienza, in questo caso le società sedenti nell'(Omissis). Sotto il profilo dell'interesse economico, a parere delle controricorrenti sarebbe sufficiente che le condizioni commerciali siano altrettanto, e non più vantaggiose, di quanto praticato da altri soggetti, e ciò era stato oggetto di un accertamento in fatto ormai effettuato dal giudice d'appello.

2.1. In via incidentale condizionata, per l'ipotesi in cui dovesse venir cassata la sentenza, le controricorrenti spiegano un complesso motivo basato sulla denunciata violazione e falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , per omessa pronuncia sull'eccezione di illegittimità dell'avviso per violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 5 ; per carenza di potere accertativo in capo all'Ufficio; per inapplicabilità delle sanzioni in presenza di una causa di non punibilità.

In particolare, le operazioni di accertamento si sarebbero protratte oltre il termine di legge di trenta giorni; per i contribuenti di più rilevanti dimensioni (quale la consolidante, rispetto alla quale deve ritenersi limitata la censura) il potere di accertamento è stato sottratto agli uffici locali e devoluto invece alle Direzioni regionali; le sanzioni non potevano essere applicate in ragione dell'obiettiva incertezza determinata dalla disciplina di settore.

3. In via pregiudiziale ritiene il Collegio di non accogliere l'istanza di rinvio, posto che - non essendo rappresentato alcun pericolo di contrasto di giudicati - la stessa da un lato non risulta

documentata e dall'altro determinerebbe il differimento della decisione rispetto ad una controversia ormai datata.

4. Il motivo proposto nel ricorso principale è fondato.

Le disposizioni oggetto di esame (artt. 110, commi 10 e 11 TUIR), applicabili alla fattispecie *ratione temporis*, avevano lo scopo di contrastare le operazioni di trasferimento dall'Italia di reddito imponibile verso Stati a bassa fiscalità, che non avessero finalità riconducibili alle esigenze proprie dell'attività economica dell'impresa, dunque non corrispondenti ai requisiti dell'inerenza delle operazioni.

La peculiarità della disciplina in esame, proprio nell'ottica di evitare ingiustificati trasferimenti di redditi dall'Italia verso Paesi a fiscalità privilegiata, risiedeva, quindi, nel riconoscimento del diritto alla deduzione dei costi solo ove fosse data prova, da parte del contribuente, della effettività dell'operazione.

Pertanto, la disciplina in esame, da un lato, riconosceva il diritto alla deduzione del costo sostenuto, ma richiedeva, d'altro lato, l'assolvimento da parte del contribuente dell'onere di provare l'effettiva esistenza dell'impresa avente sede in un Paese a regime fiscale agevolato ovvero, in via alternativa, la corrispondenza delle operazioni economiche ad un interesse effettivo ed alla loro effettiva esecuzione (in tal senso, da ultimo, Cass. 29/03/2019, n. 8812).

Se questa è la finalità, data per scontata dai giudici d'appello l'insussistenza della prima esimente (effettività dell'impresa, emergendo infatti pacificamente la non effettività delle imprese sedenti nell'(Omissis), Dipendenza diretta della Corona, non facente parte già all'epoca dell'Unione Europea) alternativamente contemplata dalla norma, è evidente che la stessa verrebbe totalmente vanificata ove fosse consentito dimostrare - sotto il profilo invece della seconda esimente - l'effettività delle operazioni e la loro rispondenza ad interesse economico, senza che occorra la coincidenza fra l'impresa residente nel paese a fiscalità privilegiata, percettrice delle somme costituenti costi deducibili, e quella che l'operazione effettiva, rispetto alla quale occorre uno specifico interesse economico, ha posto in essere. In tal caso risulta evidente come l'onere della prova gravante sul contribuente si ridurrebbe a null'altro che a un vano incombenza formale, consentendosi comunque il versamento di somme nei suddetti paesi a soggetti privi di struttura effettiva e per operazioni che non si riferiscono alle imprese suddette.

In altre parole, la scelta del fornitore estero potrebbe rimanere, nella sostanza, priva di giustificazione, e purtuttavia i relativi costi rimarrebbero deducibili.

Con tale conclusione si avrebbe che gli stessi indicatori richiesti dal legislatore sarebbero riferiti ad imprese differenti, ancorchè - come si assume nella specie - siano state esse ad indicare le imprese situate in paesi black list, e ciò in pieno contrasto con la finalità di impedire il drenaggio di redditi in quei paesi senza alcun collegamento economico effettivo, che si ha invece con altri soggetti sedenti in paesi non black list. Sicchè le previsioni in parola si ridurrebbero appunto a una vuota formalità liberamente aggirabile.

Viceversa, il significato dell'esimente in parola attiene ad un concreto interesse che l'impresa deve provare per operazioni che in concreto effettua con un'impresa posta in un Paese black list, poichè solo così si giustifica la scelta imprenditoriale, altrimenti da presumersi avente come solo scopo la ricerca dell'improprio vantaggio fiscale.

La difesa secondo cui l'impresa contribuente non potrebbe sindacare la scelta del fornitore di indicare un'impresa veicolo cui versare le provvigioni è inconsistente, sia perchè agli effetti della norma sono irrilevanti i rapporti tra l'impresa e i fornitori, sia perchè a ben vedere il fornitore è il soggetto con cui è stipulato il contratto (in questo caso d'agenzia), cioè le società sedenti nell'(--), e queste, come è pacifico, erano prive di strutture e assolutamente non in grado di fornire alcuna prestazione, per cui nessun interesse economico sorregge la scelta imprenditoriale di stipulare i contratti con esse.

Nella specie, dunque, risulta non corrispondente a diritto la pronuncia impugnata laddove afferma che si concretizza la seconda esimente prevista dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 110, comma 11, in quanto non necessita la coincidenza soggettiva fra chi percepisce le somme che rappresentano il costo deducibile e l'impresa sedente nel paese a fiscalità privilegiata.

5. Venendo ora al motivo del ricorso incidentale, va anzitutto chiarito che "In tema di verifiche tributarie, la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, nè l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati" (Cass. 01/02/2022, n. 6779).

In ordine alla competenza all'accertamento, va ricordato che il D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 27 al comma 13 stabilisce la potestà di controllo sostanziale per i grandi contribuenti, cioè aventi volume d'affari non inferiore ai cento milioni di Euro, in capo alle strutture individuate da apposito regolamento dell'Agenzia.

Peraltro, come ricordato in atti, l'accertamento iniziò il 28 gennaio 2009, mentre il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate che individua le strutture cui viene demandata la suddetta attività e stabilisce i criteri per individuare i soggetti da qualificarsi come grandi contribuenti è del 6 aprile 2009, nè risulta dove e in che modo la ricorrente incidentale abbia dedotto e provato il ricorrere dei relativi presupposti, peraltro da riferirsi all'anno di imposta oggetto di accertamento ((Omissis)), limitandosi in proposito ad allegare il fatto che i valori richiamati sarebbero quelli fiscali e che l'avviso di accertamento di primo livello venne emesso dalla DRE Veneto, senza che sia provato in concreto il superamento in base ad uno dei parametri partitamente indicati nel provvedimento dell'Agenzia.

Quanto al fatto che la disciplina in esame abbia generato obbiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme, la questione, attenendo alla sanzione, è assorbita dall'accoglimento del motivo principale.

6. In definitiva l'impugnata sentenza dev'essere cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, in diversa composizione, che provvederà altresì alla determinazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte, accolto il ricorso principale e respinto in parte il motivo del ricorso incidentale, e nel resto assorbito lo stesso, cassa la sentenza impugnata, rinviando alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, che provvederà altresì alla liquidazione delle spese.

Così deciso in Roma, il 24 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 13 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza