

Sentenza del 01/02/2024 n. 2988 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Direzione Provinciale di Como dell'Agenzia delle Entrate notificava alla STAN Srl avviso di accertamento con il quale, in relazione all'anno 2008, contestava alla predetta contribuente l'omessa applicazione della ritenuta a titolo d'imposta ex art. 26 , comma 5, D.P.R. n. 600 del 1973 sugli interessi passivi dalla stessa corrisposti alla propria controllante olandese Durham Holding International BV; e ciò sul presupposto che, dovendo le beneficiarie effettive degli interessi in questione individuarsi in varie società aventi sede in Panama -dalle quali direttamente provenivano i flussi finanziari, per avere a loro volta erogato prestiti alla predetta holding a tasso zero-, non potesse operare nel caso di specie l'esenzione dalle imposte prevista dall'art. 26-quater del citato D.P.R. per l'ipotesi di pagamento di interessi effettuato in favore di società residenti in altro Stato membro dell'Unione Europea.

La STAN Srl impugnava l'atto impositivo dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Como, che con sentenza n. 362-1-14 del 16 luglio 2014 respingeva il suo ricorso.

La prefata società proponeva, quindi, appello davanti alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, la quale, con sentenza n. 4292-2015 depositata il 5 ottobre 2015, in riforma della decisione gravata, accoglieva l'originario ricorso.

A sostegno dell'adottata pronuncia il giudice regionale rilevava che l'Ufficio non aveva fornito adeguata prova della provenienza da Panama , Paese a fiscalità privilegiata, dei flussi finanziari contestati, né tantomeno del ruolo di mero soggetto interposto asseritamente ricoperto dalla società olandese nell'ambito della descritta operazione.

Avverso la summenzionata sentenza d'appello l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione sulla base di un unico motivo.

La STAN Srl ha resistito con controricorso.

La causa è stata trattata all'udienza pubblica del 12 gennaio 2024, in prossimità della quale il Pubblico Ministero ha depositato memoria, con cui ha chiesto di accogliere il ricorso.

Motivi della decisione Con l'unico motivo di ricorso viene lamentata, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c., la violazione dell' art. 36 , comma 2, n. 4) D.Lgs. n. 546 del 1992 .

Si assume che l'impugnata sentenza risulterebbe affetta da nullità per essere sorretta da una motivazione solo apparente, in quanto "intrinsecamente inidonea a consentire un qualsiasi controllo delle ragioni che ne stanno alla base".

Il ricorso è fondato.

Giova premettere che, a sèguito della riformulazione dell' art. 360 , comma 1, n. 5) c.p.c. disposta dal D.L. n. 83 del 2012 , convertito con modificazioni dalla L. n. 134 del 2012 , il sindacato di legittimità sulla motivazione è ormai da ritenere ristretto alla sola verifica dell'inosservanza del c.d. "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, della Carta fondamentale, individuabile nelle ipotesi - che si tramutano in vizio di nullità della sentenza per difetto del requisito di cui all' art. 132 , comma 2, n. 4) c.p.c.- di "mancanza assoluta di motivi sotto il profilo materiale e grafico", di "motivazione apparente", di "contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza della mera "insufficienza" o "contraddittorietà" della motivazione; con la precisazione che l'anomalia motivazionale deve emergere dal testo del provvedimento impugnato, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (cfr., ex permultis, Cass. n. 20598-2023, Cass. n. 20329-2023, Cass. n. 3799-2023, Cass. Sez. Un. n. 37406-2022, Cass. Sez. Un. n. 32000-2022, Cass. n. 8699-2022, Cass. n. 7090-2022, Cass. n. 24395-2020, Cass. Sez. Un. n. 23746-2020, Cass. n. 12241-2020, Cass. Sez. Un. n. 17564-2019, Cass. Sez. Un. 19881-2014, Cass. Sez. Un. 8053-2014).

In particolare, si suole definire "apparente" la motivazione materialmente esistente ma tale da non rendere percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento (cfr. Cass. Sez. Un. n. 2767-2023, Cass. n. 6758-2022, Cass. n. 13977-2019, Cass. Sez. Un. n. 22232-2016, Cass. Sez. Un. n. 16599-2016).

Con specifico riferimento alla valutazione delle prove, soprattutto di quelle documentali, è stato precisato che il giudice di merito è tenuto a dare conto, in modo comprensibile e coerente rispetto alle evidenze processuali, del percorso logico seguito al fine di accogliere o rigettare la domanda proposta, dovendosi pertanto ritenere viziata per apparenza, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 4) c.p.c., la motivazione meramente assertiva o riferita complessivamente alle produzioni in atti (cfr. Cass. n. 17915-2023, Cass. n. 13347-2022, Cass. n. 3746-2021, Cass. n. 14762-2019).

Tanto premesso, ritiene la Corte che nel caso di specie sussista effettivamente l'anomalia motivazionale denunciata dall'Amministrazione Finanziaria.

Come illustrato nella superiore narrativa, la C.T.R. ha accolto l'appello proposto dalla STAN Srl, la quale in primo grado aveva impugnato senza successo l'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti dalla Direzione Provinciale di Como dell'Agenzia delle Entrate, che relativamente all'anno 2008 le aveva contestato l'omessa applicazione della ritenuta a titolo d'imposta sugli interessi passivi corrisposti alla propria controllante Durham Holding International BV, società di diritto olandese.

A fondamento dell'adottata pronuncia riformativa il giudice tributario di secondo grado si è limitato a rilevare che "l'Ufficio non ha fornito adeguata prova per dimostrare che i flussi finanziari provenissero da Panama e che la società olandese fosse stata fittiziamente interposta per ottenere l'esenzione fiscale", soggiungendo che "il fatto che la società Durham Holding BV fosse partecipata da società residente nelle Antille Olandesi è irrilevante ai fini della decisione".

Le surriportate affermazioni, del tutto generiche, apodittiche e prive di qualsivoglia intelligibile aggancio con gli elementi probatori acquisiti al giudizio, non consentono di comprendere, e quindi di verificare, il percorso logico-giuridico posto a base dell'impugnata decisione, non potendo lasciarsi all'interprete il compito di integrarlo con le più varie, ipotetiche, congetture (cfr. Cass. n. 17915-2023, Cass. n. 9422-2023, Cass. n. 3799-2023, Cass. Sez. Un. n. 34263-2022).

Oltretutto, come rilevato dal Pubblico Ministero nella memoria depositata ex art. 378 , comma 1, c.p.c., la C.T.R. ha completamente tralasciato di considerare che la presente controversia si colloca sul piano normativo nel perimetro della direttiva 2003-49-CE (cd. IRD), la quale è alla base dell'introduzione in ambito nazionale dell' art. 26-quater D.P.R. n. 600 del 1973 .

In tale contesto si inseriscono rilevanti pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e di questa Sezione Tributaria (segnatamente: Corte Giustizia 26 febbraio 2019, nelle cause riunite C-115-16, C-118-16, C-119-16 e C-299-16; Corte Giustizia 26 febbraio 2019, nelle cause riunite C-116-16, C-117-16 (decisioni note come le "sentenze danesi"), Cass. n. 24297-2019, Cass. n. 14756-2020, Cass. n. 6005-2023, Cass. n. 6050-2023), secondo le quali spetta al contribuente che intenda fruire dell'esenzione dalle imposte sugli interessi e sui canoni prevista dal citato art. 26-quater D.P.R. n. 600 del 1973 l'onere della prova di essere il "beneficiario effettivo" ("beneficial owner" o "bèneficiaire effectif" nelle versioni inglese e francese) dei flussi reddituali.

Ovviamente, nell'ipotesi in cui, come nel caso di specie, il contribuente interessato ad avvalersi dell'esenzione si identifichi nel soggetto che ha effettuato il pagamento (cioè in colui che nel rapporto tributario con il fisco assume il ruolo di sostituto d'imposta), dovrà essere dimostrata la qualità di "beneficiario effettivo" rivestita dal soggetto che quel pagamento ha ricevuto (sostituito).

L'indagine da condurre in questa direzione si articola in tre test, autonomi e disgiunti, e precisamente: (1)il "substantive business activity test", che consiste nel verificare se la società percipiente svolga un'attività economica effettiva; (2)il "dominion test", inteso ad accertare se detta società possa disporre liberamente degli interessi o canoni ricevuti o se invece sia tenuta a rimmetterli a un soggetto terzo; (3)il "business purpose test", che mira a stabilire se la società percipiente svolga una reale funzione nell'operazione di finanziamento o se invece sia da considerare una semplice "conduit company" (o "société relais"), la cui interposizione nel flusso finanziario transfrontaliero è finalizzata esclusivamente a un risparmio fiscale.

Orbene, del compimento di una simile indagine non si rinviene traccia nella pronuncia resa dalla C.T.R., che sotto questo aspetto si è completamente sottratta all'obbligo motivazionale.

Alla stregua delle considerazioni che precedono, va disposta, a norma dell' art. 384 , comma 2, prima parte, c.p.c., la cassazione dell'impugnata sentenza con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, la quale procederà a un nuovo esame della controversia, fornendo congrua motivazione.

Al giudice del rinvio viene rimessa anche la pronuncia sulle spese del presente giudizio di legittimità, ai sensi dell' art. 385 , comma 3, seconda parte, c.p.c.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso, cassa l'impugnata sentenza e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la pronuncia sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza