



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI PIEMONTE SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

- PISANU MARCELLO Presidente e Relatore
- CIPOLLA MARIA GABRIELLA Giudice
- MENGHINI LUIGI Giudice
- 
- 
- 
- 

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 961/2016  
depositato il 21/06/2016

- avverso la pronuncia sentenza n. 1887/2015 Sez:7 emessa dalla Commissione  
Tributaria Provinciale di TORINO  
contro:

**difeso da:**  
ESCALAR GABRIELE  
VIALE GIUSEPPE MAZZINI,11 00100 ROMA

**e da**  
GIORDANO VITTORIO  
VIALE GIUSEPPE MAZZINI,11 00100 ROMA

**e da**  
LENOTTI MICHELE  
VIALE GIUSPPE MAZZINI,11 00100 ROMA

**proposto dall'appellante:**  
DIREZIONE REGIONALE PIEMONTE UFFICIO CONTENZIOSO  
C. VINZAGLIO 8 10121 TORINO TO

**Atti impugnati:**  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TSB030100258/2013 IRES-DOPPIA IMP 2008  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TSB030100258/2013 IRAP 2008  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TSB030200390/2012 IRES-DOPPIA IMP 2007

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 961/2016

UDIENZA DEL

14/11/2017 ore 14:30

N°

1778/17

PRONUNCIATA IL:

14.11.2017

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

12.12.2017

Il Segretario



SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 961/2016

UDIENZA DEL

14/11/2017 ore 14:30

(segue)

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TSB030200390/2012 IRAP 2007

## CONCLUSIONI DELLE PARTI

L'Ufficio appellante così conclude:

"*CHIEDE che Codesta On.le Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, in accoglimento del presente appello ed in annullamento ovvero totale riforma della sentenza della C.T.P. di Torino n. 1887/7/2015 del 29.10.2015, depositata il 14.12.2015, non notificata,*

*VOGLIA*

- *confermare integralmente gli atti di accertamento e contestuali irrogazioni di sanzioni n. TSB030200390/2012 per l'anno di imposta 2007 e TSB030100258/2013, per l'anno di imposta 2008;*
- *con addebito a controparte delle spese di entrambi i gradi di giudizio."*

La contribuente appellata così conclude:

*"Si chiede che Codesta On. CTR di Torino voglia, contrariis reiectis;*

- 1) *"in via di appello incidentale condizionato e di riproposizione, nonché in via preliminare, riformare la sentenza appellata ed annullare integralmente gli avvisi di accertamento oggetto del presente giudizio in quanto illegittimi per i motivi esposti nei parr. da A.1 ad A.3 del diritto, se del caso previa sospensione del presente giudizio in attesa della decisione della Corte Costituzionale sulla questione di legittimità costituzionale sollevata dalla CTR di Firenze ovvero previa remissione alla Corte Costituzionale della questione di legittimità costituzionale del comma 7 dell'art. 12 della legge 27 luglio 2000 n. 212 per violazione degli artt. 3, 24, 53, 97 e 111 della Costituzione, formulata al par. n. A.1*
- 2) *sempre in via di appello incidentale condizionato e di riproposizione, nonché in via preliminare, riformare la sentenza appellata ed annullare integralmente l'avviso di accertamento n. TSB030200390, per ritenute relative al periodo di imposta 2007, ed il secondo rilievo "ai fini delle Ritenute d'Imposta" contenuto nell'avviso di accertamento n. TSB030100258, per IRES, IRAP e ritenute relative al periodo di imposta 2008, perché illegittimi per i motivi esposti nei parr. A.4 ed A.5 del diritto;*
- 3) *in via di controdeduzioni, nonché in via principale, respingere l'appello dell'Ufficio in quanto infondato per i motivi esposti ai parr. da B.1 a B.3 del diritto, e per l'effetto confermare la sentenza appellata e, dunque, l'annullamento integrale degli avvisi di accertamento oggetto del presente giudizio;*
- 4) *in via di riproposizione ed in via principale, annullare integralmente l'avviso di accertamento n. TSB030200390, per ritenute relative al periodo di imposta 2007, ed il secondo rilievo "ai fini delle Ritenute d'Imposta" contenuto nell'avviso di accertamento n. TSB030100258, per IRES, IRAP e ritenute relative al periodo di imposta 2008, perché illegittimi per i motivi esposti nei parr. da C.1 a C.3 del diritto;*
- 5) *annullare l'avviso di accertamento n. TSB030200390, per ritenute relative al periodo di imposta 2007, ed il secondo rilievo "ai fini delle Ritenute d'Imposta" contenuto nell'avviso di accertamento n. TSB030100258, per IRES, IRAP e ritenute relative al periodo di imposta 2008, perché illegittimi per i motivi esposti, in via di riproposizione ed in via subordinata, al par. C.4 del diritto, ovvero, ancora in via subordinata, per i motivi esposti ai parr. C.5 e C.6 del diritto, anche, se del caso, previa remissione alla Corte Costituzionale della questione di compatibilità comunitaria del comma 5 dell'art. 26 del D.P.R. n. 600 per violazione degli artt. 56 e 63 TFUE ivi formulate;*
- 6) *annullare o disapplicare le sanzioni per infedele dichiarazione del sostituto di imposta e per omessa effettuazione delle ritenute alla fonte erogate dall'Ufficio con gli avvisi di accertamento oggetto del presente giudizio per i motivi esposti, in via di riproposizione ed in via ulteriormente subordinata, nei parr. da C.7 a C.10 del diritto;*
- 7) *in via di estremo subordine, ridurre le sanzioni irrogate dall'Ufficio per i motivi esposti, in via*

di riproposizione, al par. C.11 del diritto ovvero per i motivi esposti ai parr. C.12 e C.13 del diritto;

- 8) in ogni caso, condannare l'Ufficio al pagamento delle spese del doppio grado di giudizio, comprensive del contributo unificato, degli onorari e dei diritti del difensore, seppur le spese generali e gli esborsi sostenuti, oltre il contributo previdenziale e l'imposta sul valore aggiunto, così come stabilito dal comma 2-ter dell'art. 15 del d.lgs. 546/1992.

### FATTO

Con quattro distinti ricorsi poi riuniti, la [redacted] impugnava avanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Torino quattro avvisi di accertamento e di irrogazione sanzioni riferiti agli anni 2007 e 2008, aventi ad oggetto, tra l'altro, l'omessa ritenuta del 27 %, prevista dall'art. 26, comma 5, del DPR 600 del 1973, sull'importo complessivo degli interessi corrisposti ad una società ungherese, facente parte dello stesso gruppo, la [redacted] riferiti ad un finanziamento erogato a favore dell'attuale appellata. L'Amministrazione Finanziaria sosteneva, infatti, l'assoggettabilità delle somme in questione a siffatta trattenuta poiché la società ungherese doveva ritenersi il mero fittizio intermediario dell'erogazione di finanziamenti in realtà provenienti da altra società del gruppo avente sede alle isole Bermuda.

Con riferimento all'anno 2008, la DRE operava anche il recupero della quota di ammortamento del costo per una licenza software, poiché la durata dell'ammortamento era stata prevista per un periodo temporale più breve della durata del contratto.

Nei ricorsi introduttivi, la contribuente eccepiva in primo luogo l'illegittimità degli avvisi per difetto del contraddittorio preventivo, per violazione del quarto comma dell'art. 43 del DPR 600/73 e per violazione del principio del legittimo affidamento del contribuente.

Nel merito, poi, ad avviso della contribuente, gli avvisi di accertamento dovevano ritenersi infondati perché l'art. 11 della convenzione contro la doppia imposizione stipulata tra Italia ed Ungheria non subordinava la prevista non imponibilità degli interessi di quel tipo alla condizione che la società percipiente degli stessi fosse l'effettiva beneficiaria. Sul punto, inoltre, evidenziava, in linea di fatto, che la [redacted] aveva formalmente attestato di essere l'effettiva beneficiaria degli interessi, mentre, per converso, l'Ufficio non aveva provato la non veridicità di tale affermazione.

In via subordinata, la contribuente sosteneva l'illegittimità degli atti impugnati poiché gli interessi corrisposti alle società ungheresi non erano soggetti alla ritenuta del 27 %; che la sanzione per infedele dichiarazione del sostituto d'imposta doveva essere annullata in quanto si era proceduto ad una corretta indicazione dei redditi non assoggettati a ritenuta nella dichiarazione presentata quale sostituto di imposta; che le sanzioni per omessa esecuzione delle ritenute sugli interessi corrisposti alla società ungherese e per le infedeli dichiarazioni dovevano essere annullate perché la ricorrente non aveva posto in essere alcuna violazione cosciente e volontaria di norme tributarie.

Nel ricorso avverso l'avviso di accertamento n. TSB030100258/2013 aggiungeva, con specifico riferimento all'altro recupero eseguito dall'Ufficio, che l'ammortamento del costo per la licenza software in questione era stata legittimamente operata dalla contribuente sulla base dell'effettiva durata della concreta utilità del bene.

Alla luce di queste premesse, la ricorrente chiedeva, quindi, il totale annullamento degli atti impugnati.

Si costituiva in giudizio l'**Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale del Piemonte**, contestando tutte le argomentazioni della controparte ed, in particolare, affermando che l'esenzione in questione poteva essere applicata solo nel caso in cui gli interessi fossero stati corrisposti all'effettivo beneficiario dei medesimi, cosa che, a suo dire, non era avvenuta nel caso di specie.

Chiedeva quindi il rigetto delle pretese avversarie.

La **CTP di Torino**, con sentenza depositata il **14.12.2015**, osservava che l'art. 11, par. 1, della convenzione Italia - Ungheria, doveva interpretarsi in buona fede secondo il senso comune da

attribuire ai termini utilizzati nel loro contesto. A detta della decisione di primo grado, quindi, l'esenzione di imposta in questione doveva riferirsi a tutti i casi in cui il beneficiario degli interessi corrisposti fosse residente all'estero, non essendo invece richiesto che il percipiente fosse anche l'effettivo beneficiario dei medesimi. Il giudice di prime cure rilevava che proprio il fatto che nella convenzione non fosse stata riportata la necessità di quell'ulteriore requisito, prevista invece dal modello di convenzione OCSE, dimostrava che le parti contraenti avevano voluto escluderla.

Sul punto, la decisione di primo grado concludeva quindi rilevando la legittimità del comportamento della contribuente.

Con riferimento all'ulteriore censura sollevata dalla \_\_\_\_\_ sosteneva che la contribuente aveva correttamente determinato le quote di ammortamento del costo sostenuto per la concessione della licenza di utilizzo del sistema informatico, a norma dell'art. 108, comma 3, del TUIR.

La CTP accoglieva quindi i ricorsi della contribuente, compensando peraltro le spese di lite in considerazione della specificità delle questioni trattate.

Avverso tali decisioni, limitatamente a quanto riferibile agli avvisi di accertamento e irrogazione sanzione n. TSB030200390/2012 e n. TSB030100258/2013, proponeva **appello** l'**Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale del Piemonte**, eccependo in primo luogo la nullità della sentenza impugnata poiché priva della data in cui era stata assunta la decisione.

Nel merito, osservava che l'Ufficio aveva fatto corretta applicazione della normativa vigente e chiedeva la totale riforma della decisione di primo grado.

A tal fine, con riguardo all'esenzione di imposta di cui alla convenzione Italia - Ungheria, richiama anche un orientamento espresso di recente dalla Suprema Corte.

Con riferimento, invece, alla contestazione svolta dall'Ufficio sull'ammortamento del costo per l'utilizzo di un software gestionale, rilevava la totale assenza di motivazione sul punto da parte della decisione di primo grado e richiama le proprie argomentazioni già svolte nel precedente grado di giudizio.

Si costituiva, anche in questa sede, la contribuente, ribadendo le argomentazioni già esposte in primo grado, argomentando ampiamente in merito alla natura della \_\_\_\_\_ di effettivo beneficiario degli interessi corrisposti e chiedendo la conferma della decisione di primo grado.

Con successive memorie rispettivamente datate 9.10.2017 e 23.10.2017, sia l'Ufficio che la contribuente depositavano ulteriori documenti.

In data 3.11.2017, sia l'attuale appellante che la contribuente depositavano ulteriori memorie illustrative.

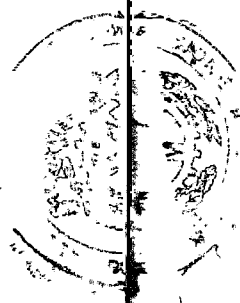
All'esito dell'udienza pubblica in data 14.11.2017, la Commissione Tributaria Regionale pronunciava la presente sentenza.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

Ai fini della decisione, in via preliminare, occorre precisare che l'appello proposto dall'Ufficio riguarda esclusivamente la decisione di primo grado riferita agli avvisi di accertamento n. TSB030200390/2012 e n. TSB030100258/2013, mentre, con riferimento agli altri due atti impositivi già fatti oggetto di impugnazione, l'Agenzia delle Entrate ha dichiaratamente fatto acquiescenza alla sentenza di prime cure, sulla scorta del rilievo che il regime normativo sopravvenuto aveva escluso la spettanza delle sanzioni irrogati in quegli ulteriori avvisi di accertamento.


L'oggetto del contendere davanti a questa Commissione è quindi limitato ai soli due avvisi di accertamento numericamente ricordati poc'anzi.

Ciò posto, è anzitutto doveroso rilevare la totale infondatezza del primo motivo di impugnazione sollevato dall'Ufficio, in relazione alla mancata indicazione, nella sentenza appellata, della data in cui è stata assunta la decisione.



Sul punto, è infatti sufficiente richiamare il pacifico insegnamento della Suprema Corte secondo cui: “Anche nelle controversie tributarie, l'indicazione della data di deliberazione della sentenza non è (a differenza dell'indicazione della data di pubblicazione, che ne segna il momento di acquisto della rilevanza giuridica) elemento essenziale dell'atto processuale, e la sua mancanza non integra, pertanto, gli estremi di alcuna ipotesi di nullità deducibile con l'impugnazione, costituendo, per converso, fattispecie di mero errore materiale emendabile ex artt. 287, 288 cod. proc. civ.” (Cass. 28.4.2006 n. 10010).

Ciò posto, **nel merito**, è doveroso rilevare che le pretese dell'Amministrazione Finanziaria sono volte ad ottenere l'imposizione prevista dall'art. 26 del DPR 600/73 su consistenti **importi corrisposti a titolo di interessi dalla società facente parte dello stesso gruppo in favore di altra società**.

E' infatti pacifico che, nella fattispecie, l'attuale appellante abbia versato alla  ingenti somme a titolo di interessi (€ 12.727.191,00 per l'anno 2007 ed € 54.796.332,00 per il 2008) quale remunerazione di un prestito ricevuto da quella compagine ungherese.

Orbene, la società attuale appellata sostiene che la ritenuta prevista dalla norma fiscale sopra citata nella specie non era dovuta, in forza del disposto dell'art. 11 della convenzione internazionale stipulata tra l'Italia e l'Ungheria, ratificata nel nostro paese con L. 23.7.1980 n. 509, laddove, al comma 1, statuisce che:

“1. Gli interessi provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto in detto altro Stato.”

precisando poi, al comma 3, che:

“3. Le disposizioni del paragrafo 1 non si applicano nel caso in cui il beneficiario degli interessi, residente di uno Stato contraente, eserciti nell'altro Stato contraente dal quale provengono gli interessi sia un'attività commerciale o industriale per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, sia una libera professione mediante una base fissa ivi situata ed il credito generatore degli interessi si ricolleggi effettivamente ad esse. In tal caso gli interessi sono imponibili in detto altro Stato contraente secondo la propria legislazione.”


Per converso, a detta dell'Ufficio attuale appellante, la norma che prevede l'imposizione degli interessi esclusivamente presso lo Stato del soggetto destinatario del pagamento degli interessi sarebbe applicabile soltanto laddove il percipiente degli stessi sia anche il beneficiario “effettivo” dei medesimi.

In effetti, l'interpretazione da ultimo citata, pur ampiamente contestata dalla contribuente e disattesa anche dalla decisione impugnata, deve essere pienamente condivisa alla luce del più recente orientamento della Suprema Corte sul punto.

E' da ricordare infatti che la Cassazione ha avuto modo, recentemente (nella sentenza n. 25281 del 16.12.2015), di prendere espressa posizione in merito a siffatta problematica, affermando testualmente che: “In conformità all'art. 31 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei Trattati, resa esecutiva in Italia con la legge 12 febbraio 1974, n. 112 ed entrata in vigore in Italia il 27 gennaio 1980, «un trattato deve essere interpretato secondo buona fede in conformità al senso ordinario da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce dell'obiettivo e scopo del trattato medesimo».

Le convenzioni contro le doppie imposizioni sono strumenti di diritto internazionale pattizio il cui fine è quello di evitare il fenomeno della c.d. doppia imposizione giuridica, in materia di imposte sul reddito e di capitali, nonché prevenire l'evasione fiscale.

Ne deriva che il godimento dei benefici convenzionali non può che essere strettamente connesso alla circostanza che il contribuente, che ne beneficerà, sarà un soggetto, non solo, sottoposto alla effettiva giurisdizione dell'altro Stato contraente (requisito della residenza), ma anche il soggetto che avrà la disponibilità economica e giuridica del provento formalmente percepito, versandosi, altrimenti, nell'ipotesi di una «traslazione impropria dei benefici convenzionali».



È in questa prospettiva che la prassi internazionale-tributaria ha elaborato il concetto di beneficiario effettivo al fine di contrastare quelle pratiche volte proprio a trarre profitto dalla autolimitazione della potestà impositiva statale.

In ambito Ocse, il concetto di beneficiario effettivo è comparso per la prima volta nel Modello di convenzione del 1977, negli artt. 10 e 11, rispettivamente dedicati al regime di tassazione di dividendi ed interessi.

La prassi statale si è, quindi, conformata a tale orientamento, adottando la clausola del beneficiario effettivo (o beneficial owner, nella traduzione inglese del concetto) nei diversi trattati sottoscritti.

La clausola del beneficiario effettivo si può quindi qualificare come una clausola generale dell'ordinamento fiscale internazionale, volta ad impedire che i soggetti possano abusare dei trattati fiscali attraverso pratiche di treaty shopping con lo scopo di far godere della protezione convenzionale contribuenti che, altrimenti, non ne avrebbero avuto diritto o che avrebbero subito un trattamento fiscale, comunque, meno favorevole.

Alla luce di tale clausola e della stessa origine delle convenzioni fiscali, il self-restraint, cui uno Stato nazionale acconsente sottoscrivendo una convenzione, non può, evidentemente, spingersi fino al punto di consentire un abuso della stessa convenzione che realizzerebbe, quindi, un fenomeno di doppia non imposizione altrettanto deprecabile quanto quello della doppia imposizione.

Se ne deve desumere pertanto la possibilità, per lo Stato della fonte (nel caso di interesse, l'Italia), di tassare i proventi diretti ad un residente cipriota nella misura in cui, se ciò non facesse, oltre a vedersi distorte le norme distributive convenzionali, relative all'esercizio del potere impositivo degli Stati, si consentirebbe una forma di pianificazione fiscale, non soltanto aggressiva per le ragioni erariali ma, al contempo, anche pregiudizievole per un corretto confronto concorrenziale tra operatori economici.

Pertanto, l'assenza di una menzione esplicita della clausola del beneficiario effettivo non pare affatto idonea a porre nel nulla il fondamentale rilievo antiabuso che tale clausola possiede nell'ordinamento fiscale internazionale, relictus la sua idoneità a limitare il potere impositivo dello Stato della fonte in pregiudizio delle sue legittime ragioni erariali.

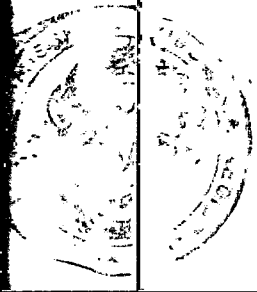
Chiarito quanto precede, occorre nondimeno verificare, nel caso concreto, sia possibile affermare che la                                  fosse l'effettivo beneficiario delle somme pagate a titolo di interessi dall'attuale appellata e non piuttosto, come sostenuto dall'Ufficio, abbia avuto il ruolo di mero soggetto interposto fittiziamente nell'operazione.

Dal punto di vista giuridico è peraltro opportuno precisare (viste le contestazioni sollevate sul punto dalla contribuente) che l'onere probatorio di dimostrare tale circostanza grava esclusivamente sull'attuale appellata, a norma dell'art. 2697, comma 2, c.c.. Trattandosi infatti di verificare l'applicabilità di una norma di esenzione fiscale (rispetto alla norma generale dell'art. 26 DPR 600/73) trova applicazione il consolidato insegnamento giurisprudenziale, secondo cui il "contribuente che invochi uno speciale regime di esenzione ed intenda avvalersi di disposizioni derogative del regime ordinario, ha l'onere di dimostrare la sussistenza dei relativi presupposti di fatto." (cfr. ex multis Cass. 21.4.2008 n. 10280).

Ciò posto, è doveroso rilevare che non può certamente ritenersi sufficiente a tal fine il solo fatto che la società ungherese abbia rilasciato una formale dichiarazione con la quale ella stessa attesta di essere l'effettiva beneficiaria di quegli interessi.

Occorre infatti verificare da un punto di vista sostanziale la sussistenza dei presupposti di applicazione dell'esenzione di cui si tratta, soprattutto nei casi in cui, come nella specie, i soggetti coinvolti appartengano ad un medesimo gruppo societario.

Orbene, l'amministrazione finanziaria sostiene che la                                  non fosse l'effettivo beneficiario degli interessi, sulla scorta del rilievo che la provvista per l'erogazione del prestito beneficiato dalla contribuente italiana proveniva in realtà da altra società sempre facente parte del medesimo gruppo: la



La circostanza che la provvista utilizzata per eseguire quel prestito sia stata fornita in realtà da un soggetto diverso dalla \_\_\_\_\_ risulta in effetti incontestabile alla luce del fatto che, nel bilancio della società ungherese del 2007, si trova una chiara correlazione tra il finanziamento contratto dalla \_\_\_\_\_ nei confronti della \_\_\_\_\_ pari due miliardi e mezzo di euro, ed i successivi finanziamenti erogati a 13 società italiane del medesimo gruppo, tra cui l'attuale appellata, pari ad un totale di € 2,44 miliardi.

A p. 19 dell'Annual Report 2007, viene infatti chiaramente indicato che: *"Tra il 9 ottobre ed il 17 ottobre 2007, \_\_\_\_\_ ha ricevuto un prestito sostanzioso da*

*erogando prestiti per lo stesso ammontare ad altri 13 componenti del gruppo aziendale"*, tra cui la \_\_\_\_\_ Immediatamente dopo, a p. 20 del medesimo documento, viene precisato che: *"L'operazione di prestito era destinata a finanziare il funzionamento e gli investimenti delle imprese italiane. L'importo del prestito contratto è di € 2,5 miliardi. I prestiti concessi ammontano ad € 2,44 miliardi"*. Infine, a p. 34, in merito ai debiti a lungo termine iscritti a bilancio, la società ungherese ha precisato che l'importo *"dei debiti a lungo termine verso imprese collegate è costituito dal prestito ricevuto da \_\_\_\_\_ per l'operazione italiana di finanziamento."*

Del resto, è altrettanto evidente che la \_\_\_\_\_ non aveva proprie capacità finanziarie sufficienti per erogare prestiti per 2,44 miliardi di euro, disponendo di un capitale assai inferiore e pari ad € 1.324.687.660,11 (come precisato dalla stessa difesa della contribuente).

Tuttavia, a giudizio di questa Commissione, siffatta circostanza non risulta sufficiente a dimostrare che la \_\_\_\_\_ fosse un mero intermediario fittizio nell'operazione di finanziamento, essendo ben possibile che, nell'ambito di un gruppo di imprese, vengano operati dei trasferimenti economici, tra varie società del medesimo, per consentire l'esecuzione di ulteriori autonome e reali operazioni da parte di ciascuna di quelle compagini sociali.

Invero, ciò che importa unicamente accertare in questa sede è il fatto che i corrispettivi percepiti dalla \_\_\_\_\_ per l'erogazione del finanziamento percepito dall'attuale appellata, siano andati effettivamente a beneficio della società ungherese.

Orbene, in proposito, è anzitutto da rilevare che non è possibile operare una totale identificazione tra il prestito infragruppo erogato dalla \_\_\_\_\_ con la sommatoria dei successivi finanziamenti erogati alle società italiane, data la non minima difformità degli importi (le somme fatte oggetto del complessivo finanziamento in Italia risultano infatti inferiori di circa 60 milioni di euro). Inoltre, come riconosciuto anche dall'Ufficio nella memoria illustrativa del 3.11.2017, anche gli interessi corrisposti dal complesso delle società italiane del gruppo in favore della \_\_\_\_\_ non corrispondono a quelli erogati dalla società ungherese alla \_\_\_\_\_ infatti nel periodo 01.01.2008/30.09.2009 \_\_\_\_\_ risulta avere ricevuto dalle società italiane interessi per complessivi € 203.442.550,00, mentre ha erogato alla \_\_\_\_\_ interessi per complessivi € 209.593.335,00.

In secondo luogo, è poi doveroso ricordare che la \_\_\_\_\_ ha realizzato un margine positivo da quell'operazione pari pacificamente ad € 52.911,71, risultante dalla differenza dei tassi passivi praticati dalla capogruppo rispetto a quelli attivi corrisposti dalla società italiana, corrispondente allo 0,085 %, così realizzando un utile che appare coerente con una partecipazione all'operazione avente un giustificativo economico.

In terzo luogo e soprattutto, poi, la stessa autorità fiscale ungherese, proprio in risposta alle apposite richieste formulate dall'amministrazione fiscale italiana, ha fornito importanti informazioni circa l'effettiva posizione della \_\_\_\_\_ nelle vicende in questione.

L'Autorità ungherese, infatti, con comunicazione del 15.4.2015 (prodotta quale doc. 8 di parte appellata), dopo avere premesso di avere eseguito una verifica fiscale generale sulla \_\_\_\_\_ per gli anni 2009, 2010 e 2011, ha avuto modo di affermare testualmente che: *"La divisione/attività Capital della società ungherese svolge una complessa funzione finanziaria per il gruppo. Le Autorità fiscali Ungheresi hanno verificato ogni finanziamento rilasciato e le fonti relative ad esso*



nell'ambito del cosiddetto "Italian financing". La società ungherese sia sul lato delle fonti che su quello degli impieghi ha condotto un'attività che risulta di gran lunga molto più complessa rispetto ad una mera attività di semplice amministrazione. La determinazione della remunerazione di tale complessa attività finanziaria è stata effettuata sulla base della determinazione del tasso di interesse di ciascun finanziamento.

Le modalità di contabilizzazione e di regolazione degli interessi sul finanziamento rilasciato da \_\_\_\_\_ e di cui specificamente alla Vostra richiesta di cui innanzi erano effettuate ordinariamente alla fine di ogni trimestre. Le movimentazioni delle somme prese a prestito (borrowings) e di quelle date a prestito (lendings) sono risultate spaiate nel periodo esaminato. A causa delle diverse tempistiche e delle metodologie di pagamento/riconoscimento degli interessi non risulta possibile sostenere che fossero gli interessi attivi ricevuti a permettere alla società ungherese di far fronte ai propri obblighi di pagamento degli interessi.

Alla luce di quanto innanzi abbiamo pertanto concluso che la società ungherese può correttamente essere considerata il beneficiario effettivo degli interessi ricevuti nell'ambito dell'"Italian financing".

E' bensì vero che tali conclusioni si riferiscono a dati verificati nel periodo immediatamente successivo a quello di causa, ma è doveroso rilevare sul punto che l'appellante non ha fornito alcun elemento utile a dimostrare che il *modus operandi* della società ungherese, consolidatosi in tutti gli anni successivi, sia stato diverso unicamente nelle annate 2007 e 2008, oggetto del presente processo. E' poi da rilevare che il mutamento della veste sociale della \_\_\_\_\_ evidenziato dall'Ufficio nella memoria datata 2.11.2017, non assume alcun rilievo ai fini che qui interessano, data la pacifica incorporazione della società già operante nei periodi qui in questione nella compagine sociale ungherese di nuova costituzione a cui si riferisce la verifica da ultimo citata.

Né può dirsi che le conclusioni raggiunte dall'amministrazione fiscale ungherese non siano attendibili per il solo fatto che non hanno approfondito il lato passivo delle transazioni finanziarie della società ungherese sottoposta a verifica. Questa circostanza non è infatti idonea ad inficiare le obiettive risultanze (sfasamento temporale e diversità delle metodologie di pagamento delle somme di cui qui si discute) sulla scorta delle quali la società ungherese è stata ritenuta l'effettiva beneficiaria degli interessi oggetto di causa.

In senso contrario, non pare neppure sufficiente valorizzare l'ulteriore documentazione depositata dall'Agenzia delle Entrate con la memoria datata 19.10.2017, da cui emerge, come sostenuto, "*una stretta connessione tra i flussi di finanziamento in entrata e in uscita dalla società ungherese anche per gli anni successivi a quelli oggetto di causa*". Si deve infatti ribadire che, in questa sede, la mera correlazione tra i flussi finanziari di finanziamento non assume significato decisivo per affermare che la \_\_\_\_\_ non fosse l'effettiva beneficiaria degli interessi di cui si è detto.

Risulta dunque comprovato il corretto operare della contribuente in merito alla mancata esecuzione della trattenuta di cui all'art. 26 DPR 600/73, con conseguente necessità di conferma della decisione impugnata sul punto, risultando assorbite tutte le ulteriori argomentazioni difensive avanzate dalla contribuente.

Con riferimento, invece, all'ulteriore punto controverso, concernente l'asserito errato **ammortamento del costo per l'utilizzo di un software gestionale** (contestato nell'avviso di accertamento n. TSB030100258/2013), è da rilevare la sicura applicazione del disposto dell'art. 103, comma 2, TUIR, laddove stabilisce che "*Le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge*".

Invero, diversamente da quanto ritenuto dalla difesa dell'appellata, una licenza di utilizzo di un software costituisce sicuramente un bene immateriale soggetto alla predetta disciplina.

Orbene, nel caso di specie, la contribuente aveva pacificamente previsto nel contratto di licenza una durata del contratto pari a dieci anni.

Conseguentemente, risulta illegittimo un periodo di ammortamento pari a soli 5 anni, come invece praticato dalla

Manca invero qualsivoglia dimostrazione da parte della contribuente di un esaurimento dell'utilità del bene in un periodo più breve di quello contrattualmente previsto. Legittimo si appalesa, quindi, il recupero a tassazione operato dall'Ufficio sulle somme di € 4.425,00 a fini IRES e di € 3.982,00 ai fini IRAP.3999

Diversamente da quanto affermato nella decisione di primo grado, dunque, il ricorso avanzato dalla contribuente su questo specifico punto deve essere respinto, con conseguente parziale riforma della sentenza appellata, limitatamente a questo aspetto.

Infine, la particolarità della materia, già correttamente evidenziata nella decisione di prime cure, oltre alla parziale reciproca soccombenza nel presente giudizio, giustifica la compensazione integrale delle spese di lite di entrambi i gradi del processo.

**P.Q.M.**

in parziale riforma della decisione di primo grado,  
annulla l'avviso di accertamento n. TSB030100258/2013 con eccezione dei recuperi di imposta e correlate sanzioni, riferiti all'errato ammortamento del costo per l'utilizzo di un software gestionale;  
conferma, nel resto, la decisione di primo grado, ivi compreso l'integrale annullamento dell'avviso di accertamento n. TSB030200390/2012;  
compensa integralmente tra le parti le spese di lite di entrambi i gradi di giudizio.  
Torino, 14.11.2017.

Il Presidente est.  
Dr. Marcello Pisanu

