

Comm. trib. regionale Lombardia Milano Sez. III, Sent., 08-04-2021, n. 1373

IMPOSTA SUI REDDITI

In genere

IMPOSTE E TASSE IN GENERE

Avviso di accertamento

TRIBUTI LOCALI

Fatto - Diritto**P.Q.M.**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI LOMBARDIA

TERZA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

ROLLERIO GIOVANNI BATTISTA - Presidente

CHIAMETTI GUIDO - Relatore

FUCCI SERGIO - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 177/2020

depositato il 14/01/2020

- avverso la pronuncia sentenza n. 2942/2019 Sez:11 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO

contro:

M.I.S. S.R.L.

VIA N. 20147 M.

difeso da:

MONTE PAOLO AUGUSTO

PIAZZA GARIBALDI 5 21013 GALLARATE

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

VIA UGO BASSI, 6/8 20159 MILANO MI

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRES-ALTRO 2014

- sull'appello n. 932/2020

depositato il 21/02/2020

- avverso la pronuncia sentenza n. 2942/2019 Sez:11 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

proposto dagli appellanti:

M.I.S. SRL

VIA N. 20147 M. MI

rappresentato da:

C.C.

VIA N. 3 20147 M. M.

rappresentante difeso da:

GARDANO FEDERICA

VIA VENTI SETTEMBRE 1 00187 ROMA RM

rappresentante difeso da:

MONTE PAOLO AUGUSTO

PIAZZA GARIBALDI 5 21013 GALLARATE VA

difeso da:

GARDANO FEDERICA

VIA VENTI SETTEMBRE 1 00187 ROMA RM

difeso da:

MONTE PAOLO AUGUSTO

PIAZZA GARIBALDI 5 21013 GALLARATE VA

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRES-ALTRO

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRAP

APPELLI RIUNITI PER CONNESSIONE SOGGETTIVA E OGGETTIVA

Ricorso in appello avverso la sentenza n. 2942/11/2019 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. 11.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

Con atto di appello tempestivo, l'Agenzia delle Entrate sopra citata, impugnava la sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano.

Il primo giudicante aveva accolto il ricorso della società per quanto riguarda il rilievo n. 1 e aveva respinto il rilievo n. 2.

Con atto di appello tempestivo, l'Agenzia delle Entrate sopra citata, impugnava la sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano.

Con la prima contestazione l'ufficio rilevava che vi erano dei corrispettivi per prestazioni di servizio a favore di soggetto correlato non residente, inferiori al valore normale in violazione dell'art. 110, comma 7, TUIR. Il riaddebito di costi sostenuti senza mark up era pari ad un maggiore imponibile Euro 551.188,00. Il motivo dell'accoglimento del ricorso su tale punto era giustificato, sempre secondo il giudice di prime cure, dal fatto che il comportamento della società era avvalorato dall'analisi svolta sull'argomento dalla E.Y., in applicazione dei principi OCSE nei rapporti infragruppi. Riassumendo, l'elaborato tecnico svolto dalla società di revisione terza, aveva stabilito che il ricarico non è applicabile quando la società, come il ruolo ricoperto dall'odierna ricorrente, agisca quale mera mandataria fra un fornitore terzo nei confronti della consociata, senza fornire alcun servizio e rindebitando il medesimo costo addebitato dal terzo indipendente, come nel caso de quo.

Tenuto conto di quanto sopra, l'ufficio appellava la sentenza del primo giudice sul rilievo che era stato annullato e chiedeva la riforma parziale della sentenza che riteneva erronea con contraddittoria motivazione e violazione dell'art. 36 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

La M.I.S. (già K.F.I. Srl) risulta costituita nell'anno 2008, divenendo, peraltro, operativa, solamente a decorrere dall'aprile 2009. Essa origina da una strategia di ristrutturazione del gruppo multinazionale, che

prevede l'accentramento, presso apposite service company, di un complesso di servizi di supporto all'attività d'impresa. In particolare, risultano centralizzati servizi di supporto funzionale nelle aree IT, finanza, adempimenti fiscali, tesoreria e contabilità, gestione delle risorse umane, affari legali, relazioni esterne e comunicazione, gestione delle anagrafiche, sviluppo della clientela e gestione delle assicurazioni, servizi di supporto ai processi di marketing, servizi di supporto alla fornitura dei prodotti (ad es. pianificazione della domanda e dell'offerta, servizio clienti).

La società, pertanto, rappresenta un service provider in capo al quale risultano accentrate le predette funzioni, erogate a favore di soggetti intercompany.

Una componente sostanziale delle prestazioni della service company domestica risulta somministrata, sulla base di un accordo di servizi, alia correlata di diritto svizzero M.E. GmbH, società operativa centrale europea cui è demandata la pianificazione strategica del business relativo alle categorie chiave dei prodotti commercializzati dal gruppo nel territorio continentale.

In particolare, il Service Agreement, sottoscritto in data 20 aprile 2009 e rinnovabile tacitamente con il committente estero, assume natura di contratto quadro e identifica termini e condizioni delle prestazioni di servizio erogate a favore di quest'ultimo da parte di differenti service company del gruppo operanti sul territorio europeo (italiana, svizzera, tedesca e olandese).

Nel sottolineare l'indipendenza dei contraenti nell'operatività dell'accordo di servizi (Section 2), il contratto descrive dettagliatamente - Exhibit C - le prestazioni erogate, nell'ambito delle tipologie di servizi corporate più sopra individuate.

La misura del compenso delle prestazioni viene riportata nella "Section 4 - Service Fees", ed identificata nella sommatoria dei costi, diretti ed indiretti, sostenuti per lo svolgimento dei servizi, incrementati di un mark-up. Il "Exhibit B" stabilisce nella dimensione del 5% il mark-up da applicare ai menzionati costi, peraltro escludendo, dalla base di calcolo, quegli oneri definiti "pass-through", identificati, a titolo di esempio, nei compensi riconosciuti a fornitori terzi (third party costs).

I compensi conseguiti dalla Società, nell'esercizio 2014, per le prestazioni di servizio effettuate a beneficio della correlata elvetica, ammontano ad Euro 49.935.000,00, di cui 38.617,000,00 afferenti a costi per prestazioni ricevute da terzi riaddebitati senza mark-up (cd. pass-through) e 11.318k relativi a costi sostenuti riaddebitati con l'applicazione del sopracitato mark-up del 5%.

M.I.S. Srl

M. ha intrapreso un'iniziativa per la "centralizzazione" di alcune unità e funzioni aziendali per difendere e ampliare la propria quota di mercato e i propri margini. Tale sforzo ha portato allo sviluppo di un modello di business di tipo "category-led" e allo sviluppo di strutture organizzative in linea con tale modello.

In Italia, l'implementazione del modello di business "category-led" europeo ha comportato, innanzitutto, una riorganizzazione societaria con l'obiettivo di pervenire ad una netta separazione delle attività d'impresa (in particolare: la produzione, la commercializzazione, la fornitura di servizi di supporto e la gestione dei diritti di proprietà intellettuale).

In questo contesto, la Società è stata costituita per l'implementazione del modello di business europeo ed ha iniziato ad operare da aprile 2009 fornendo alle altre consociate italiane e a MEU OpCo, con sede in Svizzera, servizi di supporto all'attività d'impresa, in applicazione di specifici accordi contrattuali stipulati con tali società. L'assistenza prestata, in generale, si estende alle aree contabilità e finanza, risorse umane, sistemi informativi, affari legali, marketing, servizio clienti e servizi logistici (compresi servizi di gestione delle modifiche prodotti e servizi di pianificazione della domanda). MEU OpCo e le affiliate locali stipulano contratti con M.I.S. per la prestazione dei servizi sopra elencati.

Il compenso per i servizi è calcolato in base ai principi contabili adottati dalla società e comprende, senza alcuna limitazione, tutti i costi diretti e indiretti sostenuti nella prestazione dei servizi a MEU OpCo ed alle affiliate locali, ivi compresi i costi per il personale, le trasferte, l'ammortamento delle attrezzature, le spese pagate a terzi e tutte le spese generali.

M.I.S. emette periodicamente una fattura per i compensi per i servizi fomenti aggiungendo un ricarico del 5% ai costi sostenuti nel mese in questione. Il ricarico non è applicabile ai costi di terzi o ai riaddebiti (c.d. pass-through), Periodicamente e su richiesta del destinatario dei servizi, M.I.S. fornisce documentazione a supporto del calcolo dei costi (inclusi i costi effettivi e preventivati) ed il rispettivo destinatario del servizio ha facoltà di contestare tale calcolo in caso di disaccordo sugli oneri addebitati.

Al fine di consentire la valutazione della natura delle prestazioni erogate a favore dell'impresa, la società ha prodotto il prospetto di dettaglio idoneo all'identificazione, con riferimento ai costi imputati all'esercizio in esame, dei corrispondenti importi rilevati tra le poste reddituali oggetto di riaddebito, con individuazione dell'eventuale mark-up applicato, nei confronti dei soggetti correlati domestici, sia nei confronti di quelli esteri.

Applicando alla nuova configurazione di costo il mark-up di libera concorrenza - 5% - si ottiene la misura della quota da aggiungere al compenso stabilito per i servizi erogati alla controparte di diritto svizzero, al fine di identificare il valore normale della transazione cross border.

Nel caso in esame, l'importo di Euro 551.188,00 (= 11.023.754,54 x 5%) definisce la misura del maggior reddito, in capo alla Società M., richiamato dalla norma fiscale sui prezzi di trasferimento.

Concludendo, l'ufficio chiedeva l'annullamento parziale della sentenza qui gravata e la conferma dell'avviso di accertamento. Con vittoria di spese.

Si costituiva in giudizio parte privata che controbatteva alle doglianze dell'ufficio. Ribadiva che sui servizi effettuati da soggetti terzi autonomi e indipendenti a beneficio della consociata svizzera, che invece l'ufficio ha ritenuto di riqualificare come "servizi unitari" forniti dalla stessa società odierna appellata non doveva esistere il ricarico del mark-up, del 5%.

Questo, come specificatamente descritto nello studio di transfer pricing preparato dalla E.Y. "il ricarico non è applicabile ai costi di terzi o ai riaddebiti (c.d. pass-through)".

Pertanto, come ribadito nel citato documento, redatto da soggetto autorevole ed indipendente, nel caso in cui il prestatore dei servizi sia un'impresa terza indipendente che addebita alla società il corrispettivo relativo ai servizi che esegue direttamente in favore della M.E. GmbH, la società, agendo in qualità di mera "intermediaria" tra l'utilizzatrice del servizio e l'impresa terza prestatrice, riaddebita alla propria consociata il medesimo costo ad essa fatturato dal terzo indipendente senza applicare alcun mark-up, e ciò in quanto la stessa non presta il servizio e non apporta alcun valore aggiunto al servizio medesimo.

Concludeva chiedendo il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza di primo grado qui gravata, annullando il rilievo n. 1, Vinte le spese.

Ricorso in appello avverso la sentenza n. 2942/11/2019 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. 11.

APPELLANTE: M.I.S. SRLAPPELLATA

APPELLATA: AGENZIA DELLE ENTRATE D.P. II DI MILANO - UFFICIO LEGALE

Con atto di appello tempestivo, l'appellante, M.I.S. SRL, impugnava la sentenza sopra citata emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano.

Il primo giudicante aveva accolto il ricorso della società per quanto riguarda il rilievo n. 1 e aveva respinto il rilievo n. 2. Su quest'ultimo rilievo la società contestava l'operato del primo giudice.

Quest'ultimo, sul punto aveva rimarcato che le somme depositate, per una simile durata, dovevano remunerare con un tasso di interesse normale per il periodo, così come calcolato puntualmente dall'ufficio con l'avviso di accertamento.

Per la società, la sentenza impugnata è errata nella interpretazione e nella qualificazione del contratto di tesoreria accentrata (c.d. cash pooling) per complessivi Euro. 2.248,562,68, quali presunti interessi attivi, come maggiori proventi.

La società aveva evidenziato come la Direzione Provinciale non avesse tenuto in debito conto della reale natura dell'accordo di tesoreria accentrata (contratto denominato "zero balancing system cash pooling") in vigore tra le parti con conseguente piena congruità del corrispettivo conseguito dalla società in relazione alle transazioni finanziarie previste dal contratto.

Ribadiva che non si trattava infatti di un contratto di mutuo, bensì di un contratto di conto corrente inter-societario finalizzato alla ottimizzazione dei flussi di cassa all'interno del Gruppo.

Sul punto, sempre per la società, la sentenza di primo grado aveva respinto le argomentazioni della ricorrente con una laconica motivazione. Concludeva il proprio appello chiedendo di riformare il rilievo n. 2 della sentenza di primo grado. Con vittoria di spese.

Si era costituito in giudizio anche l'ufficio che aveva controbattuto alle doglianze di parte privata.

Chiedeva pertanto di rigettare l'appello proposto dall'appellante. Vinte le spese.

L'udienza si è svolta telematicamente con collegamento da remoto con le parti interessate.

Il Collegio giudicante così decide. Gli appelli vengono riuniti, per connessione oggettiva, alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni.

In primo luogo veniva contestata, ai fini IRES ed IRAP, la mancata applicazione da parte della ricorrente, ai sensi dell'art. 110, comma 7, del Tuir, di un margine di ricarico (c.d. mark-up) su corrispettivi per

prestazioni di servizi rientranti nel contratto c.d. "Service Agreement" ed addebitati da quest'ultima alla propria consociata di diritto svizzero "M.E. GmbH" (violazioni sostanziali, Rilievo n. 1).

Come rilevato nelle premesse, i giudici di prime cure, con la sentenza qui gravata, avevano accolto il ricorso della società in relazione alla ripresa inerente la mancata applicazione, ai sensi dell'art. 110, comma 7, del Tuir, di un margine di ricarico (c.d. mark-up) sui corrispettivi per servizi di intermediazione resi dalla società sulla base di un contratto (Services Agreement) sottoscritto in data 20 aprile 2009 con la consociata non residente M.E. GmbH, che, secondo la tesi dell'Ufficio, avrebbero invece dovuto essere assoggettati a ricarico (mark-up), ai sensi dell'art. 110, comma 7, del Tuir.

I giudici della CTP, giustamente, erano giunti a tale conclusione in considerazione del fatto che "come ampiamente descritto dell'analisi della E.Y. in applicazione dei principi OCSE nei rapporti infragruppo, il ricarico non è applicabile quando la società ricorrente agisce quale mera mandataria tra un fornitore terzo nei confronti della consociata senza fornire alcun servizio e riaddebitando il medesimo costo addebitato dal terzo indipendente, come nel caso in questione".

La pronuncia qui impugnata è stata stesa sulla base della relazione prodotta in giudizio e dall'analisi di transfer price svolta da un'autorevole società di consulenza, che nel momento in cui il prestatore dei servizi è un soggetto terzo e indipendente che addebita alla società il corrispettivo relativo ai servizi che esegue direttamente in favore della M.E. GmbH, la società stessa, del tutto correttamente, ha riaddebitato alla propria consociata il solo costo ad essa fatturato dal terzo indipendente senza applicare alcun mark-up: ciò in quanto essa non ha prestato il servizio e non ha apportato ad esso alcun valore aggiunto, avendo agito in qualità di mera "intermediaria" tra l'utilizzatrice del servizio e l'impresa terza prestatrice.

Il gravame dell'ufficio contiene un unico motivo di appello rubricato come "Erronea e/o contraddittoria motivazione - Violazione dell'art. 36 del D.Lgs. n. 346 del 1992".

In realtà, però, leggendo l'appello dell'ufficio, questo Giudice di seconde cure rileva che la sentenza impugnata non viene censurata in termini di erroneità della motivazione, quanto piuttosto sotto il profilo della carenza di una vera e propria motivazione che l'ufficio ritiene essere soltanto apparente. Ciò che l'amministrazione finanziaria contesta ai giudici di primo grado è di avere esaminato e vagliato gli atti di causa in modo superficiale senza avere "minimamente preso in considerazione le eccezioni dell'ufficio in merito alla inattendibilità del predetto studio di Transfer Price".

Inoltre l'appellante ha rimarcato ai giudici della CTP di non avere considerato neppure "l'analisi quantitativa dei costi pass-through" che, a suo dire, sarebbe stata utile a "giustificare l'applicazione del mark-up".

Nonostante dette lamentele, per detto Consesso, il primo collegio giudicante ha infatti pienamente rispettato i dettami specificati dalla giurisprudenza di legittimità che l'ufficio ha richiamato, specificando in modo puntuale l'iter logico-giuridico seguito per arrivare alla propria decisione e chiarendo le prove e le argomentazioni sulla base delle quali tale convincimento si è formato: come si è visto, infatti, i giudici sono giunti ad accertare, sulla base dei fatti di causa, che la società, operando come mera "intermediaria" tra l'utilizzatrice del servizio e l'impresa terza prestatrice, ha agito in modo del tutto corretto riaddebitando alla propria consociata il solo costo ad essa fatturato dal terzo indipendente, senza applicare alcun mark-up, e ciò in quanto essa non ha apportato alcun valore aggiunto al servizio medesimo.

L'analisi di comparabilità realizzata dalla società E.Y. aveva lo scopo di verificare la corrispondenza al valore normale del mark up applicato dalla ricorrente ai costi dalla stessa sostenuti per svolgere i servizi amministrativi effettivamente resi in favore della propria consociata, mentre la contestazione dell'ufficio riguardava la mancata applicazione di qualsiasi ricarico sui servizi resi da soggetti terzi rispetto ai quali la società aveva operato come un semplice intermediario senza aggiungere valore.

Non si discuteva quindi, né tanto meno si discute ora, del quantum del ricarico da applicare, ma piuttosto dell'an, cioè della necessità a o meno di applicare un ricarico su alcuni dei costi sostenuti dalla società in favore della propria consociata.

Analogamente del tutto inconferente rispetto alla reale materia del contendere deve ritenersi anche l'analisi qualitativa dei costi pass-through svolta dall'ufficio al fine di evidenziare che tali costi andavano a vantaggio della consociata non residente. Nessuno ha infatti mai negato che tali costi fossero stati sostenuti in favore della consociata non residente (tanto è vero che sono stati alla stessa riaddebitati), ma, come si è visto, la questione controversa era completamente diversa: si trattava infatti di stabilire se la società italiana avesse apportato o meno valore in relazione ai servizi svolti, da un soggetto terzo, in favore della sua consociata non residente.

Contrariamente a quanto affermato (ma non dimostrato) dall'ufficio, non vi è in realtà alcuna unitarietà tra le due fattispecie e non è quindi, in nessun modo, configurabile nel caso di specie una prestazione unitaria svolta dalla società dal momento che è la M.E. GmbH a concentrare su di sé tutte le strategie, le decisioni ed i rischi.

I servizi vengono infatti resi dai terzi in favore di M.E. GmbH che ne beneficia direttamente con la propria organizzazione perfettamente in grado di valutarli e utilizzarli senza bisogno di contributi da parte della consociata italiana.

Questo Collegio giudicante si accosta alle linee guida OCSE che chiariscono, inoltre, al medesimo capitolo, che non deve essere applicato alcun addebito per le attività connesse al ruolo di azionista o per le attività che costituiscono una duplicazione di un servizio che un membro del gruppo svolge al proprio interno, ovvero che viene prestato a suo favore da parte di un terzo.

Il JTPF Report stabilisce che il mark-up non deve essere applicato sui beni e sui servizi forniti da terzi (cfr. JTPF Report VII.9 che richiama le linee guida OCSE 7.33, 7.36 e 7.37).

Segnatamente anche il JTPF Report conferma la correttezza dell'operato della società che: (i) sui servizi prestati applica un mark-up in linea con quanto stabilito dallo stesso documento di prassi internazionale; (ii) sui costi "pass-through" non applica alcun ricarico perché si tratta di un mero riaddebito di costi relativi a beni e servizi forniti totalmente da terzi.

Questo Giudice rileva che l'ufficio aveva formulato la medesima contestazione nei confronti della Società anche con riferimento ai periodi di imposta 2009, 2010 e 2011.

In particolare, al riguardo, merita di essere segnalata la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano n. 8767/8/2016, confermata dal secondo giudice con pronuncia n. 5198/2018.

Ebbene, alla luce di quanto sopra, l'appello dell'ufficio viene rigettato e confermato l'operato della società.

In secondo luogo veniva contestata la violazione della normativa sui prezzi di trasferimento di cui all'art. 110, comma 7, del Tuir. In particolare, venivano assoggettati (ai fini IRES) anche i presunti maggiori interessi attivi derivanti da un contratto di cash pooling stipulato con la consociata svizzera "M.I.F. AG" (violazioni sostanziali, Rilievo n. 2).

Con l'avviso di accertamento impugnato l'ufficio aveva provveduto a recuperare a tassazione, ai fini IRES, una maggiore base imponibile di Euro 2.248.562,68, quali presunti maggiori proventi (interessi attivi) derivanti da un contratto di tesoreria accentrata (c.d. cash pooling) denominato "Contract relating to the B.I. s.p.a. Zero Balancing System" (di seguito, "il Contratto" - cfr. all. 7 al ricorso), stipulato in data 23 marzo 2009, tra la Società (qualificata nel Contratto come "Affiliate") e la K.F.F. AG (ora "M.I.F. AG"), società finanziaria del Gruppo residente in S. (qualificata nel Contratto come "Central Office").

Nell'ambito di detti rapporti l'ufficio aveva riscontrato presunte anomalie con riguardo alla misura del saggio di remunerazione riconosciuto alla società in relazione ai trasferimenti di liquidità che, in forza del suddetto Contratto, la stessa ha effettuato nei confronti della consociata svizzera (Central Office).

Nel giudizio di primo grado la società aveva evidenziato come la Direzione Provinciale non avesse tenuto in debito conto la reale natura dell'accordo di tesoreria accentrata (contratto denominato "zero balancing system cash pooling") in vigore tra le parti con conseguente piena congruità del corrispettivo conseguito dalla società in relazione alle transazioni finanziarie previste dal Contratto: non si trattava infatti di un contratto di mutuo bensì di un contratto di conto corrente inter-societario finalizzato alla ottimizzazione dei flussi di cassa all'interno del Gruppo.

Conformemente a quanto avviene nel mercato, soprattutto nel contesto dei gruppi imprenditoriali internazionali nei quali le risorse finanziarie vengono solitamente ottimizzate tramite l'analisi e la gestione dei flussi finanziari degli appartenenti al gruppo, la società ha stipulato un contratto di conto corrente inter-societario (contratto di tesoreria accentrata c.d. zero balance cash pooling) con la propria consociata svizzera, per permettere al Gruppo di ottimizzare, anche in relazione alle attività italiane dello stesso, la gestione dei flussi di cassa e conseguire un adeguato risparmio nell'allocazione delle risorse finanziarie.

Tra le varie "opzioni finanziarie" a disposizione dei gruppi multinazionali, difatti, il cash pooling, che letteralmente significa accentramento di liquidità, rappresenta uno degli strumenti più utilizzati per la gestione ottimale dei flussi finanziari, in quanto consente una gestione centralizzata del fabbisogno finanziario del gruppo mediante il trasferimento ad una società c.d. "tesoriera" (normalmente la società finanziaria del gruppo) dei saldi attivi e passivi dei singoli conti correnti intestati alle varie società.

L'espressione cash pooling, più in particolare, fa riferimento ad una tipologia contrattuale volta a gestire unitariamente la tesoreria delle società appartenenti al medesimo gruppo: una società del gruppo (detta società pooler), usualmente la capogruppo o la finanziaria del gruppo di appartenenza - nel caso di specie, la M.I.F. AG - gestisce la liquidità delle singole società del gruppo in oggetto (c.d. participants).

Le singole operazioni di addebitamento/accredito, annotate su ogni conto corrente di corrispondenza fra ciascuna società e il pooler, danno luogo alla maturazione di interessi infragruppo sulla base di tassi pre concordati fra le parti, solitamente basati sui tassi di interesse in vigore per i rapporti di conto corrente.

A tal riguardo, il pooler trasmette periodicamente a ciascuna consociata aderente alla procedura di cash pooling un estratto conto nel quale sono annotate tutte le movimentazioni generate dalle diverse rimesse e procede alla liquidazione dei relativi interessi infragruppo. Gli interessi liquidati dal pooler, a seconda delle pattuizioni contrattuali, possono essere pagati tramite un trasferimento di fondi o annotati anch'essi sul conto di corrispondenza ed essere oggetto o meno di compensazione fra le parti.

Sotto il profilo civilistico italiano, gli accordi di cash pooling sono contratti che rientrano nella categoria dei contratti atipici ai sensi dell'art. 1322 del codice civile, in quanto non espressamente previsti dal nostro legislatore. Dispone, infatti, tale articolo al comma 2 che "le parti possono anche concludere contratti che non appartengono ai tipi aventi una disciplina particolare purché siano diretti a realizzare interessi meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico".

Invero, formalmente il contratto di cash pooling è diverso dal contratto di conto corrente ordinario di cui all'art. 1823 del codice civile con il quale "le parti si obbligano ad annotare in un conto i crediti derivanti da reciproche rimesse, considerandoli inesigibili e indisponibili fino alla chiusura del conto".

Ulteriormente non può essere assimilato, seguendo pedissequamente il dettato normativo, neppure al contratto di deposito bancario di cui all'art. 1834 del codice civile, ovvero quel contratto in virtù del quale, a fronte del deposito di una somma di denaro presso una banca, questa ne acquista la proprietà essendo tenuta a restituirla nella stessa specie monetaria alla scadenza pattuita (c.d. "contratto di deposito bancario vincolato") o a richiesta del depositante con l'osservanza del periodo di preavviso pattuito o di quello necessario secondo gli usi ("contratto di deposito bancario libero").

Evidentemente diverso è anche il contratto di finanziamento (mutuo) che viene definito dall'art. 1813 del codice civile come l'accordo mediante il quale una parte consegna all'altra una determinata quantità di denaro o altre cose fungibili, e l'altra si obbliga a restituire altrettante cose della stessa specie e qualità.

Ebbene, questo Giudice d'appello si riporta a quanto hanno sottolineato i Giudici della Suprema Corte che "la tenuta della cassa comune tra due o più imprese, cash pooling per gli anglisti, quali che siano le modalità di tenuta, adempie all'evidente funzione di escludere o limitare l'accesso al credito bancario, finanziando l'impresa partecipante alla cassa comune con gli attivi di cassa dell'altra o delle altre imprese. Nella specie il contratto tra le due società (...) si prospetta (...) come un contratto di conto corrente (...)" (cfr. Ordinanza della Corte di Cassazione, n. 14730 del 23 giugno 2009).

Differentemente - ed in sintesi, non essendo il Contratto assimilabile a tale fattispecie - con riferimento al notional cash pooling, l'amministrazione finanziaria ha rilevato come questo contratto costituisca un sistema di compensazione degli interessi tra società appartenenti a uno stesso gruppo, e come questa compensazione consenta alla società intestataria del conto corrente di ottenere che il proprio conto risulti a debito, conseguentemente la consociata che aderisce a tale sistema di cash pooling usufruisce, nella sostanza, di una forma di finanziamento ancorché indiretta (in tal senso, cfr. Risoluzione n. 194/E dell'8 ottobre 2003; Circolare n. 11/E del 17 marzo 2005 e Circolare n. 19/E del 21 aprile 2009).

La contestazione in oggetto si rivela pertanto del tutto infondata, in quanto l'ufficio non può pretendere di applicare alla fattispecie concreta "i tassi di interessi minimi sulle consistenze dei depositi con durata prestabilita fino ad un anno" risultanti dal Bollettino Statistico della Banca d'Italia e i Giudici di primo grado hanno erroneamente avallato tale impostazione.

Si tratta, nella sostanza, degli interessi attivi che le banche italiane riconoscono ai loro clienti che decidono di vincolare la propria liquidità per un periodo di almeno un anno.

Ebbene tale comparazione, con ogni evidenza, è del tutto illegittima proprio alla luce dell'art. 110, comma 7 del Tuir che prevede l'applicazione del valore normale e quindi del prezzo di libera concorrenza che sarebbe praticato tra soggetti indipendenti.

La medesima contestazione in materia di cash pooling era stata formulata anche con riferimento alle annualità 2009, 2010 e 2011.

I rilievi sono stati integralmente annullati con la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 5198/15/2018 (doc. n. 2), emessa il, 10 settembre 2018, depositata il 28 novembre 2018 (non impugnata). Ebbene, concludendo questo Giudice d'appello afferma che il contratto di tesoreria accentrata/cash pooling in essere nell'anno 2014, "deve essere qualificato come tipico del conto corrente perché a differenza del mutuo prevede la restituzione delle somme non alla scadenza del finanziamento, ma secondo i dati di tesoreria; inoltre esso è ontologicamente strutturato per le finalità di un gruppo di imprese ed ha lo scopo di evitare che talune di esse debbano ricorrere al credito esterno quando invece le disponibilità di cassa sono esistenti in seno ad altra consociata; basta leggere le singole clausole dello stesso per comprendere che sono incompatibili con il contratto di mutuo; inoltre il tasso di remunerazione applicato va visto non in relazione ai tassi passivi ma alla redditività del denaro che in quel periodo storico era pressoché zero se non addirittura negativa.

Dunque, nel caso de quo, deve essere considerata del tutto congrua la redditività ricavata dalla società.

Sono queste le ragioni per le quali l'appello della società viene accolto.

Spese del giudizio

Le spese del giudizio vengono compensate fra le parti stesse.

Il Collegio giudicante

P.Q.M.

- accoglie l'appello della contribuente;
- rigetta l'appello dell'Agenzia delle entrate;
- annulla in toto gli avvisi di accertamento;
- spese compensate.

Milano, il 15 marzo 2021.

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati
UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da UTET S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.