Sentenza del 30/09/2019 n. 24297 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. L'Axa MPS Assicurazioni Vita s.p.a., società di diritto italiano, posseduta al 50 % dalla Axa Mediterranean Holding, società di diritto spagnolo, a sua volta posseduta al 100 % dalla Axa s.a., di diritto francese, impugnava il silenzio-rifiuto opposto dalla Agenzia delle Entrate sulle istanze di rimborso delle ritenute versate per gli anni dal 2007 al 2010 sugli interessi corrisposti alla Axa s.a., collegate ad alcune operazioni di prestito obbligazionario per l'importo complessivo di Euro 1.287.091,52. La società affermava che solo per errore erano state applicate sugli interessi le ritenute di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26 comma 1, mentre sussistevano i requisiti per l'esenzione sia ai sensi dell'art. 63 comma 1 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, sia D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 26-quater, e, comunque, per l'applicazione dell'art. 11 della Convenzione Italia-Francia sul divieto di doppia imposizione.

2. La Commissione Tributaria Regionale del Lazio rigettava l'appello proposto dalla società avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, che aveva respinto il ricorso proposto dalla contribuente contro il silenzio-rifiuto sulla richiesta di rimborso degli interessi, evidenziando che vi era difetto di legittimazione del sostituto di imposta (Axa s.p.a.) a richiedere il rimborso, spettante alla sostituita Axa s.a, e, quanto al merito, che non vi era alcuna partecipazione diretta ai diritti di voto tra la società che aveva effettuato il pagamento (la Axa) e quella beneficiaria (la Axa s.a.), ma si riscontrava solo una partecipazione indiretta, per il tramite della società spagnola Axa s.a. Mediterranean Holding. Nè vi era la presenza di una terza società che detenesse direttamente i diritti di voto in entrambe le società, Axa Italiana e Axa s.a. Francese.

3. Avverso tale decisione propone ricorso per cassazione la società.

4. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di impugnazione la società deduce "Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.", in quanto sussiste la legittimazione attiva al rimborso sia della sostituita Axa s.a. francese sia della sostituta Axa s.p.a., italiana.

1.1. Invero, per questa Corte (Cass., 29 luglio 2015, n. 16105; cass., sez. un., 15032/2009), in tema di rimborso delle imposte sui redditi, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, sono legittimati a richiedere all'Amministrazione finanziaria il rimborso della somma non dovuta e ad impugnare l'eventuale rifiuto dinanzi al giudice tributario sia il soggetto che ha effettuato il versamento (cd. "sostituto d'imposta"), sia il percipiente delle somme assoggettate a ritenuta (cd. "sostituito").

Per le sezioni unite, infatti, "le liti tra sostituto e sostituito hanno ad oggetto la legittimità della rivalsa ed entrambi, se è stato versato più di quanto dovuto...possono richiedere il rimborso all'amministrazione finanziaria ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38" (cfr. pagina 25 della sentenza Cass., 2009/15032).

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente deduce "ulteriore violazione dell'art. 26-quater commi 1, 2 e 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.", in quanto il giudice di appello ha ritenuto non sussistenti i presupposti per l'esenzione dalla ritenuta sugli interessi di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26-quater, non avendo la società beneficiaria del pagamento (Axa s.a. francese) il diritto di voto nella società che ha erogato le somme (Axa s.p.a.). La partecipazione indiretta, tramite la società spagnola Axa Mediterrannean Holding, non rilevava, essendo necessario che la società terza avesse diritti di voto sia nella società che pagava le cedole (Axa s.p.a.), sia in quella che le incassava (Axa di diritto francese), non consente l'esenzione delle ritenute sugli interessi.

2.1.Tale motivo è infondato.

Invero, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26-quater, comma 1, (esenzione dalle imposte sugli interessi e sui canoni corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'Unione Europea) "gli interessi e i canoni pagati a società non residenti aventi i requisiti di cui al comma 4, lett. a) ... Sono esentati da ogni imposta, quando tali pagamenti sono effettuati: a) da società ed enti che rivestono una delle forme previste dall'allegato A ...".

Al comma 2 si dispone che " i soggetti beneficiari degli interessi e dei canoni hanno diritto all'esenzione se: a) la società che effettua il pagamento... detiene direttamente una percentuale non inferiore al 25% dei diritti di voto della società che riceve il pagamento ... b) la società che riceve il pagamento o la società la cui stabile organizzazione riceve pagamento detiene direttamente una percentuale non inferiore al 25% dei diritti di voto della società che effettua il pagamento ... c) una terza società aventi requisiti di cui al comma 4, lett. a), detiene direttamente una percentuale non inferiore al 25% dei diritti di voto sia nella società che effettua il pagamento... Sia nella società che riceve il pagamento...; d) i diritti di voto o di cui alle lettere a, b e c, detenuti nelle società ed enti residenti nel territorio dello Stato, sono quelli esercitabili nell'assemblea ordinaria prevista dagli artt. 2364, 2364-bis e 2479-bis c.c.; e) le partecipazioni che attribuiscono i diritti di voto di cui alle lettere a, b e c sono detenute ininterrottamente per almeno un anno ".

La disposizione di cui all'art. 26-quater comma 2 lett. a, b e c, avendo natura di agevolazione tributaria, deve essere restrittiva, sicchè la detenzione da parte della società che "riceve" il pagamento, ai sensi del comma 2, lett. b (la Axa sas francese) del 25 % dei diritti voto nella società che effettua il pagamento (Axa s.p.a., italiana), deve essere "diretta" e non può essere

"indiretta", come ritiene la società ricorrente. Sia nella previsione della lettera a che in quella della lettera b, si fa riferimento alla "detenzione diretta" e non a quella "indiretta".

Nel caso in esame, infatti, come detto, la società beneficiaria (Axa s.a. francese) possiede il 100 % della Holding Axa Mediterranean (spagnola), che detiene il 50 % delle azioni della Axa s.p.a., italiano, dando vita ad un controllo solo "indiretto", mediato dalla presenza della Holding. L'unica forma di controllo diverso da quello "diretto" di cui alla lettere a e b, è quella del controllo "orizzontale" che si ha nel caso, diverso da quello in esame, in cui una società terza detiene "direttamente" una percentuale non inferiore al 25 % dei diritti di voto sia nella società che effettua il pagamento sia in quella che lo riceve.

Il controllo "orizzontale" è, però, anch'esso diretto, in quanto la terza società controlla sia la società erogante sia quella beneficiaria al 25 %.

Del resto, la direttiva 2003/49/CE del Consiglio del 3 giugno 2003 all'art. 3, lett. b, indica come società consociata, "una società consociata di una seconda società perlomeno allorchè: i) la prima detiene una partecipazione diretta minima del 25 % nel capitale della seconda, oppure ii) la seconda società detiene una partecipazione diretta minima del 25 % nel capitale della prima, oppure iii) una terza società detiene una partecipazione diretta minima del 25 nel capitale sia della prima sia della seconda". Inoltre, si aggiunge che "gli Stati membri possono sostituire il criterio della partecipazione di una quota minima nel capitale con quello di una quota minima dei diritti di voto".

Resta, dunque, confermato che il controllo non può che essere "diretto" e mai "indiretto".

L'art. 26-quater, comma 5, poi, dispone che " se il soggetto che effettua il pagamento dei canoni e degli interessi di cui al comma 3, controlla o è controllato, direttamente o indirettamente, dal soggetto che è considerato beneficiario effettivo, ovvero entrambi i soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, da un terzo, e l'importo degli interessi o dei canoni e superiore al valore normale determinato ai sensi del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, comma 2, l'esenzione di cui al comma 1 si applica limitatamente al medesimo valore normale".

Questa disposizione, infatti, è speciale ed ha natura antielusiva (in tal senso anche Circolare della Agenzia delle entrate n. 47 E del 2-11-2005)rispetto a quella dei commi precedenti, in quanto pur estendendo l'agevolazione fiscale alle società che controllano anche "indirettamente" le società che effettuano o ricevono il pagamento degli interessi, tuttavia, da un lato, non indica la percentuale di controllo "diretto", e dall'altro, fa riferimento al controllo "indiretto", ma non a quello "orizzontale", sempre ai limitati fini dell'esenzione di cui al comma 1 delle ritenute sugli interessi, ma nei limiti del loro "valore normale".

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente deduce "violazione e falsa applicazione dell'art. 63 Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.", in quanto il giudice di appello non ha tenuto conto della giurisprudenza comunitaria che garantisce la libera circolazione dei capitali e tutela la parità di trattamento

tributario di qualsiasi investimento diretto e durevole tra residenti di un Paese membro in strumenti finanziari emessi da soggetto residenti in altri Paesi membri.

4.Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione e falsa applicazione del trattato Italia Francia contro la doppia imposizione, art. 6 protocollo, art. 11 commi 1, 2 e 5 del trattato in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.", in quanto il comma 1 dell'art. 11 del trattato Italia Francia prevede che l'imposta applicata nello Stato da cui provengono gli interessi non può superare il 10 % dell'ammontare lordo degli interessi.

4.1.1 motivi terzo e quarto, che vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione, sono fondati.

Invero, ai sensi della L. 7 gennaio 1992, n. 20, art. 11, trattato Italia-Francia, " gli interessi provenienti da uno Stato e pagati ad un residente dell'altro Stato sono imponibili in detto altro Stato. Tuttavia, tali interessi possono essere tassati nello Stato dal quale essi provengono ed in conformità della legislazione di detto Stato, ma, se la persona che riceve gli interessi ne è l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere il 10% dell'ammontare lordo degli interessi".

Inoltre, il paragrafo 6 del protocollo aggiuntivo prevede che "per quanto concerne l'art. 11, resta inteso che: il paragrafo 1 si applica a tutti gli interessi provenienti da uno Stato ed il cui beneficiario effettivo è un residente dell'altro Stato, anche se tali interessi non hanno formato oggetto di un pagamento effettivo".

Del resto, l'art. 1 comma 1 della direttiva 2003/49/CE del Consiglio del 3-62003 ("concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi"), dispone che "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 persone".

Inoltre, la perdurante operatività della Convenzione bilaterale è salvaguardata proprio dalla direttiva "madre" 2003/49/Ce, che all'art. 9 stabilisce che "la presente direttiva non pregiudica l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali che vanno oltre le disposizioni della presente direttiva e sono volte ad eliminare o attenuare la doppia imposizione su interessi e canoni". Pertanto, nella specie, le ritenute sono state effettuate legittimamente, ma solo nella misura fino al 10 % dell'ammontare lordo degli interessi. Le ritenute effettuate in eccesso devono allora essere rimborsate.

5. Con il quinto motivo di impugnazione la ricorrente deduce "vizio di motivazione. Motivazione insufficiente e comunque contraddittoria; il tutto in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5", in quanto il giudice di appello non si è pronunciato sulle eccezioni sollevate dalla società in ordine alla eccepita violazione del TFUE, art. 63, dell'art. 6 del protocollo e del Trattato Italia Francia , art. 11 commi 1, 2 e 5.

5.1.Tale motivo è inammissibile.

Invero, poichè la sentenza di secondo grado è stata pronunciata dopo l'11-9-2012 la censura sulla motivazione deve essere formulata in base all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come novellato dal D.L. n. 83 del 2012.

6. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione che si atterrà ai principi di diritto di cui ai paragrafi 1.1. e 4.1. e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie i motivi primo, terzo e quarto; rigetta il secondo motivo; dichiara inammissibile il quinto; cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale 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 9 luglio 2019.

Depositato in Cancelleria il 30 settembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza