Sentenza del 26/05/2023 n. 14817 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle Entrate svolgeva, nell'anno 2009, una verifica fiscale generale nei confronti della I. Sales Italia Srl , ed accertava l'omesso versamento di ritenute con riferimento all'anno d'imposta 2006. In concreto la società aveva ottenuto un finanziamento dalla I. European Holdings Limited, sua controllante con sede nel Regno Unito, per effetto del quale le era stato messo a disposizione un conto corrente di finanziamento. In relazione all'anno 2006 erano maturati interessi passivi per l'importo di Euro 105.883,61 che avrebbero dovuto essere assoggettati ad imposizione nella misura del 12,5% (D.P.R. n. 600 del 1974, art. 26, comma 5, Paese estero in c.d. white list) in favore del Fisco italiano, e si assumeva invece che gli interessi fossero stati versati per intero dalla società italiana alla controllante estera, senza operare alcuna trattenuta e versamento. Non si verteva in un'ipotesi di esenzione dalla trattenuta e dal versamento perchè la società estera, nella prima parte del 2006, non possedeva una partecipazione qualificata nella società italiana da almeno un anno, avendola acquisita il 23.3.2005 (cfr. D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26 quater).

1.1. Era perciò notificato alla società italiana, sostituto d'imposta, l'avviso di accertamento per l'importo di Euro 13.236,00, oltre accessori, che la I. Sales Italia Srl provvedeva ad onorare il 26.9.2011 (controric., p. 4).

1.2. In data 12.10.2011 la I. European Holdings Limited presentava istanza di rimborso delle somme versate dalla controllata italiana. L'Agenzia delle Entrate opponeva il silenzio-rifiuto.

2. La società controllata italiana, e la società controllante inglese, proponevano congiuntamente impugnazione avverso il provvedimento di rigetto implicito dell'istanza di rimborso, innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Pescara. La CTP rigettava il ricorso, "sul presupposto che la ricorrente non aveva dato prova di essere stata beneficiaria degli interessi e che tali interessi siano stati assoggettati ad imposizione nel Regno Unito" (sent. CTR, p. II).

3. Le società spiegavano appello avverso la decisione sfavorevole conseguita nel primo grado del giudizio, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara. La CTR riformava la decisione di primo grado, ed affermava la sussistenza del diritto al rimborso.

4. Ha proposto ricorso per cassazione, avverso la decisione assunta dalla CTR, l'Agenzia delle Entrate, affidandosi a quattro strumenti di impugnazione. Resistono mediante controricorso le società, che hanno pure depositato memoria.

4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il Pubblico Ministero, nella persona del s.Procuratore Generale Fulvio Troncone, ed ha domandato il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il suo primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., l'Agenzia delle Entrate contesta la nullità della sentenza in conseguenza della violazione dell'art. 132 c.p.c., e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, per effetto dell'adozione di una motivazione meramente apparente circa la sussistenza e l'intervenuta prova dei requisiti di legge per il richiesto rimborso, tra l'altro non esaminando "le specifiche contestazioni alla rilevanza probatoria dei documenti contenute nella costituzione in appello dell'Agenzia, in particolare pag. 4 e ss., all. 9" (ric., p. 11).

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente censura la violazione del D.Lgs. n. 218, art. 15, perchè la società italiana, versando tutto quanto dovuto, aveva prestato acquiescenza all'avviso di accertamento, conseguendone la "irrevocabilità ed intangibilità degli importi oggetto di definizione" (ric., p. 12).

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'Amministrazione finanziaria critica la violazione dei commi 4 e 5, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26 quater, e dell'art. 2697 c.c., per non avere la CTR accertato che la società inglese fosse il beneficiario effettivo degli interessi per cui è causa, e pertanto il titolare del diritto a conseguire, eventualmente, la restituzione delle somme versate in conseguenza dei tributi dovuti in relazione agli stessi.

4. Mediante il quarto mezzo di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente lamenta la violazione dei commi 4 e 5, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26 quater, e dell'art. 2697 c.c., perchè "gli interessi maturati sono stati corrisposti alla controllante inglese al lordo delle ritenute. La società britannica, dunque, non è stata incisa dal prelievo fiscale e quindi, in corretta applicazione della normativa richiamata, non ha diritto al rimborso... la I. Italia avrebbe dovuto chiedere, in via di rivalsa, alla consociata estera, la refusione della somma per avere quest'ultima maturato a posteriori, cioè dopo l'erogazione degli interessi, il requisito ex art. 26-quater cit." (ric., p. 17 ss.).

4.1. Preliminarmente occorre rilevare che le società controricorrenti replicano al ricorso dell'Ente impositore innanzitutto affermando - in generale, salvo proporre alcune critiche specifiche di cui occorrerà dar conto nel prosieguo - l'inammissibilità degli strumenti di impugnazione proposti dall'Amministrazione finanziaria, in conseguenza del difetto di autosufficienza del ricorso, e comunque le società criticano l'inammissibilità dei motivi di ricorso perchè volti a conseguire un riesame nel merito delle questioni oggetto di causa. La censura di inammissibilità appare infondata, perchè l'Amministrazione finanziaria espone con adeguata chiarezza le proprie tesi e le proprie censure, ponendo questioni di diritto, ed in definitiva sostenendo che nè la società inglese, nè la società italiana possono vantare titolo a conseguire il domandato rimborso. In materia di autosufficienza merita ancora di essere ricordato che l'Ente impositore ha ricostruito esaurientemente, nel suo ricorso, lo sviluppo del procedimento di accertamento e del processo, riassumendo le tesi proposte dalle parti, ed ha anche riprodotto in stralcio la decisione della CTP

e, per intero, quella adottata dalla CTR. 4.2. Tanto premesso, con il suo primo strumento d'impugnazione l'Ente impositore afferma la nullità della pronuncia adottata dalla CTR, per avere il giudice dell'appello proposto una motivazione meramente apparente circa la sussistenza e l'intervenuta prova dell'integrazione dei requisiti richiesti dalla legge perchè il richiesto rimborso potesse essere riconosciuto.

Rileva in proposito la ricorrente che "la CTR si è limitata a richiamare (nemmeno per tipologia, bensì per numero di allegazione) alcuni documenti depositati in primo grado dalle ricorrenti. Orbene, tale richiamo, costituisce un meramente apodittico riconoscimento delle ragioni delle società, in relazione alla valenza probatoria dei documenti versati in atti, la cui idoneità ai fini del riconoscimento era stata oggetto di specifica contestazione e discussione tra le parti. La stringata affermazione contenuta nella decisione è dunque assolutamente inidonea a dare conto delle valutazioni della CTR sulle argomentazioni proposte dall'Ufficio, in merito all'insufficienza probatoria della documentazione allegata dalle controparti, integrandosi una chiara ipotesi di motivazione apparente" (ric., p. 10).

4.3. In materia la CTR, nella sua pur ampia motivazione, scrive soltanto che "dalla documentazione prodotta dall'appellata (sub 1, 4 e 5 del ricorso introduttivo), contrariamente a quanto affermato dalla CTP, risultano sussistenti i presupposti richiesti dalla normativa prevista dal D.P.R. n. 600 DEL 1973, art. 26 quater, con l'unica eccezione riguardante il possesso ininterrotto per un anno: al riguardo lo stesso p.v.c. allegato in estratto agli atti non lascia ombra di dubbio" (sent. CTR, p. VI).

4.4. Deve allora preliminarmente rilevarsi che l'atto impugnato in questa sede non è l'avviso di accertamento relativo all'omissione della trattenuta, e versamento al Fisco, delle ritenute che la I. Italia Srl avrebbe dovuto operare sugli interessi maturati, fondato sulle risultanze del ricordato PVC, bensì il diniego opposto dall'Amministrazione finanziaria avverso una domanda di rimborso. In relazione a quest'ultima è evidentemente onere dell'istante assicurare prova di possedere i requisiti di legge per conseguirla.

La CTR ritiene che le odierne parti controricorrenti - non si comprende bene quale delle due, o entrambe, occorrerà tornare sul punto - abbiano provato il possesso dei requisiti per conseguire il rimborso mediante una produzione documentale, di cui non provvede però neppure ad indicare la natura, e tantomeno ne illustra i contenuti. La motivazione adottata sul punto dalla CTR, effettivamente, risulta apodittica e meramente apparente sul punto, e negli esposti limiti il primo motivo di impugnazione deve essere perciò accolto.

5. Con il secondo strumento di impugnazione l'Agenzia delle Entrate critica la violazione di legge in cui sarebbe incorsa la CTR per non aver rilevato che la società italiana, avendo versato ogni somma richiesta in conseguenza dell'omessa effettuazione della trattenuta sugli interessi, ha prestato acquiescenza all'accertamento tributario, conseguendone la "irrevocabilità ed intangibilità degli importi soggetti a definizione" (ric., p. 12).

5.1. Le società controricorrenti hanno affermato la inammissibilità del motivo di ricorso perchè "l'eccezione oggetto del secondo motivo di ricorso di legittimità non" è "mai stata sollevata innanzi ai Giudici di merito" (controric., p. 14). La critica appare infondata. L'oggetto del presente

giudizio è, sin dall'origine, la spettanza, o meno, di un diritto al rimborso da parte delle due società, o di una sola, dalle stesse affermato e negato dall'Amministrazione finanziaria. L'Agenzia delle Entrate, pertanto, mediante il secondo strumento d'impugnazione non propone una nuova questione, ma articola la propria ricostruzione in termini giuridici della vicenda processuale, alla luce dell'esigenza di contrastare l'impostazione decisoria sfavorevole seguita dal giudice dell'appello.

Deve quindi osservarsi che nei confronti del soggetto che abbia ricevuto la notificazione di un atto impositivo, non lo abbia contestato ed anzi abbia onorato ogni pagamento richiesto, l'accertamento tributario diviene di regola definitivo ed intangibile. La società italiana, pertanto, non ha titolo per domandare il rimborso delle somme versate, ed in tal senso il motivo di ricorso appare fondato.

Appare tuttavia necessario chiarire che, nel caso di specie, le società che hanno proposto ricorso avverso il diniego di rimborso sono due, la controllata italiana e la controllante del Regno Unito. La valutazione proposta appare quindi riferibile solo alla I. Sales Italia Srl , sulla cui legittimazione processuale in questo giudizio occorrerà peraltro tornare, rimanendo estraneo alla esposta conclusione l'accertamento del possesso dei requisiti di legge per poter domandare il rimborso da parte della I. European Holdings Limited.

6. Con i suoi motivi di ricorso terzo e quarto l'Agenzia delle Entrate critica la violazione di legge in cui ritiene essere incorsa la CTR, per non aver rilevato che la I. European Holdings Limited non possedeva i requisiti per poter domandare il rimborso delle somme versate, a titolo di trattenuta sugli interessi, dalla I. Sales Italia Srl . I motivi di impugnazione presentano ragioni di connessione, e possono essere trattati congiuntamente, per esigenze di chiarezza e sintesi espositiva.

La questione della legittimazione della società controllante britannica a conseguire il diritto di rimborso è proposta dall'Amministrazione finanziaria in relazione a due diversi profili.

6.1. In primo luogo l'Ente impositore contesta alla CTR di non aver accertato se la I. European Holdings Limited abbia provato di possedere il requisito di essere il "beneficiario effettivo" del versamento degli interessi, e si è già rilevato, esaminando il primo strumento d'impugnazione, che la decisione del giudice dell'appello risulta effettivamente carente sul punto.

6.2. In secondo luogo l'Agenzia delle Entrate contesta che, seppure la società controllante straniera dovesse intendersi quale "beneficiario effettivo" del versamento degli interessi, comunque non avrebbe diritto al rimborso. Osserva infatti la ricorrente che, nella stessa prospettazione delle controricorrenti "gli interessi maturati sono stati corrisposti alla controllante inglese al lordo delle ritenute. La società britannica, dunque, non è stata incisa dal prelievo fiscale e quindi... non ha diritto al rimborso... la stessa non è rimasta incisa in alcun modo, nè direttamente, nè indirettamente, dal Fisco italiano... solo la società italiana ha subito le ritenute... legittimato alla richiesta può essere solo il soggetto il cui patrimonio sia stato inciso dal prelievo fiscale" (ric., p. 17 ss.).

6.3. Le controricorrenti hanno replicato ai motivi di impugnazione innanzitutto affermando che gli stessi risulterebbero inammissibili in quanto relativi a questioni mai sollevate innanzi ai giudici di merito. Ora, a parte il fatto che l'intero processo ha ad oggetto la spettanza del diritto al rimborso da parte delle società, occorre anche rilevare che questa Corte regolatrice ha avuto recentemente occasione di ribadire che "le contestazioni sulla legittimazione ad agire, attiva o passiva, così come sulla titolarità, attiva o passiva, del rapporto controverso hanno natura di mere difese, proponibili in ogni fase del giudizio", Cass. sez. L, 1.9.2021, n. 23721.

6.3.1. Tanto premesso, la critica proposta dalla ricorrente risulta fondata; pur avendo ritenuto che la società britannica fosse il beneficiario effettivo e possedesse anche gli ulteriori requisiti di legge per conseguire in astratto il rimborso, infatti, competeva comunque alla CTR accertare, anche d'ufficio, che, in concreto, la società controllante straniera potesse vantare un titolo per domandare la restituzione di somme. Non viene pertanto in rilievo la legittimazione a richiedere il rimborso delle somme versate in considerazione del rapporto intercorrente tra il sostituto d'imposta, la società italiana controllata, ed il sostituito, la società inglese controllante.

6.4. La questione è che la I. European Holdings Limited domanda al Fisco italiano il rimborso di somme che la società inglese neppure allega, e tanto meno prova, di aver versato all'erario indirettamente, fermo restando che è pacifico che non lo abbia fatto direttamente, perchè il versamento è stato effettuato dalla società italiana a seguito del ricevimento dell'avviso di accertamento.

Rappresenta allora un principio generale che chi agisce per conseguire un rimborso, pertanto la restituzione di somme che afferma di avere corrisposto, debba dimostrare di averle versate. Evidentemente una valutazione diversa dovrebbe proporsi nell'ipotesi in cui la società italiana avesse provveduto ad operare e versare le trattenute, come previsto dalla legge, perchè in questo caso la società inglese avrebbe ricevuto una minor somma a titolo di interessi, ed avrebbe subito un pregiudizio economico suscettibile di restituzione al ricorrere delle condizioni di legge. Del pari la società inglese disporrebbe di un titolo per conseguire la restituzione delle somme qualora avesse rimborsato alla società italiana gli oneri sopportati ma, anche a tal proposito, deve rilevarsi che la società inglese neppure allega di avervi provveduto, tanto meno lo prova.

7. Quanto alla società italiana che pure appare firmataria del presente ricorso, occorre rilevare che, pacificamente, non ha operato le trattenute dovute per legge e non le ha versate all'Erario. Solo a seguito della notificazione di apposito avviso di accertamento ha provveduto ad onorare il proprio debito, prestando acquiescenza all'accertamento tributario, divenuto incontestabile, e non ha titolo per promuovere un'azione di rimborso.

Non solo, la società italiana, in base a quanto risultante dagli atti, non ha proposto al Fisco italiano l'istanza di rimborso per cui è causa, e non possiede pertanto la legittimazione ad agire in questo giudizio.

Anche il terzo ed il quarto strumento di impugnazione risultano pertanto fondati, e devono essere accolti.

8. In definitiva la pretesa di rimborso proposta dalle due società risultava sin dall'origine infondata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, questa Corte può decidere nel merito, rigettando l'originario ricorso proposto dalle contribuenti.

9. Le spese di lite seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo, in considerazione della natura delle questioni esaminate e del valore della causa.

La Corte:

P.Q.M.

accoglie il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate, cassa la decisione impugnata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, pronunciando ai sensi dell'art. 384, comma 2, c.p.c., rigetta l'originario ricorso proposto dalle contribuenti.

Condanna le controricorrenti in solido al pagamento delle spese di lite, e le liquida in complessivi Euro 2.500,00, oltre spese prenotate a debito.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 11 maggio 2023.

Depositato in Cancelleria il 26 maggio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza