

Sentenza del 29/08/2023 n. 25253 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La controversia in esame verte sul trattamento tributario cui sono stati assoggettati i canoni corrisposti alla società francese NEUF S.a.r.l. (all'epoca dei fatti di causa NEUF S.a.s.) dalla propria consociata italiana Staff International Spa nei periodi che vanno dal mese di (Omissis) al mese di (Omissis) e dal mese di (Omissis) al mese di (Omissis), per la concessione in uso di un marchio commerciale. I canoni in questione erano stati assoggettati a tassazione in Italia con il metodo della ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nella misura del 5 per cento dell'importo pagato alla società al lordo dei costi necessari alla loro produzione, giusta il disposto dell'art. 12 della Convenzione tra Italia e Francia contro le doppie imposizioni, sul presupposto che non ricorressero i requisiti per beneficiare della esenzione prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 26-quater , stante la forma societaria rivestita dal beneficiario francese.

La società NEUF presentava due istanze di rimborso delle imposte pagate in Italia sulle quali si formava il silenzio rifiuto.

La contribuente proponeva quindi due distinti ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Pescara. Deduceva, per un verso, che l'applicazione delle ritenute convenzionali sull'importo lordo dei canoni percepiti rappresentava una violazione delle libertà fondamentali sancite dal T.F.U.E., creando una ingiustificata discriminazione tra i percettori di royalties non residenti (come la ricorrente), soggetti a ritenuta sull'ammontare lordo percepito, e percettori di royalties residenti, soggetti ad imposizione sull'ammontare dei canoni al netto dei costi di diretta imputazione. Sotto altro profilo, rilevava che il requisito formale ritenuto dall'Amministrazione finanziaria non soddisfatto (la forma societaria di NUF all'epoca del pagamento dei canoni) poteva essere colmato mediante un'interpretazione sistematica e/o teleologica delle disposizioni normative nazionali e comunitarie rilevanti, tenuto anche conto della sostanziale analogia tra la disciplina civilistica e fiscale prevista dall'ordinamento francese per le "société anonyme" (espressamente menzionate dalla norma) rispetto alle "société par actions simplifiées" (quale era NUF) nonchè del rapporto di genus a species ravvisabile tra le prime e le seconde.

La commissione provinciale, riuniti i ricorsi, li respingeva.

La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, con la sentenza indicata in epigrafe, confermava la decisione di primo grado.

In relazione alla forma societaria, rilevava la CTR che la società francese non era ricompresa nell'allegato A della direttiva 2003/49/CE (Direttiva Interessi e Royalties), attuata in Italia dal D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 26-quater ; l'interpretazione estensiva sostenuta dalla contribuente

risultava smentita dalla circostanza - dalla stessa riferita - che l'iter di modifica della direttiva finalizzato ad estenderne l'ambito soggettivo a società in essa non contemplate (come la società ricorrente) non si era concluso, il che dimostrava la necessità di un formale intervento legislativo al fine di far rientrare modelli sociali non previsti nel novero di quelli contemplati dall'allegato A. Quanto alla dedotta violazione del principio di non discriminazione, riteneva che tale principio non poteva essere applicato senza tenere conto della specificità dei sistemi tributari dei diversi Paesi.

Avverso la suddetta sentenza la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi. Chiede, in via subordinata, la rimessione della causa alla Corte di giustizia sulle questioni pregiudiziali prospettate in ricorso.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Entrambe le parti hanno depositato memorie.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo la ricorrente deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "Violazione e/o falsa applicazione degli artt. 56 e segg., e anche art. 54 TFUE , nonché delle norme, anche di rango costituzionale, e dei principi che stabiliscono il primato delle disposizioni comunitarie e impongono la disapplicazione o, quantomeno, l'interpretazione "comunitariamente orientata" della normativa interna confliggente". Con tale mezzo si censura il capo della sentenza impugnata nel quale la CTR ha escluso la violazione del principio di non discriminazione. Sostiene la contribuente che i giudici di appello avevano omesso di rilevare che una normativa nazionale che prevede la tassazione dei redditi di fonte italiana (royalties) percepiti da un prestatore di servizi non residente al lordo dei costi di produzione, mentre un prestatore di servizi residente, in una situazione oggettivamente comparabile, sarebbe stato tassato sui medesimi redditi al netto dei costi anzidetti, realizza un trattamento ingiustamente discriminatorio per l'operatore non residente e integra una violazione della libertà di prestazione di servizi tutelata dal T.F.U.E..

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità parziale della sentenza impugnata per carenza assoluta di motivazione ovvero per motivazione apparente, in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36 , comma 2, n. 4, e art. 61, nonché dell' art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e art. 118 disp. att. c.p.c., anche in riferimento all' art. 111 Cost., comma 6. Sostiene la ricorrente di aver lamentato la violazione del principio di libera prestazione di servizi e di non discriminazione in sede di applicazione della Convenzione Italia-Francia contro le doppie imposizioni, mentre la CTR aveva posto a fondamento della decisione le "direttive comunitarie sulla doppia imposizione". Pertanto, secondo la contribuente, gli elementi da cui i giudici di appello hanno tratto il proprio convincimento non hanno alcuna connessione logica e/o giuridica con la questione su cui erano chiamati a decidere.

3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, "Falsa applicazione dell'art. 3, paragrafo 1, lettera a, punto i), della Direttiva Interessi e Royalties e del relativo allegato A, lettera f), nonché della normativa italiana di recepimento - del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 26-quater , comma 1, lett. a), prima parte e comma 4, lett. a), prima parte e al D.Lgs. n. 143 del 2005 , lett. f), all. A, interpretati alla luce dell' art. 288 , par. 3 del TFUE ". Con tale mezzo la

ricorrente impugna la sentenza della CTR in riferimento al capo nel quale era stato escluso che la società contribuente potesse beneficiare della esenzione da ritenuta sulle royalties di fonte italiana perchè non ricompresa nell'allegato A della Direttiva Interessi e Royalties, attuata in Italia dal D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 26-quater . Sostiene che la decisione gravata era errata per avere i giudici di appello ritenuto che l'allegato A della direttiva rappresenti un elenco "chiuso" di forme societarie, sull'assunto che le direttive comunitarie possono essere interpretate solo in maniera letterale. La giurisprudenza della Corte di giustizia, invece, impone di privilegiare nell'interpretazione delle medesime direttive il diverso canone ermeneutico teleologico-sistematico, alla stregua del quale il predetto elenco va inteso come "flessibile".

4. I primi due motivi, esaminabili congiuntamente, censurano il capo della sentenza impugnata nel quale la CTR ha escluso la sussistenza della violazione del principio di non discriminazione.

4.1. Va anzitutto rilevato che la mancanza di motivazione su questione di diritto e non di fatto deve ritenersi irrilevante qualora il giudice del merito sia comunque pervenuto ad un'esatta soluzione del problema giuridico sottoposto al suo esame, avendo la Corte di cassazione il potere di correggere la motivazione mediante l'enunciazione delle ragioni che giustificano in diritto la decisione assunta (Cass., Sez. U., n. 2731 del 2017); pertanto, il ricorso per cassazione che denunci il vizio di motivazione della sentenza perchè meramente apparente, in violazione dell'art. 132 c.p.c., non può essere accolto qualora la questione giuridica sottesa sia comunque da disattendere (Cass. n. 6145 del 2019).

Ciò posto, la sentenza impugnata, alla stregua delle considerazioni che saranno di seguito esposte, ha correttamente escluso la sussistenza della dedotta violazione del principio di non discriminazione, sicchè va disattesa la censura volta alla declaratoria di nullità parziale della sentenza per carenza assoluta di motivazione ovvero per motivazione apparente.

4.2. Al pari di molte altre delle principali convenzioni bilaterali (Germania, Regno Unito, Spagna, Paesi bassi, Belgio, Polonia, Austria etc.), la Convenzione Italia-Francia contro le doppie imposizioni stabilisce (art. 12) che l'imposta applicabile non possa eccedere una certa percentuale (nella specie il 5 per cento) dell'importo lordo dei canoni. L'art. 24 (Disposizioni per eliminare le doppie imposizioni) prevede che l'imposta italiana non è deducibile ai fini del calcolo del reddito imponibile in Francia, ma il beneficiario ha diritto ad un credito di imposta nei confronti dell'imposta francese nella cui base detti redditi sono inclusi. Tale credito di imposta è pari, con riferimento ai redditi previsti dall'art. 12 cit., all'ammontare dell'imposta pagata in Italia conformemente a quanto previsto dal suddetto articolo.

Sussiste dunque la possibilità per la società contribuente di recuperare l'imposta versata in Italia utilizzando un credito di imposta in Francia, eliminando così il rischio di doppia imposizione. Conseguentemente deve escludersi qualsivoglia discriminazione irrazionale.

Poichè non è nella specie ipotizzabile la violazione del divieto di doppia imposizione, non si palesa necessario disporre il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia richiesto dalla ricorrente al fine di verificare la compatibilità dell'art. 23 , comma 2, lett. c), e art. 24 T.u.i.r. con i principi sanciti dagli artt. 56 , 57 , 62 e 64 T.F.U.E. e dall'art. 18 dello stesso Trattato.

5. Anche il terzo motivo è infondato.

La questione prospettata con tale censura verte sulla forma societaria idonea a garantire l'accesso all'esenzione prevista dalla Direttiva Interessi e Royalties, attuata in Italia dal

D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 26-quater .

Non è controverso tra le parti che la "société par actions simplifiée" (S.A.S.), forma societaria rivestita dalla contribuente all'epoca dei fatti di causa, non era ricompresa nell'allegato A della Direttiva Interessi e Royalties, la quale contemplava la "société anonyme" (S.A.).

Contrariamente all'assunto della ricorrente, la "société par actions simplifiée" è stata introdotta nell'ordinamento francese nel 1994 e ampliata nel 1999, dunque ben prima dell'adozione della Direttiva Interessi e Royalties 2003/49/CE. Il fatto che la contribuente non fosse ricompresa nel novero dei soggetti contemplati dalla direttiva costituisce circostanza di per sé dirimente ai fini della esclusione della possibilità di beneficiare della esenzione.

Non può comunque ravvisarsi, come prospettato dalla ricorrente sulla base di una interpretazione teleologica-sistematica, la sostanziale equiparazione tra S.A.S. e S.A., in ragione delle sostanziali differenze esistenti tra le due società, in particolare con riguardo alla gestione societaria e alle modalità di tassazione dei profitti.

Per le ragioni esposte deve escludersi la necessità di disporre il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia richiesto dalla ricorrente al fine di verificare se l'elenco contenuto nell'allegato A della direttiva 2003/49/CE debba essere interpretato nel senso che l'esenzione dalla ritenuta prevista dalla predetta direttiva sia applicabile a tutte le società che presentano caratteristiche identiche a quelle effettivamente elencate nel predetto allegato, in relazione al principio di non discriminazione di cui all' art. 18 T.F.U.E. .

6. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 8.000,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza