

Sentenza del 22/05/2024 n. 13979 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A. s.a., società francese, proponeva istanze di rimborso per gli anni (---), aventi ad oggetto le ritenute sugli interessi che le erano stati corrisposti dalla controllata residente in Italia A. MPS Assicurazioni Vita Spa , in virtù dell'esenzione prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 26-quater, assumendo di controllare la società italiana per oltre il 50% e di essere beneficiaria effettiva degli interessi; in subordine, invocando l'applicazione del regime della Convenzione Italia-Francia contro le doppie imposizioni, chiedeva l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10% e il conseguente rimborso della maggior imposta trattenuta.

Le istanze erano oggetto di diniego dell'amministrazione che evidenziava che la società francese non controllava direttamente la MPS Vita nè ne era controllata ma possedeva il 100% di una società Spa gnola che a sua volta possedeva il 50% di quella italiana; inoltre, essa non aveva provato l'effettività dell'acquisto dei titoli e la tempestività dell'istanza nè infine di essere la beneficiaria effettiva degli interessi per inidoneità della documentazione depositata.

Anche le istanze subordinate erano rigettate per mancanza di prova dell'effettiva percezione degli interessi e della qualità di beneficiario effettivo.

2. La Commissione tributaria provinciale di Pescara rigettava i distinti ricorsi proposti dalla società contro i provvedimenti di diniego.

3. La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo accoglieva l'appello della società contribuente, proposto contro tutte le sentenze della C.T.P. In particolare, la C.T.R. evidenziava che la A. s.a. possedeva il 100% della società Spa gnola A. Mediterranean Holding, e questa, individuata come beneficiaria effettiva dal COP, possedeva il 50% della A. MPS Assicurazioni Vita Spa , per cui la A. s.a. e la società Spa gnola dovevano essere considerate come persone giuridiche coincidenti con la conseguenza che la A. s.a. era il beneficiario effettivo, legittimato a richiedere i rimborsi, avendo poi dato prova degli ulteriori requisiti attraverso la certificazione di residenza nello Stato comunitario.

2. Contro tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate in base a quattro motivi.

Resiste la società con controricorso.

Il pubblico ministero ha presentato conclusioni scritte.

La società ha depositato memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c. La causa è stata trattata all'udienza pubblica del 16/03/2023. svoltasi D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, ex art. 23, comma 8-bis, conv. dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176, prorogato dal D.L. 29 dicembre 2022, n. 198, art. 8 conv. dalla L. 24 febbraio 2023, n. 14.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo d'impugnazione, proposto in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), l'Agenzia deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c. e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, essendo la sentenza viziata da extrapetizione, in quanto le questioni proposte nell'appello della società erano del tutto diverse da quelle esaminate, vertendo, in primo luogo, sulla nozione di controllo diretto o indiretto che deve sussistere tra il soggetto che aveva effettuato il pagamento e il destinatario del medesimo e, in secondo luogo, sulla prova del possesso dei titoli, sulla effettiva corresponsione dei dividendi e del loro incasso e non sulla residenza della società francese.

Col secondo motivo, proposto in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), l'Agenzia deduce la violazione dell'art. 324 c.p.c., evidenziando la mancata impugnazione della specifica ratio decidendi della C.T.P., fondata sull'assenza di partecipazione di A. Mediterranean Holding nella A. s.a.

Col terzo motivo, proposto in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), l'Agenzia deduce la violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 26-quater e art. 2697 c.c., non ricorrendo le condizioni di esenzione da ritenuta previste da tale norma che richiede in alternativa, sotto il profilo del legame tra società: a) che la società che effettua il pagamento detenga una percentuale non inferiore al 25% dei diritti di voto della società che riceve il pagamento; b) che la società che riceve il pagamento detenga una percentuale non inferiore al 25% dei diritti di voto della società che effettua il pagamento; c) che una terza società, residente nell'Unione Europea, detenga direttamente una percentuale non inferiore al 25% dei diritti di voto sia nella società che esegue il pagamento sia nella società che lo riceve. Inoltre, la disposizione richiede che gli interessi percepiti dalla società residente all'estero siano soggetti in detto Stato ad una delle imposte elencate nell'allegato B del D.Lgs. n. 143 del 2005 e che la società residente all'estero, che riceve il pagamento degli interessi, sia la beneficiaria effettiva dei redditi stessi.

Nel caso di specie non risulterebbe realizzata alcuna delle prime condizioni in quanto alcun rapporto diretto sussiste tra A. s.a. e A. MPS Assicurazioni Vita Spa, in quanto la prima detiene il 100% di altra società a sua volta detentrica del 50% della seconda; nè A. MPS Assicurazioni Vita detiene partecipazioni nella A. s.a.; infine la A. Mediterranean Holding s.a. detiene il 50% della società italiana ma non detiene alcuna partecipazione nella società francese. Inoltre, l'attestazione prevista dallo stesso art. 26-quater doveva essere depositata entro la data del pagamento degli interessi.

Col quarto motivo, proposto in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), l'Agenzia deduce la violazione dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 115 c.p.c., in quanto la C.T.R. avrebbe ritenuto idonea a provare la qualità di beneficiario effettivo, da intendersi come soggetto che effettivamente abbia la disponibilità del reddito, documenti inidonei allo scopo, in quanto meri file excel o stampe a

video, insufficienti per dimostrare chi fosse l'operatore che effettuava la movimentazione finanziaria e perchè non risultava prova dell'avvenuto effettivo trasferimento dei titoli obbligazionari.

2. Deve preliminarmente disattendersi l'eccezione, proposta dalla controricorrente, di violazione della L. n. 53 del 1994, art. 3-bis formulata con riferimento alle previsioni dei commi 2 e 5. Essendo infatti il ricorso dell'Agenzia un documento originale informatico sottoscritto con firma digitale, sono inapplicabili il comma 2 (Quando l'atto da notificarsi non consiste in un documento informatico, l'avvocato provvede ad estrarre copia informatica dell'atto formato su supporto analogico, attestandone la conformità all'originale a norma del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82, art. 22, comma 2. La notifica si esegue mediante allegazione dell'atto da notificarsi al messaggio di posta elettronica certificata) e il comma 5 lett. g (che richiede la presenza, nella relata di notificazione, della suddetta attestazione), in quanto tali disposizioni attengono alla diversa fattispecie della copia informatica del documento analogico.

Eguale infondata è l'eccezione formulata con riferimento alla mancata indicazione, nella relata di notifica, della procura alle liti, poichè in tema di contenzioso tributario, l'Avvocatura dello Stato, per proporre ricorso per cassazione in rappresentanza dell'Agenzia delle entrate, deve avere ricevuto da quest'ultima il relativo incarico, del quale, però, non deve farsi specifica menzione nel ricorso atteso che l'art. 366 c.c., n. 5), inserendo tra i contenuti necessari del ricorso "l'indicazione della procura, se conferita con atto separato", fa riferimento esclusivamente alla procura intesa come negozio processuale attributivo dello ius postulandi, non necessario quando il patrocinio dell'Agenzia sia assunto dall'Avvocatura dello Stato (Cass. 04/11/2016, n. 24334; Cass. 30/05/2018, n. 13627; Cass. 11/06/2014, n. 13156; Cass. 16/05/2007, n. 11227), essendo applicabile a tale ipotesi la disposizione del R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611, art. 1, comma 2, secondo il quale gli Avvocati dello Stato esercitano le loro funzioni innanzi a tutte le giurisdizioni e non hanno bisogno di mandato.

3. Il primo motivo non è fondato.

Secondo quanto trascritto dalla stessa Agenzia ricorrente, la C.T.P. aveva rigettato le istanze di rimborso sull'assunto che non ricorressero le condizioni previste dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 26-quater, comma 2, lett. a, b e c, con particolare riferimento alla questione del controllo diretto tra società percipiente e società erogante gli interessi nonchè tra esse e una terza società.

L'appellante aveva quindi censurato tale interpretazione, evidentemente ostativa dell'accesso della prova dei pagamenti, e non aveva l'onere di riproporre questioni assorbite, onere che concerne esclusivamente l'appellato (Cass. 06/06/2018, n. 14534, secondo cui nel processo tributario il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 56, nel prevedere che le questioni e le eccezioni non accolte in primo grado, e non specificamente riproposte in appello, si intendono rinunciate, fa riferimento, come il corrispondente art. 346 c.p.c., all'appellato e non all'appellante, principale o incidentale che sia, in quanto l'onere della espressa riproposizione riguarda, nonostante l'impiego della generica espressione "non accolte", non le domande o le eccezioni respinte in primo grado, bensì solo quelle su cui il giudice non abbia espressamente pronunciato).

Occorre comunque evidenziare che dalla stessa trascrizione del ricorso in appello, operata dall'Agenzia, emerge che anche tale questione venne dedotta nel giudizio di appello.

4. Anche il secondo motivo non è fondato, in quanto l'appello della società, secondo quanto trascritto dall'Agenzia, verteva proprio sulla questione del presupposto del controllo esistente tra le società, così non essendosi formato alcun giudicato interno.

5. Il terzo motivo è invece fondato.

Questa Corte, chiamata a pronunciarsi sull'analoga domanda proposta da A. MPS Assicurazioni Vita Spa quale sostituta d'imposta, nel ritenerne la legittimazione a richiedere il rimborso, ha ritenuto che ai fini dell'applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 26-quater, comma 1, il quale dispone l'esenzione dalle imposte sugli interessi e sui canoni corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'Unione Europea, la detenzione, da parte della società che riceve o effettua il pagamento dei canoni o interessi, del 25% dei diritti di voto nella società che effettua o riceve il pagamento deve essere diretta, sicchè la stessa non può essere anche indiretta (Cass. 30/09/2019, n. 24297).

In tal senso depone in primo luogo la necessità di stretta interpretazione delle norme agevolative.

Invero, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 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 il 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, avendo natura di agevolazione tributaria, deve essere oggetto di interpretazione restrittiva, e sia nella previsione della lett. a che in quella della lett. b, si fa riferimento alla "detenzione diretta" e non a quella "indiretta".

L'unica forma di controllo diverso da quello "diretto" di cui alle 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%.

In secondo luogo, la direttiva 2003/49/CE del Consiglio del 3/06/2003 all'art. 3 lett. b, indica, come società consociata, "una società consociata di una seconda società perlomeno allorché: 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.

Occorre poi ancora rammentare che il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 26 quater, comma 5 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 è superiore al valore normale determinato ai sensi dell'art. 110, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, l'esenzione di cui al comma 1 si applica limitatamente al medesimo valore normale".

Questa disposizione è speciale ed ha natura antielusiva (in tal senso anche la Circolare della Agenzia delle entrate n. 47E 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".

L'impianto di Cass. n. 24297/2019 citata è stato di recente confermato da plurime decisioni di questa Corte (Cass. 28/02/2023, n. 6005; Cass. 28/02/2023, n. 6061; Cass. 28/02/2023, n. 6065) che hanno ribadito la coerenza dell'art. 26-quater con la direttiva IRD ed evidenziato come la previsione di requisiti stringenti di partecipazione diretta tra società consociate in rapporto, per esempio, ai criteri meno rigorosi della direttiva 90/435/CEE (c.d. direttiva madre-figlia) ha resistito, finora, ad alcune proposte di modifica della Commissione Europea (cfr., per es., la proposta 2011/0314 dell'11/11/2011 e l'analoga iniziativa della Commissione del novembre 2017, che si è arenata per le notevoli divergenze tra gli Stati membri) che, per simmetria con la direttiva madre-figlia, mirano a prendere in considerazione le partecipazioni societarie indirette e all'abbassamento dal 25% al 10% della soglia richiesta per considerare le società consociate. A distanza di molti anni dall'entrata in vigore della IRD (2003/49), è probabile che la ragione del mancato allineamento dell'ambito di applicazione personale delle due direttive sia riconducibile non soltanto alla finalità di limitare l'impatto della medesima sul gettito fiscale degli Stati membri, ma anche all'esigenza (enunciata nel considerando 6 di quest'ultima direttiva) di evitare di precludere agli Stati membri la possibilità di adottare le misure appropriate per combattere le frodi e gli abusi. In altri termini, sulla premessa che la IRD (2003/49), in accordo con il TFUE, mira

a porre rimedio alle barriere fiscali al mercato interno, l'attuale rilevanza del requisito della partecipazione diretta tra le società di diversi Stati membri appare coerente con la finalità - non solo agevolativa, ma anche antiabuso - della IRD (2003/49), a fronte della funzione puramente e sostanzialmente della direttiva madre-figlia, in un orizzonte di garanzia della parità delle armi a disposizione degli enti che operano sul mercato unico UE. Nel caso in esame, invece, la società asseritamente beneficiaria (A. s.a. francese), come dedotto dall'Agenzia e incontestato dalla società e come accertato dalla C.T.R., possiede il 100% della A. Mediterranean Holding (Spagnola), che detiene il 50% delle azioni della A. MPS Spa, società italiana erogante gli interessi, dando vita ad un controllo solo indiretto, mediato dalla presenza della Holding che però non detiene alcuna partecipazione in A. s.a., per cui hanno errato i giudici di appello a ritenere applicabile l'esenzione sulla considerazione che "l'appellante e la società Spagnola erano persone giuridiche coincidenti".

6. Il quarto motivo è di conseguenza assorbito dall'accoglimento del terzo.

7. Ne segue l'accoglimento del terzo motivo di ricorso, la cassazione della sentenza impugnata e il rinvio, in relazione al motivo accolto, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, in diversa composizione, che deciderà sulle altre questioni ed anche sulle spese del processo di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, rigettati i primi due ed assorbito il quarto; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del processo di legittimità.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 16 marzo 2023.

Depositato in Cancelleria il 22 maggio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza