

Civile Sent. Sez. 5 Num. 15184 Anno 2019

Presidente: GRECO ANTONIO

Relatore: LOCATELLI GIUSEPPE

Data pubblicazione: 04/06/2019

SENTENZA

sul ricorso 22095-2011 proposto da:

AGUSTA WESTLAND SPA, in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA G. PAISIELLO 33 presso lo studio dell'avvocato STEFANO PETRECCA, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato ROSAMARIA NICASTRO, giusta delega a margine;

2018

1264

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro

tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12 presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

contro

AGUSTA WESTLAND SPA;

- intimato -

avverso la sentenza n. 96/2011 della COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di PESCARA, depositata il 08/04/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 20/09/2018 dal Consigliere Dott. GIUSEPPE LOCATELLI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SERGIO DEL CORE, che ha concluso per il rigetto del ricorso principale e l'inammissibilità del ricorso incidentale;

udito per il ricorrente l'Avvocato ROSAMARIA NICASTRO, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso ;

udito per il controricorrente l'Avvocato BRUNO DETTORI, che ha chiesto il rigetto del ricorso.

FATTI DI CAUSA

Con istanza del 8.5.2002 la società di diritto olandese Agusta Holding B.V. chiedeva la restituzione delle ritenute subite sui dividendi percepiti nell'anno 2001 dalla società italiana controllata Agusta spa, ammontante ad euro 2.992.753, in applicazione della Convenzione vigente tra Italia e Paesi Bassi contro le doppie imposizioni e dell'art.27 bis d.P.R. 29 settembre 1973 n.600.

L'Agenzia delle Entrate, a seguito di controllo meramente formale, in data 6.8.2003 effettuava il rimborso richiesto in favore della società italiana Agusta spa.

A seguito di successivo controllo sostanziale, l'Agenzia delle Entrate riteneva che la società Agusta Holding BV, alla quale Finmeccanica spa aveva trasferito l'intero capitale sociale di Agusta spa, fosse stata fittiziamente costituita in Olanda allo scopo di beneficiare del regime di tassazione favorevole dei dividendi previsto dalla Convenzione tra Italia e Paesi Bassi sulle doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito, nonché del regime di esenzione dei dividendi dall'imposizione fiscale vigente in Olanda; riteneva che la società Agusta Holding spa, pur avendo la sede legale all'estero, doveva considerarsi fiscalmente residente in Italia poiché ivi era la sede della effettiva amministrazione della società, riconducibile alla stessa Finmeccanica spa. Pertanto in data 15.10.2007 emetteva provvedimento di diniego dell'esenzione tributaria con richiesta di restituzione del rimborso percepito ma non spettante, oltre interessi, per un importo complessivo di euro 3.108.703, provvedimento notificato ad entrambe le società, Agusta Holding BV e Agusta spa.

Avverso il provvedimento di diniego la società Agusta spa proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Pescara che lo accoglieva con sentenza n.71 del 2008, sul preliminare rilievo della estraneità di Agusta spa alla attività di recupero di somme già rimborsate posta in essere dall'Ufficio.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo che lo accoglieva con sentenza n.96 del 8.4.2011. Il giudice di appello riteneva la sussistenza della legittimazione passiva di

Agusta spa, quale sostituto di imposta, rispetto alla attività di recupero attuata dalla Agenzia delle Entrate ; rigettava l'eccezione di intervenuta decadenza dell'Ufficio dalla facoltà di procedere al recupero dell'indebito rimborso, dovendosi fare applicazione del termine generale decennale di prescrizione dei diritti stabilito dall'art.2946 cod.civ.; riteneva che la società Agusta Holding spa non avesse sede effettiva in Olanda e non fosse l'effettiva beneficiaria degli interessi distribuiti da Agusta spa; riteneva l'insussistenza dei requisiti richiesti per l'applicazione dell'art.27 bis del d.P.R. 29 settembre 1973 n.600 sul diritto al rimborso delle ritenute sui dividendi distribuiti a soggetti non residenti.

Contro la sentenza di appello la società Agusta Westland spa (già Agusta spa) propone sei motivi di ricorso per cassazione. Deposita memoria.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso e propone ricorso incidentale condizionato sulla base di un motivo.

RAGIONI DELLA DECISIONE

A) Ricorso principale.

1. Primo motivo: "Violazione e falsa applicazione del disposto dell'art.64 del DPR n.600/73 in relazione all'art.360 n.3 cod.proc.civ.", nella parte in cui la Commissione tributaria regionale ha rigettato l'eccezione della società Agusta spa circa il proprio difetto di legittimazione passiva alla ricezione dell'atto di recupero di somme già rimborsate ad altro distinto soggetto del rapporto tributario quale la Agusta Holding BV.

Il motivo è infondato. Prescindendo dalle affermazioni contenute nella sentenza impugnata in ordine ad una "responsabilità solidale" del sostituto di imposta (Agusta spa) rispetto al sostituto (Agusta Holding spa) in ragione della comune appartenenza al gruppo Agusta, occorre rilevare, anche ai sensi dell'art.384 comma 4 cod.proc.civ., la correttezza della conclusione adottata dal giudice di merito circa la legittimazione passiva di Agusta spa, in qualità di sostituto di imposta tenuto al versamento delle ritenute sui dividendi, ad essere destinataria dell'atto di recupero; infatti, a norma dell'art.64 d.P.R. 29 settembre 1973 n.600, il sostituto è originariamente l'unico soggetto obbligato ex lege al versamento dell'imposta dovuta sul presupposto (percezione dei

dividendi) realizzato dal sostituto; inoltre occorre considerare che a seguito dell'avvenuta restituzione delle ritenute effettuata in favore dello stesso sostituto, quest'ultimo si trovava in una situazione equivalente a quella del sostituto che ometta ab origine il versamento delle ritenute effettuate, comportante la permanenza della legittimazione passiva (anche) del sostituto a subire l'azione di recupero della Amministrazione finanziaria. (in senso conforme Sez. 5, Sentenza n. 16686 del 03/07/2013).

2.Secondo motivo: "Violazione e falsa applicazione del disposto dell'art.43 e 38 del DPR 602/1973 in relazione all'art.360 n.3 cod.proc.civ. "nella parte in cui la C.T.R. ha rigettato l'eccezione di intervenuta decadenza dell'Ufficio, per decorrenza dei termini di legge, dalla facoltà di richiedere la restituzione di somme indebitamente rimborsate.

Il motivo è infondato. Il termine previsto dall'art.43 d.P.R. 29 settembre 1973 n.600 è inapplicabile perché riguarda la diversa fattispecie della rettifica della dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente; nel caso in esame, il provvedimento emesso non apporta alcuna rettifica alla dichiarazione presentata dal sostituto di imposta, ma si sostanzia in una revoca del precedente rimborso, risultato indebito a seguito dei successivi controlli sostanziali. Il termine di decadenza previsto dall'art.38 d.P.R. 29 settembre 1973 n.602 è applicabile al contribuente che richieda il rimborso di un versamento di imposta erroneamente effettuato, e non riguarda l'Amministrazione finanziaria che agisce per il recupero di un rimborso effettuato ma non spettante. Ne consegue che, non essendo applicabili i termini di decadenza indicati negli artt. 43 d.P.R. 29 settembre 1973 n.600 e 38 d.P.R. 29 settembre 1973 n.602, si deve avere riguardo al solo termine ordinario di prescrizione previsto in anni dieci dall'art.2946 cod.civ. decorrente dalla data di avvenuto rimborso. In senso conforme questa Corte ha stabilito che i provvedimenti di diniego di esenzioni fiscali, sono equiparabile agli atti di accertamento ai soli fini della loro impugnabilità, e quindi della tutela giurisdizionale del contribuente; ad essi, pertanto, non è applicabile, sotto altri profili, la disciplina propria degli atti di accertamento, come

quella del regime di decadenza previsto dall'art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. (Sez. 5, Sentenza n. 335 del 11/01/2005).

3.Terzo motivo: "Violazione del disposto dell'art.27 bis DPR 600/73 e artt. 24 comma 3 della Convenzione tra Italia e Paesi Bassi resa esecutiva con legge n.305 del 1993 e artt.5 e 7 della Direttiva n.940/435 CEE (cosiddetta Direttiva Madre Figlia) e art.6 del Trattato Istitutivo in relazione all'art.360 n.3 cod.proc.civ. ", con richiamo alla giurisprudenza della Corte di giustizia europea in materia di trattamento fiscale dei dividendi in uscita versati da società "figlie" residenti a società "matri" ubicate in altro paese UE e al divieto di applicazione di un sistema fiscale peggiore rispetto a quello applicato in caso di distribuzione di dividendi tra società entrambe residenti.

4.Quarto motivo: "Insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione ad un punto decisivo della controversia in relazione all'art.360 n.5 cod.proc.civ. ", nella parte in cui ha ritenuto che "la doppia imposizione economica sarebbe stata eliminata per via del diritto di deduzione delle ritenute sui dividendi dall'imposta olandese sui redditi riconosciuto dall'art.24 par.3 del Trattato Italia-Paesi Bassi".

5.Quinto motivo: "violazione e falsa applicazione dei principi in tema di abuso della disciplina recata dalla Direttiva Madre Figlia , dell'art.27 bis D.P.R. 22 dicembre 1986 n.917/1986 e dell'art.1 par.2 della Direttiva 940/435/CEE (cosiddetta Direttiva Madre Figlia) in relazione all'art.360 comma 1 n.3 cod.proc.civ. ed omessa e insufficiente motivazione in relazione ad un punto decisivo della controversia ai sensi dell'art.360 comma 1 n.5 cod.proc.civ.", nella parte in cui la Commissione tributaria regionale ha ritenuto che Agusta Bv "sia stata costituita al solo scopo di godere dei benefici fiscali e non abbia provato di essere l'effettivo beneficiario dei dividendi percepiti da Agusta spa" ovvero che la società olandese sia configurabile come una costruzione "meramente artificiosa", costituita al solo scopo di ottenere un risparmio di imposta altrimenti indebito, considerato che, nella ipotesi in cui i dividendi fossero stati distribuiti direttamente dalla società Agusta spa a Finmeccanica spa , quest'ultima non avrebbe subito alcuna tassazione potendo beneficiare del regime del credito di imposta.



6.Sesto motivo: "Insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione ad un punto decisivo della controversia ai sensi dell'art.360 c.1 n.5 cod.proc.civ. ", sotto un triplice profilo:a) nella parte in cui ha rilevato un abuso della Convenzione Italia -Paesi Bassi sul rilievo che la società Agusta B.V. fosse stata costituita al solo scopo di godere dei benefici fiscali; b) nella parte in cui ha ritenuto che la costituzione in Olanda della Agusta B.V. non rispondesse a valide ragioni economiche; c) nella parte in cui ha ritenuto che la società Agusta Holding B.V. fosse una società estero-vestita avente la propria residenza effettiva in Italia e non in Olanda.

Deve prioritariamente essere esaminata la censura di vizio di motivazione dedotta nel terzo profilo del sesto motivo di ricorso, trattandosi di questione preliminare di merito avente carattere risolutivo e logicamente antecedente alla trattazione delle altre questioni.

La complessiva motivazione svolta dal giudice di appello contiene una pluralità di ragioni decisorie ordinabili secondo un rapporto di pregiudizialità logica. Il giudice di appello ha escluso l'applicabilità della norma nazionale sul rimborso delle ritenute sui dividendi distribuiti ai soggetti non residenti di cui all'art.27 bis d.P.R. 29 settembre 1973 n.600 e l'applicabilità della Convenzione tra Italia e Paesi Bassi sulle doppie imposizioni in quanto: ha ritenuto che la Agusta Holding B.V., pur essendo formalmente costituita all'estero, fosse in realtà una società estero-vestita avente effettiva residenza fiscale in Italia; ha quindi disconosciuto in capo a Agusta B.V. la qualifica di effettivo beneficiario dei dividendi distribuiti da Agusta spa; ha ritenuto insussistente il requisito richiesto dall'art.27 bis comma primo lett.c) del d.P.R. 29 settembre 1973 n.600 per beneficiare del diritto al rimborso delle ritenute sui dividendi applicate dalla società "figlia" residente in Italia; ha ravvisato nella allocazione in Olanda della sede legale della Agusta Holding B.V., previo trasferimento ad essa del capitale sociale di Agusta spa, una fattispecie di abuso del diritto in ragione del carattere strumentale e privo di valide ragioni economiche della operazione.

L'esame della questione relativa alla estero-vestizione della società Agusta Holding B.V., che pur avendo la formale residenza in Olanda ove è ubicata la sede legale, secondo il giudice di appello deve considerarsi

soggetto fiscalmente residente in Italia, riveste carattere prioritario, trattandosi di questione risolutiva, logicamente antecedente e condizionante il succedaneo esame delle denunce di erronea interpretazione delle norme nazionali (art.27 bis d.P.R. 29 settembre 1973 n.600), convenzionali (Convenzione tra Italia e Paesi Bassi sulle doppie imposizioni) e comunitarie (Direttiva madre-figlia) in materia di tassazione dei dividendi distribuiti tra società madre e figlia residenti in diversi paesi dell'Unione europea, nonché di erronea prospettazione di una fattispecie di abuso del diritto convenzionale.

Sul punto il giudice di appello ha testualmente ritenuto "non provata la effettiva residenza all'estero di Agusta Holding... anzi dalle indagini emerse risulta che Agusta Holding BV non è effettivamente residente nei Paesi Bassi...gli amministratori risultano essere residenti in Italia o nel Regno Unito...ulteriore elemento è che Agusta Holding non svolge alcuna attività economica e non ha la sede di direzione effettiva in Olanda, non risultando sufficiente il fatto che la società sia stata costituita secondo le leggi di uno stato estero, non implicando automaticamente che debba considerarsi residente anche ai fini fiscali, mancando la direzione effettiva elemento questo probante del luogo dove vengono adottate le decisioni strategiche e la prova della prevalente attività svolta dalla società.... da qui la corretta definizione della Agusta Holding BV quale holding passiva estero vestita ...ancora il Collegio intende evidenziare che la Agusta Holding BV nei bilanci al 31.12.2000,2001,2002,2003, 2004 non mostra movimenti finanziari significativi ma si limita a custodire la partecipazione di Agusta Spa, a registrare annualmente la percezione dei dividendi e a pagare gli onorari a consulenti ed amministratori."

La denuncia di motivazione insufficiente è fondata. Ai fini della individuazione della residenza fiscale delle società ed enti soggetti ad Ires occorre avere riguardo al contenuto dell'art.73 comma 3 del d.P.R. 22 dicembre 1986 n.917, il quale considera la presenza (per la maggior parte dell'anno) sul territorio nazionale vuoi della sede legale, vuoi della sede dell'amministrazione, quali elementi probanti ai fini dell'attribuzione della qualifica di soggetto residente. Con riguardo alla nozione di "sede dell'amministrazione" questa Corte ha stabilito che, ai sensi dell'art. 73, comma terzo TUIR, si considerano residenti le società e gli enti che per la

maggior parte del periodo d'imposta hanno sede legale o dell'amministrazione nel territorio dello Stato; la nozione di "sede dell'amministrazione", in quanto contrapposta alla "sede legale", coincide con quella di "sede effettiva" (di matrice civilistica), intesa come il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente. (Sez. 5, Sentenza n. 2869 del 07/02/2013).

Il giudice di appello ha sostanzialmente basato l'assunto che la società Agusta B.V. non avesse sede effettiva in Olanda sul fatto che gli amministratori della stessa fossero residenti in Italia o nel Regno Unito e che l'attività di Agusta Holding B.V. consistesse nella mera gestione dei pacchetti azionari. La motivazione è carente perché la residenza italiana o inglese degli amministratori di Agusta Holding (posseduta al 100% da Agusta Westland N.V. con sede in Olanda, a sua volta partecipata paritariamente (50%) da Finmeccanica spa residente in Italia e GKN plc con sede nel Regno Unito) non è di per sé sintomatica dello ubicazione della sede dell'amministrazione effettiva sul territorio italiano, più di quanto non lo sia della ubicazione della sede di amministrazione effettiva sul territorio inglese; lo svolgimento di una mera attività di gestione dei pacchetti azionari è connaturata alla struttura di holding della società Agusta B.V. Va aggiunto che soltanto a seguito dell'entrata in vigore dell'art.73 comma 5 bis TUIR, introdotto dal d.l. 4 luglio 2006 n.223 convertito nella l. 4 agosto 2006 n.248, applicabile a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto legge, la prevalente residenza nel territorio nazionale dei componenti del consiglio di amministrazione di una società estera che detiene partecipazioni di controllo si considera -salvo prova contraria- residente nello Stato.

La C.T.R., incorrendo nel denunciato vizio di insufficiente motivazione, ha completamente omesso di esaminare le allegazioni difensive della società, supportate da produzione documentale, in ordine al fatto che l'effettiva amministrazione di Agusta Holding BV si svolgeva

in Olanda ove avevano luogo i consigli di amministrazione e le assemblee dei soci e dove la società aveva la materiale disponibilità dei locali necessari ai fini dello svolgimento delle attività di amministrazione e gestione.

Il riesame in fatto della preliminare questione relativa all'accertamento della residenza nazionale ovvero estera della società Agusta Holding B.V. comporta l'assorbimento delle restanti censure (svolte nei motivi terzo, quarto e quinto e nei restanti profili del sesto motivo) in ordine alla applicabilità della normativa nazionale (art.27 bis TUIR), convenzionale (Convenzione tra Italia e Paesi Bassi sulle doppie imposizioni) e comunitaria (Direttiva "madre-figlia") sulla tassazione dei dividendi "in uscita" distribuiti da società-figlia residente a società- madre non residente, nonché sulla ricorrenza di una fattispecie di abuso del diritto, tutte questioni la cui rilevanza è subordinata all'accertamento "a monte" della soggettività tributaria domestica ovvero estera della società Agusta Holding B.V.

B) Ricorso incidentale condizionato per "omessa motivazione su fatti controversi e decisivi della causa, in relazione all'art.360 comma 5 cod.proc.civ. e all'art.36 primo comma decreto legislativo 31 dicembre 1992 n.546"

L'accoglimento del motivo di ricorso principale sotto il profilo del vizio di motivazione determina l'inammissibilità del ricorso incidentale condizionato, anch'esso relativo ad una denuncia di omessa motivazione la quale potrà essere riproposta in sede di giudizio di rinvio (Sez. U, Sentenza n. 14382 del 08/10/2002; Sez. 5, Sentenza n. 574 del 15/01/2016).

In accoglimento del terzo profilo del sesto motivo di ricorso principale, assorbiti i motivi terzo, quarto, quinto e sesto -profili primo e secondo-, la sentenza delle essere cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo per nuovo giudizio. Alla Commissione tributaria regionale è demandata la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta il primo e secondo motivo, accoglie il sesto motivo nei termini indicati in motivazione con assorbimento del motivi terzo,

quarto, quinto e parzialmente sesto; dichiara inammissibile il ricorso incidentale condizionato; cassa la sentenza impugnata in relazione al profilo accolto del sesto motivo del ricorso principale e rinvia per nuovo giudizio alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo in diversa composizione.

Così deciso il 20.9.2018 e 14.11.2018.

Estensore

Giuseppe Locatelli



Presidente

Antonio Greco

