

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 8 maggio 2023 n. 12184

Svolgimento del processo

1. Il 6 gennaio 2006 la società di diritto svizzero O. S. AG erogò un finanziamento alla propria controllata italiana O. Spa , la quale, all'atto del versamento degli interessi, omise di operare la ritenuta alla fonte prescritta dal D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600, art. 26, comma 5, ritenendo sussistenti i requisiti per l'esonero previsto dal combinato disposto dell'art. 26-quater del medesimo decreto e dell'art. 15, comma 2, dell'Accordo bilaterale tra la Comunità Europea e la Confederazione Elvetica in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamento di interessi del 26 ottobre 2004 (di seguito: "l'Accordo").

Il 30 novembre 2011 l'Amministrazione finanziaria notificò a O. Spa , in qualità di sostituto d'imposta, un avviso di accertamento con il quale recuperava a tassazione l'importo pari alle ritenute omesse, osservando che, al momento della corresponsione degli interessi alla controllante, quest'ultima non aveva prodotto le attestazioni comprovanti la sussistenza dei requisiti per ottenere l'esonero; O. sottoscrisse un atto di adesione alla pretesa erariale, successivamente provvedendo al versamento di quanto dovuto, compresi interessi e sanzioni.

Il 30 luglio 2012 O. S. AG chiese all'Amministrazione il rimborso delle ritenute; il 24 maggio 2013 l'Ufficio emise provvedimento di diniego, rilevando la tardività dell'istanza rispetto al termine di cui al D.P.R. n. 26 ottobre 1973, n. 602, art. 38, comma 1.

Detto diniego fu impugnato da O. S. innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Pescara, che respinse la domanda con sentenza che la società appellò innanzi alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo.

2. I giudici regionali rigettarono il gravame, rilevando: (a) la tardività dell'istanza di rimborso, presentata quando era ormai perento il termine di quarantotto mesi previsto dal D.P.R. n. 26 ottobre 1973, n. 602, art. 38, comma 2, che andava fatto decorrere dal momento del versamento degli utili, al quale si era accompagnata l'omessa ritenuta alla fonte; (b) l'improponibilità della stessa, per aver la controllata O. Spa sottoscritto l'atto di adesione al rilievo concernente le ritenute sugli interessi corrisposti, con rinuncia al diritto di impugnazione e ad eventuali pretese di rimborso; (c) l'insussistenza dei requisiti previsti per la richiesta di rimborso, poichè, come previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26-quater in conformità all'art. 1, comma 11, della Direttiva 2003/49/CE, per ottenere l'esenzione la società avrebbe dovuto produrre la documentazione che ne attestava i presupposti "entro la data del pagamento degli interessi o dei canoni".

3. Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione O. S. AG, sulla base di tre motivi, illustrati da successiva memoria. L'amministrazione finanziaria ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione



1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione dell'art. 1306 c.c., in combinato disposto con il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 64 e con il D.Lgs. n. 18 giugno 1997, n. 218, art. 2.

La censura ha ad oggetto la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto improponibile la domanda di rimborso in conseguenza della precedente adesione della controllata alla pretesa impositiva contenuta nell'avviso di accertamento notificatole.

Secondo la ricorrente, infatti, la C.T.R. avrebbe errato nell'estendere a suo carico gli effetti della condotta di un soggetto diverso, dovendosi invece ritenere che l'accertamento con adesione condivida, ai fini che qui occupano, la ratio del divieto di estensione degli effetti della sentenza pronunciata nei confronti di uno solo dei debitori solidali, affermato dall'evocata disposizione codicistica.

Del resto, osserva ancora la ricorrente, in tema di rimborso l'ordinamento attribuisce una distinta legittimazione al sostituto d'imposta e al soggetto sostituito, escludendo ogni preclusione all'iniziativa di uno dei due titolari nel caso di inerzia dell'altro.

2. Il secondo mezzo denuncia violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, in combinato disposto con il D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, comma 2.

La sentenza impugnata è sottoposta a critica laddove ha identificato il dies a quo per la decorrenza del termine decadenziale con la data del versamento degli utili da parte della società italiana alla società svizzera; l'invocato art. 38, infatti, prevede che l'istanza di rimborso possa essere presentata anche dal percipiente delle somme assoggettate a ritenuta entro il medesimo termine di decadenza, che decorre dalla data nella quale la ritenuta è stata operata e che, nella specie, consentiva di ritenere tempestiva l'istanza.

3. Infine, con il terzo motivo, la ricorrente deduce violazione dell'art. 15 dell'Accordo, dell'art. 1 della Dir. 2003/49/CE e del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, comma 6, in combinato disposto con il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26-quater.

Evidenzia, al riguardo, la piena sussistenza dei requisiti per ottenere la totale esenzione da imposizione, in Italia, dei canoni e degli interessi corrisposti, ai sensi dell'art. 15 dell'Accordo; contesta che, come ritenuto dalla C.T.R., la normativa domestica subordini tale esenzione alla certificazione dei requisiti al momento del pagamento degli interessi; osserva, in ogni caso, di aver prodotto nel corso del giudizio di merito tutta la documentazione che attestava la piena sussistenza delle condizioni di legge per dar corso alla procedura di esenzione.

4. Il primo motivo è fondato.

4.1. Secondo il consolidato insegnamento di questa Corte, il rapporto che si costituisce tra il sostituto d'imposta e il sostituito è sussumibile sotto la specie dell'obbligazione solidale passiva; ne consegue che al rapporto dei due soggetti con il fisco debbono necessariamente essere applicati i principi che regolano tale tipo di obbligazioni (Cass. n. 1298/2019; Cass. 19580/2014; Cass. n. 8504/2009).

In particolare, si è osservato che a tale conclusione non sono di ostacolo nè la diversità della fonte normativa delle obbligazioni relative a sostituto e sostituito, nè il carattere meramente strumentale di quella del sostituto rispetto all'altra; "infatti, a parte l'espressa previsione della solidarietà nella riscossione - pur limitata al caso della ritenuta d'imposta - di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 53, che male si adatta alla concezione autonomistica dei due rapporti di obbligazione, nella specie opera la presunzione, stabilita dall'art. 1294 c.c., secondo la quale i condebitori sono ritenuti obbligati in solido se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente, e ciò in ragione



dell'unicità della prestazione, almeno fino a concorrenza della ritenuta dovuta dal sostituto" (così, in particolare, Cass. n. 19580/2014).

Ancora, è stato affermato che "il fatto che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 64, comma 1, definisca il sostituto d'imposta come colui che "in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri (...) ed anche a titolo di acconto" non toglie che anche il sostituto debba ritenersi già originariamente (e non solo in relazione alla fase della riscossione) obbligato solidale d'imposta, e quindi egli stesso soggetto al potere di accertamento ed a tutti i conseguenti oneri, in coerenza con i principi generali in materia di solidarietà passiva" (v. Cass. 8504/2009).

4.2. Su tali basi, questa Corte ha coerentemente ritenuto (v. Cass. n. 18351/2021) che l'accertamento con adesione - che ha natura di concordato tra l'amministrazione ed il contribuente e si caratterizza, perciò, per la volontarietà dell'adesione - ha efficacia nei confronti del solo soggetto che tale adesione ha prestato, dovendo escludersi che possa acquisire valore, anche indiretto, nei confronti di chi abbia impugnato l'atto impositivo fondato sul valore accertato con adesione in relazione ad un diverso soggetto.

A ciò consegue che l'estensione degli effetti dell'accertamento con adesione relativo ad altri coobbligati può ammettersi solo in bonam partem ed in assenza di una espressa volontà contraria del contribuente.

4.3. Da tali indicazioni si è discostata la sentenza impugnata, che ha ritenuto improponibile la domanda di rimborso formulata dalla ricorrente sul presupposto del fatto che la coobbligata, sostituto d'imposta, era pervenuta ad accertamento con adesione nei riguardi della pretesa erariale, soddisfacendola mediante integrale versamento.

5. Anche il secondo mezzo è fondato.

Il termine di quarantotto mesi, fissato dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 a pena di decadenza dalla domanda di rimborso, decorre infatti dalla data del versamento, che, per l'ipotesi di domanda avente ad oggetto un importo trattenuto alla fonte, va fatta coincidere - secondo l'insegnamento reso dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 13676/2016 - con la data in cui la ritenuta è stata operata.

Il riferimento, operato dal giudice a quo, alla data nella quale la ritenuta avrebbe dovuto essere effettuata - id est alla data di versamento degli interessi - è, pertanto, errato.

6. E', infine, fondato anche il terzo motivo di ricorso, nel profilo in cui censura il rilievo, da parte dei giudici d'appello, dell'insussistenza dei requisiti per l'esenzione ex D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26-quater.

6.1. Le disposizioni evocate dalla sentenza d'appello, infatti, si riferiscono all'ipotesi di esenzione dal versamento delle imposte sugli interessi, ma non al caso, qui ricorrente, in cui la domanda di rimborso abbia ad oggetto le ritenute versate dal sostituto.

Corretta è, pertanto la prospettazione della ricorrente, che richiama il disposto di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, comma 6, ove è prescritto che le istanze di rimborso delle società non residenti siano corredate della documentazione prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26-quater, evidentemente da intendersi, in questo caso, nel senso stabilito dall'art. 15 dell'Accordo; quest'ultimo, com'è noto, subordina l'ottenibilità del beneficio alla sussistenza di requisiti soggettivi in capo all'istante, che la ricorrente ha autocertificato nella propria istanza di rimborso, allegata all'atto introduttivo.



La sentenza impugnata è pertanto viziata laddove, ai fini di valutare la sussistenza dei requisiti per il rimborso, ha ommesso di valutare tale documentazione ritenendo che non vi fossero le condizioni per l'applicazione dell'esonero.

7. Il ricorso è dunque complessivamente meritevole di accoglimento.

La sentenza d'appello è cassata con rinvio al giudice a quo, affinché, in diversa composizione, decida conformandosi agli indicati principi, liquidando anche le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, anche per le spese.

