CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 7 maggio 2026, n. 13128

Svolgimento del processo

1. A seguito di verifica fiscale operata dalla Guardia di Finanza emergeva che la società Spa, con sede in Omissis, nel corso dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2007 aveva corrisposto dividendi alla propria controllante danese per complessivi Euro 5.000.000,00, con pagamento effettuato, per Euro 2.000.000,00 in data 19 giugno 2007 mediante bonifico bancario, e per Euro 3.000.000,00 in data 30 giugno 2007, mediante compensazione con crediti vantati verso la società controllante e relativa registrazione nelle scritture contabili.
In relazione a tali dividendi la Spa si avvaleva del regime di esenzione da ritenute fiscali previsto dall'art. 27-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; la G.d.F., tuttavia, rilevava che la società contribuente italiana non era in possesso, al momento dei pagamenti, della relativa certificazione rilasciata dalla competente autorità danese ex art. 27-bis, comma 2, D.P.R. n. 600/1973, risultando la stessa emessa in data 9 luglio 2007, e quindi successivamente al pagamento dei dividendi.
Sulla base delle risultanze di tale verifica, l'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale I di Torino emetteva nei confronti della società italiana: a) avviso di accertamento n. Omissis/2012, con il quale veniva negata l'applicabilità del regime di esenzione ex art. 27-bis D.P.R. n. 600/1973, e veniva quindi contestata l'omessa applicazione delle ritenute a titolo di imposta sui dividendi, per complessivi Euro 82.500,00, con relativi interessi e sanzioni per infedele dichiarazione del sostituto d'imposta; b) atto di contestazione n. Omissis/2012, con il quale, riscontrato l'omesso versamento delle ritenute, l'Ufficio irrogava la sanzione di Euro 24.750,00, pari al 30% delle ritenute non operate.
2. Avverso tali avvisi la società proponeva distinti ricorsi dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Torino la quale, previa riunione degli stessi, con sentenza n. 1089/2014, depositata il 12 maggio 2014, li accoglieva, annullando gli atti impugnati sul rilievo dell'avvenuta violazione, da parte dell'Ufficio, dell'art. 12, comma 7, della L. 27 luglio 2000, n. 212, per essere stati gli atti emessi prima della scadenza del termine di 60 gg. ivi previsto, successivamente alla chiusura delle operazioni di controllo.
3. Interposto gravame dall'Ufficio, la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, con sentenza n. 504/2016, pronunciata il 15 marzo 2016 e depositata in segreteria il 13 aprile 2016, rigettava l'appello, confermando la decisione impugnata, sia pur con diversa motivazione, ritenendo che la società contribuente, in ogni caso, fosse in possesso dei requisiti sostanziali per godere dell'esenzione, e che il ritardo nella produzione della certificazione avesse un rilievo meramente formale, con violazione, peraltro, da parte dell'Ufficio, dei principi di collaborazione e buona fede e di cooperazione tra le parti, in quanto la società contribuente avrebbe avuto, in ogni caso, diritto al rimborso delle ritenute eventualmente effettuate.
4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, sulla base di due motivi (ricorso notificato il 14 novembre 2016).
Resiste con controricorso la Spa, la quale propone, altresì, ricorso incidentale condizionato, sulla base di un motivo.

5. Con decreto presidenziale del 14 ottobre 2025 è stata quindi fissata la discussione del ricorso dinanzi a questa sezione per l'adunanza in camera di consiglio dell'8 gennaio 2026, ai sensi degli artt. 375, comma 2, e 380-bis.1 c.p.c.
È intervenuto in giudizio il Pubblico Ministero, in persona del sost. proc. gen. dott.ssa Claudia Pedrelli, che ha concluso per il rigetto del ricorso.
La controricorrente ha depositato memoria.

Ragioni della decisione

1. Il ricorso principale, come si è detto, è affidato a due motivi.
1.1. Con il primo motivo l'Agenzia delle Entrate eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 27-bis, commi 1, 2 e 3, del D.P.R. n. 600/1973, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c.
Deduce, in particolare, l'Ufficio che erroneamente la C.T.R. aveva ritenuto infondato il recupero operato con l'avviso di accertamento impugnato, pur avendo, la Corte regionale, rilevato che l'acquisizione del documento della competente autorità fiscale danese risultasse tardivo rispetto al pagamento dei dividendi.
1.2. Con il secondo motivo di ricorso viene eccepita, invece, la violazione dell'art. 113 c.p.c., in combinato disposto con l'art. 1, comma 2 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e con gli artt. 10, comma 2, L. 27 luglio 2000, n. 212 e 6, comma 5-b/s, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c.
Rileva la ricorrente che la sentenza impugnata sarebbe fondata su considerazioni di mera "equità", e non di diritto, posto che la C.T.R. ha valorizzato il fatto che la contribuente avrebbe avuto titolo per richiedere il rimborso delle ritenute applicabili, e ciò avrebbe determinato "un gravoso dispendio di procedure ed energie impiegabili in più necessari utilizzi".
2. Con l'unico motivo di ricorso incidentale condizionato, invece, la Spa deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 e degli artt. 3 e 97 Cost., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c.
Rileva, in particolare, che la C.T.R. aveva errato nel ritenere che l'"imminente scadenza dei termini di prescrizione" dell'attività di accertamento costituisse uno dei casi di "particolare urgenza" che avrebbero giustificato l'emissione di atti impositivi e sanzionatori prima del termine di 60 gg. decorrenti dalla notifica del p.v.c.
3. Così delineati i motivi di ricorso, deve preliminarmente essere esaminata l'eccezione di inammissibilità del ricorso principale, sollevata dalla controricorrente Spa (ora Spa).
Deduce la società contribuente che la decisione impugnata era sorretta da due autonome rationes decidendi, la prima riguardante la natura meramente formale della violazione riguardante la mancata acquisizione della certificazione rilasciata dall'Autorità fiscale danese (che, come tale non avrebbe inficiato la sussistenza degli elementi sostanziali per poter beneficiare dell'esenzione ex art. 27-bis, comma 3, D.P.R. n. 600/1973), la seconda riguardante, per l'appunto, la violazione dei principi di collaborazione e buona fede nei rapporti tra Amministrazione fiscale e contribuente.
Orbene, secondo la controricorrente l'Agenzia delle Entrate non avrebbe interesse ad impugnare la sentenza della Corte piemontese, non avendo censurato il secondo capo della sentenza in questione, con il quale era stata dichiarata l'illegittimità della pretesa impositiva e sanzionatoria, per l'appunto, per violazione del "principio statutario di collaborazione e buona fede nei rapporti tra amministrazione e contribuente".

Tale eccezione è infondata. L'Agenzia delle Entrate, infatti, con il secondo motivo del ricorso principale, ha censurato proprio tale secondo capo della sentenza della Corte territoriale, avendo contestato l'uso dell'equità proprio con riferimento a tale statuizione. La C.T.R., infatti, ha ritenuto che la contestazione operata dall'Ufficio consistesse nel non avere pagato le ritenute, in luogo di richiedere successivamente il rimborso, e che tale condotta sarebbe stata di per sé irrilevante per l'Erario, ed anzi avrebbe evitato un "gravoso dispendio di procedure ed energie", in ciò ravvisando, per l'appunto, un comportamento contrario ai principi di collaborazione e buona fede.
Una tale statuizione è stata quindi ritenuta dall'Ufficio integrante una valutazione di tipo equitativo, e come tale è stata censurata con il secondo motivo di ricorso, che riguarda proprio il divieto di utilizzo dell'equità nell'ambito del processo tributario, ragion per cui non può dirsi che tale ratio decidendi non sia stata impugnata.
Consegue l'infondatezza dell'eccezione di inammissibilità del ricorso.
4. Nel merito, i due motivi di ricorso principale possono essere esaminati congiuntamente, in quanto strettamente connessi, e sono infondati.
Sulla questione della necessità della certificazione ex art. 27-bis, comma 2, D.P.R. n. 600/1973, è di recente intervenuta Cass. 29 settembre 2023, n. 27646, che ha statuito che "la tardiva trasmissione del certificato dell'Autorità fiscale straniera non pregiudica il diritto della società madre all'esenzione dell'applicazione delle ritenute sui dividendi di fonte italiana, ove sussistano i presupposti di cui all'art. 2 della Direttiva Madre-Figlia, di cui l'art. 27-bis D.P.R. n. 600/1973 ha costituito attuazione".
In sostanza, l'acquisizione della certificazione dell'Autorità fiscale straniera entro la data di pagamento degli utili è posta unicamente nell'interesse della società "figlia", al fine di valutare se possa darsi seguito alla richieste, proveniente dalla società "madre", di usufruire del regime di esenzione previsto dalla citata norma, con la conseguenza che, laddove essa, al momento della distribuzione dei dividendi, applichi tale esenzione senza avere preventivamente ottenuto tale certificazione, resta impregiudicata l'operatività del regime in questione, fatta salva la responsabilità della partecipata italiana (quale sostituto d'imposta) per l'ipotesi in cui l'esenzione accordata si riveli ex post illegittima, per la comprovata assenza dei requisiti sostanziali stabiliti dal comma 1 dell'art. 27-bis D.P.R. n. 600/1973.
La pronuncia della CTR impugnata è, dunque, pienamente conforme ai principi di diritto, posto che i giudici di appello hanno dichiarato l'illegittimità della pretesa impositiva e sanzionatoria avanzata dall'Agenzia delle Entrate: a) affermando, in punto di diritto, che qualora la società-madre sia in possesso di tutti i requisiti "sostanziali" previsti dall'art. 27-bis del D.P.R. n. 600/1973, la mancata acquisizione della "certificazione" rilasciata dall'Autorità fiscale entro la data del pagamento dei dividendi non osta all'applicazione del regime di esenzione da ritenuta, costituendo essa un mero "elemento formale"; b) accertando, in punto di fatto, che, nella concreta fattispecie sottoposta al suo esame, non è contestato che il contribuente, alla data di pagamento dei dividendi, fosse in possesso di tutti i requisiti richiesti per beneficiare del regime di esenzione.
5. Consegue il rigetto del ricorso principale.
Il ricorso incidentale deve ritenersi assorbito, in quanto condizionato all'eventuale accoglimento del ricorso principale.
Le spese di giudizio seguono la soccombenza della ricorrente, secondo la liquidazione di cui al dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale, e dichiara assorbito il ricorso incidentale.
Condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione, in favore della Spa (ora Spa), delle spese del presente giudizio, che si liquidano in Euro 7.800,00 per compensi, oltre 15% per rimborso spese generali, C.A.P. ed I.V.A.