

Civile Sent. Sez. 5 Num. 30900 Anno 2023

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: CRIVELLI ALBERTO

Data pubblicazione: 06/11/2023

Interessi prestiti  
infragr estero

## SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 20117/2022 R.G. proposto da:

**MACDERMID EUROPEAN HOLDINGS BV**, sedente in Naarden (Paesi Bassi), in persona del legale rappresentante, e **MACDERMID PERFORMANCE SOLUTIONS ITALIANA SRL**, sedente in Biella, in persona del legale rappresentante, entrambe difese dagli avv. Francesco Mattarelli ed Angela Sirignani, domiciliate in Roma, via Curtatone 3, il tutto come da delega notarile Maryanne Pronovost, apostillata ed in calce al ricorso;

- **ricorrente** -

contro

**AGENZIA DELLE ENTRATE**, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato, presso essa domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12;

- **controricorrente** -

Avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, sez. staccata di Pescara, n. 21, depositata il 25 gennaio 2022.

Udita la relazione della causa svolta alla pubblica udienza del 12 ottobre 2023 dal consigliere Alberto Crivelli.

Rilevato che il Sostituto Procuratore generale ha chiesto nelle sue conclusioni il rigetto, mentre l'avvocato Mattarelli, difensore della ricorrente ne ha chiesto l'accoglimento e l'Avvocato dello Stato, per conto dell'Agenzia, ha chiesto a sua volta il rigetto.

### **RILEVATO CHE**

1. La MacDermid Holdings in data 17 dicembre 2013 presentava istanza di rimborso delle ritenute operate, per € 820.643,88, dalla controllata italiana sugli interessi ai sensi dell'art. 26-quater, d.p.r. n. 600/1973. In data 6 febbraio 2017 l'Agenzia respingeva l'istanza di rimborso, avverso il quale le contribuenti proponevano ricorso, che la CTP respingeva per mancanza di prova circa i presupposti. Le stesse proponevano quindi gravame alla CTR, che rigettava a sua volta lo stesso.

3. Viene così proposto dalle contribuenti ricorso in cassazione affidato a quattro motivi. L'Agenzia resiste a mezzo di controricorso, e le contribuenti, successivamente depositavano memoria illustrativa.

### **CONSIDERATO CHE:**

1. Pregiudizialmente deve dichiararsi il difetto di legittimazione a ricorrere in capo alla Macdermid Performance, perché in base alle stesse prospettazioni delle ricorrenti, il diritto al rimborso spetterebbe alla sola società olandese, mentre non sono allegati i presupposti previsti dall'art. 38, primo comma, d.p.r. n. 600/1973.

2. Con il primo motivo le ricorrenti denunciano violazione dell'art. 26-*quater*, commi 3 e 4, d.p.r. n. 600/1973 e 3 e 4, par. 1, della Direttiva n.2003/49/CE, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ.

Assumono le stesse come erroneamente il giudice d'appello abbia reputato che i proventi del finanziamento in questione non potessero essere qualificati come interessi in ragione dell'assenza di disposizioni circa la restituzione del capitale. Invero il contratto in oggetto prevedeva senz'altro, a parere delle ricorrenti, la restituzione del capitale, e dunque la norma sotto tal profilo era applicabile.

Sotto un ulteriore profilo, viene impugnata la sentenza in relazione al già rubricato art. 26-*quater*, comma 4, lett. b), in base al quale le disposizioni di cui al comma 1 ("Gli interessi (...) pagati a società non residenti (...) sono esentati da ogni imposta" se pagati da società residenti e assoggettate senza esonero all'imposta sul reddito; o da una stabile organizzazione nello stato che non fruisce di esonero) "gli interessi e i canoni pagati alle società non residenti di cui alla lettera a) sono assoggettati ad una delle imposte elencate nell'allegato B".

Tale disposizione, per come applicata, sarebbe in contrasto con la Direttiva n.2003/49/CE, che infatti non subordinerebbe affatto l'esenzione all'effettiva tassazione, ma solo all'assoggettabilità al tributo degli interessi. Pertanto, sarebbe stato compito della CTR disapplicarla, ed in subordine si chiede di promuovere rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ex art. 267, TFUE.

3. Con il secondo motivo si censura la decisione per violazione dell'art. 132, cod. proc. civ., in relazione all'affermata assenza di prova dell'assoggettamento a tassazione degli interessi, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, cod. proc. civ.

4. Col terzo mezzo di denuncia violazione degli artt. 2729 e 2697, cod. civ. e 115, cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, cod. proc. civ., per non avere il giudice d'appello esaminato le risultanze della relazione di una società di revisione che analizzava la contabilità e le dichiarazioni fiscali, al fine di dimostrare l'effettività dell'annotamento del finanziamento,

la contabilizzazione degli interessi attivi e la partecipazione alla tassazione del reddito da essi generato.

5. Col quarto mezzo si deduce violazione dell'art. 11 della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata fra l'Italia ed il Regno dei Paesi Bassi, ratificata con l. 26 luglio 1993, n. 305 in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ.

Invero, ed in via gradata, è stato chiesto il rimborso della ritenuta versata in eccedenza in virtù di quanto previsto dall'art. 11 della suddetta Convenzione.

6. In ordine al primo motivo, quanto ivi dedotto sotto il primo profilo di censura appare fondato, dal momento che effettivamente la disposizione in commento senz'altro esclude dal novero degli interessi ammessi all'esenzione di pagamento quelli relativi a prestiti che non contengono disposizioni per la restituzione del capitale. Tuttavia, a ben vedere, il finanziamento in oggetto contiene l'indicazione circa la tempistica di restituzione del capitale, prevedendo che essa avvenga a prima richiesta del mutuante. La possibilità che, trattandosi di una condizione potestativa, essa possa non essere mai esercitata dal creditore trasformando il mutuo in un finanziamento senza obbligo di restituzione del capitale, è smentita dalla circostanza che, al momento della presentazione della istanza di rimborso, il prestito era stato interamente rimborsato, con le modalità indicate nel ricorso (il debito originale derivava da un acquisto di quote per un corrispettivo di 40 milioni, di cui 4 compensati con conferimento in natura ed il residuo, su cui in data 23 dicembre 2010 erano corrisposti interessi per € 6.565.151,50, rimborsato dopo sei anni).

7. A questo punto, in virtù della definizione della lite in base alla ragione più liquida, occorre a questo punto esaminare il quarto motivo.

In proposito è pacifico che il ricorso ai benefici previsti dalla convenzione per evitare le doppie imposizioni sia stato chiesto solo in sede giudiziale, laddove il presente giudizio attiene alla verifica dei presupposti per l'accoglimento di un'istanza di rimborso. Ed è altrettanto pacifico che sia inammissibile introdurre nel giudizio conseguente al relativo diniego una richiesta estranea rispetto all'oggetto dell'istanza originaria, la quale soltanto può essere presa in esame caratterizzando definitivamente il *petitum*.

Tuttavia, deve affermarsi come nel caso di specie da un lato il contribuente richiese il rimborso proprio delle somme versate in relazione alla tassazione degli interessi sul prestito di cui si discute; dall'altro la richiesta si basa sull'esigenza di evitare quella doppia imposizione che la convenzione si propone di disciplinare.

Pare dunque che il *petitum* non sia affatto stato modificato, mentre è solo la norma invocata ad essere differente, norma peraltro appartenente all'ordinamento interno a mezzo della legge di ratifica e comunque discendente da una convenzione, e la fonte convenzionale non rappresenta diritto eccezionale internazionale, come ormai chiarito dalla giurisprudenza sia interna che internazionale (*ex plurimis* Cass. 24/05/2022, n. 16834).

D'altronde quella recata dalla convenzione internazionale non rappresenta una disciplina parallela o alternativa a quella nazionale, oggetto di una scelta del cittadino, bensì un limite a quest'ultima, posto che l'atto convenzionale "non introduce una specifica ed autonoma disciplina prevalente su quella statale, ma si innesta proprio sulla disposizione di legge nazionale, per porre un limite massimo all'aliquota della ritenuta alla fonte applicabile in virtù di una norma interna".

(Cass. 07/07/2022, n. 21647).

Ne deriva quindi la piena invocabilità di tale disposizione a sostegno della tesi della natura di doppia imposizione del prelievo sugli interessi in oggetto.

Orbene, la suddetta Convenzione prende in esame espressamente gli interessi "imponibili", e il commentario OCSE (al cui Modello si uniforma anche il trattato italo-olandese) stabilisce in proposito che "l'art. 11, par. 2 non specifica se la riduzione nello stato della fonte debba essere condizionata al fatto che l'interesse sia soggetto a tassazione nello stato di residenza del percipiente. La questione può essere definita mediante negoziazioni bilaterali".

Ora l'art. 12 del protocollo stabilisce che in caso di richiesta di rimborso occorre "l'attestazione ufficiale delle competenti autorità olandesi certificante che le condizioni richieste per beneficiare degli esoneri e delle riduzioni previste dalla Convenzione sono assolte".

Nella specie fin dal primo grado risulta prodotto, e nel ricorso è riprodotto, un certificato dell'autorità fiscale olandese in base al quale "L'ispettore incaricato dalle autorità fiscali di Rotterdam nei Paesi Bassi, certifica con la presente che durante gli esercizi 2007, 2008 e 2009, MAcDermid European Holdings BV ha pienamente soddisfatto tutte le condizioni stabilite dall'articolo 11 del Trattato contro la doppia imposizione fiscale tra i Paesi Bassi e l'Italia e risulta idonea a richiedere la riduzione della ritenuta d'acconto sui pagamenti di interesse eseguiti da residenti italiani. Tale chiarimento si basa sulle dichiarazioni dei redditi societari presentate fra il 2007 e il 2009 da MAcDermid European Holdings BV e sulle dichiarazioni dei redditi societari per l'anno 2009, presentate da MacDermid Netherlands Cooperatief W.A. in aggiunta alle spiegazioni fornite".

Tale certificato risulta dunque del tutto atto a giustificare l'esonero dall'imposta al fine di rispettare il divieto di doppia imposizione (in tal senso, *ex plurimis*, Cass. 24/04/2023, n. 10884).

Il motivo è dunque fondato, dovendosi solo precisare che non è di ostacolo all'azione di rimborso l'essere stato il versamento oggetto di ravvedimento operoso ai sensi del d.lgs. n. 472/1992, dal

momento che oggetto della domanda è il tributo, e non le sanzioni derivanti dall'applicazione del ravvedimento medesimo.

8. L'accoglimento dei motivi sopra indicati determinano l'assorbimento degli altri motivi, con speciale riferimento alle questioni inerenti all'applicabilità dell'art. 26-quater, d.p.r. n. 600/1973, essendo nella specie applicata la disposizione convenzionale.

Da tanto consegue la cassazione della sentenza impugnata e, non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, ai sensi dell'art. 384 cod. proc. civ. occorre decidere nel merito, con accoglimento dell'originaria istanza di rimborso.

9. Le spese del giudizio seguono la soccombenza dell'amministrazione, compensate quelle dei gradi di merito.

**P. Q. M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originaria istanza di rimborso.

Condanna l'amministrazione resistente al pagamento delle spese di lite

del giudizio di legittimità che liquida in € 14.000,00, oltre rimborso forfettario nel 15 % dell'onorario, ed oltre i.v.a. e c.p.a., se dovute ed oltre ad esborsi per € 200,00. Compensate le spese relative ai gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 12 ottobre 2023