



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA

DI SECONDO GRADO

DI LOMBARDIA

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	ROLLERO	GIOVANNI BATTISTA	Presidente
<input type="checkbox"/>	FICHERA	SALVATORE	Relatore
<input type="checkbox"/>	APPIGNANI	LORENZO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 4337/2021

- avverso la pronuncia sentenza n. 3993/2019 Sez:16 emessa dalla Commissione Tributaria Regionale di LOMBARDIA contro:  
AG. ENT. DIREZIONE PROVINCIALE VARESE

**proposto dagli appellanti:**  
ITALIA S.R.L.

**rappresentato da:**

**rappresentante difeso da:**  
MATTARELLI FRANCESCO  
VIA ROMA 6/9A 16121 GENOVA GE

**difeso da:**  
MATTARELLI FRANCESCO  
VIA ROMA 6/9A 16121 GENOVA GE

**difeso da:**

**Atti impugnati:**

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 4337/2021

UDIENZA DEL

20/11/2023 ore 10:00

N°

**223/2024**

PRONUNCIATA IL:

**20/11/2023**

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

**23/01/2024**

Il Segretario



(segue)

AVVISO DI ACCERTAMENTO n°

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 4337/2021

UDIENZA DEL

20/11/2023 ore 10:00

## **FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

1. Con avviso di accertamento n. \_\_\_\_\_ /2017 del 16 gennaio 2014, l'Ufficio di \_\_\_\_\_ dell'Agenzia delle Entrate ha contestato, per l'anno di imposta 2013, alla \_\_\_\_\_ ITALIA S.R.L., la restituzione al socio unico \_\_\_\_\_ Holding AG (Precedente socio unico \_\_\_\_\_ ITALIA S.p.A. che ha ceduto l'intera partecipazione della \_\_\_\_\_ S.r.l.), la somma di € 25.000.000,00 (che era stata accantonata a riserva).

1.1. Per la restituzione di detta riserva la società verificata non ha effettuato alcun adempimento di natura fiscale in quanto l'operazione è stata ritenuta una restituzione di fondi prima versati dal socio.

1.2. Si contesta alla Società:

1.2.1. l'omessa effettuazione e versamento di ritenute d'imposta sulla distribuzione della riserva in conto capitale, assimilata ad una distribuzione di dividendi, pari ad € 6.750.000,00, ai sensi dell'art. 27, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973;

1.2.2. Omessa effettuazione e versamento di ritenute d'imposta sulle royalties pari ad € 28.038,40, ai sensi dell'art. 12, comma 2, della Convenzione Italia Austria.

1.3. **Il giudice tributario di primo grado di \_\_\_\_\_ non è entrato nel merito della questione**, accogliendo l'eccezione preliminare della \_\_\_\_\_ ITALIA S.R.L. – vizio di sottoscrizione dell'atto – ha annullato l'accertamento senza entrare nel merito della controversia. A seguito dell'Appello dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia confermava la Sentenza di primo grado (ancora senza esaminare il merito).

2. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo in cui veniva dedotta, in relazione all'art. 360, primo comma, nr. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 42 d.P.R. n. 600 del 1973, in combinato disposto con l'art. 2 d.lgs. n. 82 del 2005.

2.1. La Sesta Sezione della Suprema Corte di cassazione con ordinanza nr. 30056 anno 2021, pubblicata il 26 Ottobre 2021, ha accolto il proposto ricorso e cassato la sentenza impugnata con rinvio ad altra sezione della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia. In particolare:

2.1.1. Chiarito la fondatezza del ricorso e l'assenza di vizi nella sottoscrizione dell'atto impositivo, la Cassazione ha rilevato che *“la CTR ha accolto il ricorso in ordine all'asserita inesistenza, a monte, della facoltà stessa dell'Amministrazione di sottoscrivere in forma digitale l'originale informatico, con la conseguenza che nessuna decisione, neppure implicita, è stata, comunque, resa su ulteriori questioni che invece presupponessero la legittima sottoscrizione digitale.”* In conseguenza di ciò la Suprema Corte ha operato il rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui ha demandato di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

3. La società Italia S.r.l. ha notificato in data 29 Novembre 2021 all'Ufficio ricorso per riassunzione, ai sensi dell'art 63 del D.Lgs 546 del 1992 nel quale ripropone tutte le restanti questioni di fatto e di diritto già proposte nei precedenti giudizi di merito.

### **RICHIESTE DELLE PARTI**

4. La Società Italia srl, in riassunzione del giudizio, contesta l'accertamento dell'Ufficio e sostiene:

4.1. Con riguardo al primo rilievo (*Omessa effettuazione e versamento di ritenute di imposta sulla distribuzione della riserva in conto capitale assimilata ad una distribuzione di dividendi*);

4.1.1. In primo luogo – in relazione al contenuto letterale del 5 comma dell'art. 47 TUIR, la società sostiene che *“vige il principio per cui le distribuzioni di riserve di capitale non costituiscono utile ed il rilievo che esse assumono per ridurre l'eventuale costo fiscale della partecipazione, è un'eccezione a tale principio”*. Inoltre, a parere della Società, la tesi dell'Ufficio *“neppure possa trovare conferma nel comma 7 sopra citato, il quale - anzi - conferma che il trattamento che l'Ufficio pretende di estendere alle fattispecie del comma 5 non è affatto “generale”, ma destinato ad alcune ipotesi specifiche”*. Il 7 comma dell'art. 47 farebbe riferimento perché *“si tratta di eventi “realizzativi” e/o comportanti la cesura del vincolo societario, circostanze che sono entrambe estranee alla fattispecie in esame”*.

4.1.2. In secondo luogo, la Società ritiene la correttezza del suo operato a norma dell'art. 27-bis D.P.R. n. 600/1973 e della “Direttiva Madre/Figlia”. In particolare con riferimento alla sussistenza (esclusa dall'Ufficio) del requisito richiesto dalla norma che *“la partecipazione sia detenuta ininterrottamente per almeno un anno”*. La società ritiene esistente tale requisito in quanto è pacifico *“che le partecipazioni sono state successivamente mantenute in capo al socio per ben oltre un anno”*. Al riguardo si fa riferimento ad una Sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (sentenza 17.10.96 Denkavit International Bv in causa C-283/1994”; nonché sulla *“base delle conclusioni raggiunte dalla stessa Agenzia delle Entrate nella recente Risposta ad interpello n. 537 del 6 agosto 2021”*. Con riguardo a tale beneficio - ed alla richiesta di una formale certificazione rilasciata dall'autorità fiscale del Paese della Società madre”.

4.1.3. In terzo luogo, sussisterebbe la violazione dell'art. 27, c. 3-ter, del D.P.R. n. 600/73, ove prevede che la ritenuta *“è applicata a titolo d'imposta con l'aliquota dal 1,375 per cento sugli utili corrisposti alle società e agli enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo”*

4.1.4. In quarto luogo, *Violazione dell'art. 10 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia ed Austria del 29 giugno 1981 (L. 18 ottobre 1984, n. 762).*

4.1.4.1. *“Nell’ambito dei rapporti tra l’Italia e l’Austria, è previsto che nessuno dei due Paesi possa applicare sui dividendi in uscita una ritenuta superiore al 15 per cento, sicché l’Agenzia non poteva e non può certo applicare una imposizione superiore pretendendo il compimento di formalità non previste dalla Convenzione.*

4.2. Con riferimento al rilievo nr. 2 – *“Omessa effettuazione e versamento di ritenute di imposta sul pagamento di royalties alla capogruppo AG”* - La Società sostiene di non aver operato la ritenuta *“perché la Società riteneva (e ritiene) che esse fossero imponibili nel solo Paese di residenza del percettore ai sensi dell’articolo 12, comma 1, della Convenzione Italia - Austria contro le doppie imposizioni, già sopra citata”*.

4.2.1. L’Ufficio assumeva, invece, che le royalties avrebbero dovuto essere assoggettate a ritenuta alla fonte in base al successivo comma 2, della Convenzione, in base al quale (in deroga al comma 1) è previsto che *“Tuttavia i canoni pagati da una società residente di uno degli Stati contraenti ad una persona residente dell’altro Stato contraente che possiede più del 50 per cento del capitale sociale della società erogante possono essere tassati nel primo Stato; l’imposta così applicata non può, tuttavia, eccedere il 10 per cento dell’ammontare lordo dei canoni”*.

4.2.2. In fatto, alla data del pagamento delle royalties (1/7/2013) la società AG (percettore delle medesime) deteneva il controllo di Italia S.r.l. solamente in via indiretta. Il controllo diretto era invece in capo alla società austriaca (l’incorporazione di Holding in AG avvenne infatti solamente in data successiva, il 23.7.2013).

4.2.3. Per la Società - fermi i fatti, che sono pacifici in causa - la questione è meramente interpretativa e può essere riassunta nei seguenti termini: *“la deroga prevista dal comma 2 dell’art. 12 opera solo quando il percettore possiede più del 50% direttamente o anche indirettamente”*.

4.3. Orbene, va sottolineato che l’art. 12 della Convenzione non fa alcun riferimento al controllo *“indiretto”* ed è anche importante rilevare che laddove, nella medesima Convenzione, i due Stati contraenti hanno voluto prevedere anche il controllo indiretto quale condizione per applicare una disposizione particolare, lo hanno indicato espressamente.

## 5. L’Agenzia delle Entrate – Contro-deducibile in riassunzione.

5.1. **Con riferimento al rilievo n. 1.** *Omessa effettuazione e versamento di ritenute di imposta sulla distribuzione della riserva in conto capitale assimilata ad una distribuzione di dividendi.* Ribadisce la legittimità dell’accertamento e le argomentazioni addotte dalla Guardia di Finanza in sede di verbalizzazione. In particolare sostiene che al caso in specie risulta applicabile quanto disposto dall’art. 47, commi 5 e 7, del TUIR, e ribadito dalla Circolare n. 26/E del 16 giugno 2004 in

quanto l'ammontare della riserva in conto capitale distribuita (euro 25.0000.000) è superiore al costo fiscale della partecipazione (euro 1,00).

5.2. Contesta le argomentazioni, sulla applicazione delle altre disposizioni come graduate nel ricorso della Società.

5.3. **Per quanto riguarda il rilievo 2** – L'Ufficio ribadisce che nel caso in esame, alla data di pagamento delle royalties la società austriaca . AG aveva il controllo della società austriaca , la quale, a sua volta, possedeva l'intero capitale sociale della S.r.l. (ora Italia S.r.l.). Ciò si rileva altresì dalla dichiarazione allegata alla richiesta di esenzione dalla ritenuta, nella quale la società beneficiaria austriaca . AG dichiara di possedere più del 50% del capitale sociale della società erogante italiana, ai sensi dell'art. 12, comma 2, della Convenzione. *“Ne consegue che alla data del 01.07.2013 la società AG aveva il "possesso", inteso come controllo diretto o indiretto, della S.r.l. (ora Italia S.r.l.)”*.

### MOTIVI DELLA DECISIONE IN FATTO E DIRITTO

5. La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, in relazione al ricorso in Riassunzione della società ITALIA S.R.L e decidendo nel merito **accoglie il ricorso, annulla l'accertamento dell'Ufficio**, per i motivi che seguono.

6. Con riferimento al primo rilievo dell'accertamento (di maggiore rilievo economico), nel ricorso la contestazione dell'accertamento avviene graduando vari profili di illegittimità in relazione non solo alla normativa applicata direttamente dall'Ufficio; in particolare i commi 5° e 7° dell'art. 47 del DPR nr 917 del 33.12.1986 ma, inoltre, introducendo, in sequenza, la violazione dell'art. 27-bis D.P.R. n. 600/1973 (Direttiva Madre/Figlia); la violazione dell'art. 27 comma 3-ter 600/73 secondo cui *“La ritenuta è operata a titolo di imposta e con l'aliquota dell'1,20 per cento sugli utili corrisposti alle società e agli enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società negli Stati membri dell'Unione europea ...”*.

5.1. A tale riguardo il Collegio ritiene che la Società abbia sufficientemente motivato la illegittimità dell'accertamento con riguardo a quanto stabilito dall'art. 27-bis D.P.R. n. 600/1973, in base al quale *“Le società che detengono una partecipazione diretta non inferiore al 20 per cento del capitale della società che distribuisce gli utili, hanno diritto, a richiesta, al rimborso della ritenuta di cui ai commi 3, 3-bis e 3-ter dell'articolo 27, se: a) rivestono una delle forme previste nell'allegato della direttiva n. 435/90/CEE del Consiglio del 23 luglio 1990; b) risiedono, ai fini fiscali, in uno Stato membro dell'Unione europea, senza essere considerate, ai sensi di una Convenzione in materia di doppia imposizione sui redditi con uno Stato terzo, residenti al di fuori dell'Unione europea; c) sono soggette, nello Stato di residenza, senza fruire di regimi di opzione o di esonero che non siano territorialmente o temporalmente limitati, ad una delle imposte indicate nella predetta direttiva; d) la partecipazione sia detenuta ininterrottamente per almeno un anno.”*

5.2. A proposito la Società ha dato prova della sussistenza di tutti i requisiti previsti dalla legge al fine di evitare una doppia imposizione tra Stati membri dell'Unione europea. In particolare risulta dagli atti la partecipazione non inferiore al 20 % della società AG nella Italia s.r.l.; La Società ha depositato nel fascicolo idonea documentazione da cui risulta il requisito di cui alla lettera c) dell'art. 27-bis D.P.R. n. 600/1973 (vedasi dichiarazione del 23.05.2017, depositata in Ufficio e non contestata dall'Ufficio dell'Agenzia). Anche con riguardo al requisito previsto dalla lett. d) del sopra menzionato art. art. 27-bis non sussistono dubbi che la partecipazione nella Italia srl è stata detenuta, ininterrottamente, per oltre un anno; a nulla rilevando, in proposito, sia il fatto che la distribuzione era avvenuta solo un mese dopo l'acquisto delle partecipazioni, sia le argomentazioni della risposta ad interpello dell'Agenzia nr. 537 del 2021; che prevedono specifiche cautele (volte ad agevolare i controlli dell'Amministrazione) che non ineriscono alla fattispecie in esame.

5.3. Per quanto sopra si ritiene di non considerare tutte le singole argomentazioni svolte dal ricorrente e di ritenere assorbite e superate le eccezioni sollevate dall'Ufficio in sede di contro-deduzioni.

6. Anche la contestazione del secondo rilievo dell'accertamento (Omessa effettuazione e versamento di ritenute di imposta sul pagamento di royalties alla capogruppo AG), viene accolto dal Collegio di questa Corte.

6.1. La questione si incentra, in particolare, su quanto stabilito dall'art. 12, commi 1 e 2, Convenzione del 18/10/1984 n. 762, in base al quale *"1. I canoni provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato, qualora detto residente sia il beneficiario effettivo dei canoni. - 2. Tuttavia, i canoni pagati da una società residente di uno degli Stati contraenti ad una persona residente dell'altro Stato contraente che possiede più del 50 per cento del capitale sociale della società erogante possono essere tassati nel primo Stato; l'imposta così applicata non può, tuttavia, eccedere il 10 per cento dell'ammontare lordo dei canoni"*

6.2. Anche con riguardo a tale secondo rilievo – come si rileva nel ricorso della Società – *"alla data del pagamento delle royalties (1/7/2013) la società AG (perceptrice delle medesime) deteneva il controllo di Italia S.r.l. solamente in via indiretta. Il controllo diretto era invece in capo alla società austriaca (l'incorporazione di ..... n. 1G avvenne infatti solamente in data successiva, il 23.7.2013)"*.

6.3. Non vi è, quindi, alcun dubbio che il limite (di possesso) del 50 % del capitale non è superato al momento della distribuzione e non può essere considerato rilevante – in assenza di una specifica previsione normativa (come argomentato nel ricorso) – l'eventuale controllo indiretto. Comunque, la norma convenzionale sopra menzionata utilizza un verbo (*"possono essere tassati nel primo Stato"*) che presuppone comunque l'esclusione di una doppia imposizione.

7. Vista la particolare complessità della questione di merito oggetto del presente giudizio, questa Corte ritiene di non condannare alle spese la parte soccombente.

**P.Q.M.**

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia accoglie il ricorso in appello di ITALIA S.R.L ed annulla l'accertamento dell'Ufficio impositore

Le spese del giudizio di legittimità e del presente giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute

Così deciso in Milano, 20 novembre 2023

IL RELATORE

(Dr Salvatore Vichera)



IL PRESIDENTE

(Dr Giovanni Battista Rollero)

