Sentenza del 28/05/2019 n. 14527 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con istanza del 8.5.2002 la società olandese A. B.V. chiedeva, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27 bis, e della Convenzione tra Italia e Paesi Bassi sulle doppie imposizioni, la restituzione della ritenuta del 15% applicata sui dividendi distribuiti nell'anno 2001 da A. spa, ammontante ad Euro 2.992.753.

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

A seguito di successivo controllo sostanziale l'Agenzia delle Entrate riteneva che la società A. BV, alla quale F. spa aveva trasferito l'intero capitale sociale di A. spa, fosse stata fittiziamente costituita in Olanda allo scopo di beneficiare del regime agevolato di tassazione favorevole dei dividendi previsto dalla Convenzione tra Italia e Paesi Bassi sulle doppie imposizione e del regime di esenzione dei dividendi dalle imposte vigente in Olanda, e che non possedesse i requisiti per beneficiare dell'istituto del rimborso delle ritenute sui dividendi ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27 bis, e ai sensi della Convenzione sulle doppie imposizioni. Pertanto in data 15.10.2007 l'ente impositore emetteva provvedimento di diniego dell'esenzione tributaria, con richiesta del restituzione del rimborso percepito ma non spettante, oltre interessi, per un importo complessivo di Euro 3.108.703, provvedimento notificato sia ad A. BV sia ad A. spa.

Avverso il provvedimento di diniego la società A. BV proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Pescara che lo accoglieva con sentenza n. 70 del 2008, sul preliminare rilievo della intervenuta decadenza dell'Ufficio dal potere di recupero per decorrenza del termine previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43 comma 1.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo che lo accoglieva con sentenza n. 97 del 8.4.2011. Il giudice di appello 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 c.c.; riteneva che la società A. spa non avesse sede effettiva in Olanda bensì in Italia, e che non fosse l'effettiva beneficiaria degli interessi distribuiti da A. spa; riteneva l'insussistenza dei requisiti richiesti per l'applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27 bis, sul diritto al rimborso delle ritenute sui dividendi distribuiti a soggetti non residenti.

Contro la sentenza di appello la società A. BV propone cinque motivi di ricorso per cassazione.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Primo motivo: "Violazione e falsa applicazione del disposto del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 43 e 38, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", nella parte in cui la C.T.R. ha rigettato l'eccezione di intervenuta decadenza dell'Ufficio dalla facoltà di richiedere la restituzione delle somme rimborsate per violazione del termine previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43 comma 1, vigente all'epoca dei fatti, decorrente dalla data di esecuzione del rimborso.

Il motivo è infondato. Il termine previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, è inapplicabile perchè riguarda la diversa fattispecie della rettifica della dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente e decorre, testualmente, dalla data di presentazione della dichiarazione. Invece, nel caso in esame, il provvedimento impugnato non rettifica in alcun modo la dichiarazione presentata dal sostituto di imposta, ma possiede il contenuto di una revoca del precedente rimborso, successivamente risultato indebito a seguito dei controlli sostanziali eseguiti dall'Ufficio.

Il termine di decadenza previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, è applicabile al contribuente che richieda il rimborso di un versamento di imposta erroneamente effettuato e non riguarda la tempistica con cui l'Amministrazione finanziaria agisce per il recupero di un rimborso effettuato ma non spettante. Ne consegue che, non essendo applicabili i termini di decadenza indicati nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, e D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 38, si deve avere riguardo al solo termine ordinario di prescrizione previsto in anni dieci dall'art. 2946 c.c.. In senso conforme questa Corte ha stabilito che i provvedimenti di diniego di esenzioni fiscali, sono equiparabile agli atti di accertamento ai soli fini 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 dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43. (Sez. 5, Sentenza n. 335 del 11/01/2005).

2. Secondo motivo: "Violazione del disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27 bis, e della Convenzione tra Italia e Paesi Bassi, art. 24, comma 3, resa esecutiva con L. n. 305 del 1993, e della Dir. n. 90/435 CEE, artt. 5 e 7, (cosiddetta Direttiva Madre Figlia) e del Trattato Istitutivo, art. 6, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", distinto in un primo ed un secondo profilo di illegittimità, 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 "madri" ubicate in altro paese UE e al divieto di applicazione di un sistema fiscale deteriore rispetto a quello applicato in caso di distribuzione di dividendi tra società entrambe residenti.

3. Terzo motivo (quarto nella numerazione della ricorrente): "Insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione ad un punto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5", 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 dal Trattato Italia-Paesi Bassi, art. 24, par.3".

4. Quarto motivo (quinto nella numerazione della ricorrente): "Violazione e falsa applicazione dei principi in tema di abuso della disciplina recata dalla Direttiva Madre Figlia, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 27 bis, e della Dir. 90/435/CEE, art. 1, par. 2, (cosiddetta Direttiva Madre Figlia), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, ed omessa e insufficiente motivazione in relazione ad un punto decisivo della controversia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5", nella parte in cui la Commissione tributaria regionale ha ritenuto che A. "sia stata costituita al solo scopo di godere dei benefici fiscali e non abbia provato di essere l'effettivo beneficiario dei dividendi percepiti da A. 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 A. spa a F. spa, quest'ultima non avrebbe subito alcuna tassazione potendo beneficiare del regime del credito di imposta.

5. Quinto motivo (sesto nella numerazione della ricorrente): "Insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione ad un punto decisivo della controversia ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 ", sotto un triplice profilo: a) nella parte in cui ha rilevato un abuso della Convenzione Italia - Paesi Bassi sul rilievo che la società A. fosse stata costituita al solo scopo di godere dei benefici fiscali; b) nella parte in cui ha ritenuto che la costituzione in Olanda della A. non rispondesse a valide ragioni economiche; c) nella parte in cui ha ritenuto che la società A. 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 al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27 bis, e l'applicabilità della Convenzione tra Italia e Paesi Bassi sulle doppie imposizioni in quanto: ha ritenuto che la A. B.V., pur essendo formalmente costituita all'estero, fosse in realtà una società estero-vestita avente effettiva residenza fiscale in Italia; ha disconosciuto in capo a A. B.V. la qualifica di effettivo beneficiario dei dividendi distribuiti da A. spa; ha ritenuto insussistente il requisito richiesto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27 bis, comma 1, lett. c), 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 A. B.V., previo trasferimento ad essa del capitale sociale di A. 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 A. 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 denuncie di erronea interpretazione delle norme nazionali (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art.

27 bis), 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, nonchè 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 A.... anzi dalle indagini emerse risulta che A. BV non è effettivamente residente nei Paesi Bassi...gli amministratori risultano essere residenti in Italia o nel Regno Unito...ulteriore elemento è che A. 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 A. BV quale holding passiva estero vestita...ancora il Collegio intende evidenziare che la A. BV nei bilanci al 31.12.2000, 2001, 2002, 2003, 2004, non mostrano movimenti finanziari significativi ma si limita a custodire la partecipazione di A. 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 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 73, comma 3, 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 della attribuzione della qualifica di soggetto residente. Con riguardo alla nozione di "sede dell'amministrazione" questa Corte ha stabilito che, ai sensi del TUIR, art. 73, comma 3, 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 A. 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 A. B.V. consistesse nella mera gestione dei pacchetti azionari. La motivazione è carente perchè la residenza italiana o inglese degli amministratori di A. (posseduta al 100% da A. W. con sede in Olanda, a sua volta partecipata paritariamente (50%) da F. spa residente in Italia e G. plc con sede nel Regno Unito) non è di per se sintomatico dello ubicazione della sede dell'amministrazione effettiva sul territorio italiano più di quanto non lo sia della ubicazione della sede amministrativa effettiva sul territorio inglese; lo svolgimento di una mera attività di gestione dei pacchetti azionari è connaturata alla natura di holding della società A. B.V.. Va aggiunto che soltanto a seguito dell'entrata in vigore del TUIR, art. 73, comma 5 bis, 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 - residenza nello Stato.

La C.T.R., incorrendo nel denunciato vizio di insufficiente motivazione, ha del tutto omesso di esaminare le allegazioni difensive della società, supportate da produzione documentale, in ordine al fatto che l'effettiva amministrazione di A. 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 A. B.V. comporta l'assorbimento delle restanti censure (svolte nei motivi secondo, terzo, quarto e parzialmente quinto) in ordine alla applicabilità della normativa nazionale (TUIR, art. 27 bis), 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, nonchè 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 A. B.V..

In accoglimento del terzo profilo del quinto motivo di ricorso principale, assorbiti i restanti profili ed i motivi secondo, terzo e quarto, la sentenza deve 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 motivo, accoglie il terzo profilo del quinto motivo e dichiara assorbiti i restanti profili ed i motivi secondo, terzo e quarto:

cassa la sentenza impugnata in relazione al profilo accolto del quinto motivo e rinvia per nuovo giudizio alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 14 novembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 28 maggio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza