Sentenza del 24/08/2022 n. 25195 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Negli anni compresi fra il 2003 e il 2005, il Pensionskasse des Bundes Publica - ente previdenziale di diritto pubblico svizzero che assicura il proprio personale contro le conseguenze economiche di morte, vecchiaia e invalidità, d'ora innanzi "Pensionskasse" - compì alcuni investimenti in azioni di società italiane, percependo utili. Detti ultimi vennero assoggettati ad imposizione con aliquota del 27%, in conformità a quanto previsto del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 27 e 27-ter.

Ritenendo di dover applicare alla fattispecie le disposizioni più favorevoli previste della L. 23 dicembre 1978, n. 943, art. 10 (Convenzione italo-svizzera contro le doppie imposizioni) - che, per il beneficiario dei dividendi residente in (---), prevede un'imposizione massima nella misura del 15% - Pensionskasse chiese all'Agenzia delle entrate il rimborso dell'imposta eccedente detta aliquota convenzionale.

A ciò fece seguito il diniego dell'amministrazione, in considerazione del fatto che Pensionskasse non rientrava nella definizione di "residente dello Stato contraente" di cui alla Convenzione, non era concretamente soggetto ad alcuna imposizione in Svizzera e non poteva essere considerato il beneficiario effettivo dei dividendi, in mancanza di prova circa la relativa disponibilità.

2. Avverso il provvedimento di diniego, Pensionskasse propose ricorso innanzi alla C.T.P. di Pescara, che lo rigettò.

Il successivo appello proposto innanzi alla C.T.R. dell'Abruzzo - sezione staccata di Pescara, fu invece accolto.

I giudici d'appello rilevarono, anzitutto, che l'ente previdenziale elvetico rientrava tra i destinatari delle norme convenzionali, poichè nel termine "società" di cui all'art. 3, num. 1, lett. c), della Convenzione deve intendersi compresa ogni persona giuridica considerata tale ai fini dell'imposizione.

Osservarono, poi, che il meccanismo delle convenzioni bilaterali, volto ad evitare la doppia imposizione, non si esaurisce nell'unica condizione che il beneficiario subisca un duplice prelievo fiscale; l'accordo, infatti, può anche stabilire in quale dei due Stati contraenti deve avvenire l'imposizione, ovvero regolarla diversamente a seconda dell'ambito statuale di riferimento. In tal senso, rilevarono che la Convenzione italo-svizzera ha stabilito che il reddito da dividendo può essere tassato nel Paese in cui risiede il percettore ovvero in quello in cui risiede il distributore, nel qual caso l'aliquota non può eccedere il 15%, e che siffatta previsione opera per il sol fatto

dell'astratta soggezione del beneficiario alla potestà impositiva dell'altro Stato, indipendentemente dal fatto che l'imposta sia stata colà effettivamente versata.

Infine, ritennero che la necessità che Pensionskasse fosse l'effettivo beneficiario dei dividendi restasse soddisfatta anche se l'ente, una volta acquisite le utilità, le aveva distribuite al personale; ciò che contava, infatti, è che esso non operasse come un mero fiduciario o amministratore di tali utilità per conto di altri soggetti, essendo, per contro, conforme al suo scopo istituzionale incrementare le risorse finanziarie destinate a fini pensionistici pubblici.

3. Avverso detta sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione sulla base di due motivi; l'ente intimato ha resistito con controricorso e depositato memoria in prossimità dell'udienza.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, l'amministrazione denunzia violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., artt. 4 e 10 Convenzione italo-svizzera e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27.

In tal senso, richiamate le ragioni del proprio diniego al rimborso, la ricorrente censura la sentenza d'appello laddove ha ritenuto irrilevante il fatto che l'ente intimato godesse di esenzione fiscale sul dividendo; assume, infatti, che tale circostanza impedisce di considerare lo stesso ente come persona residente ai fini convenzionali e, comunque, esclude il presupposto economico e giuridico della doppia imposizione, condizione essenziale per il diritto al rimborso.

Espone, al riguardo, che la legge svizzera esime gli enti di previdenza da ogni imposta diretta, federale, cantonale o comunale.

2. Il secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. e art. 10 Convenzione italo-svizzera.

Secondo la ricorrente, la C.T.R. avrebbe errato nel ravvisare in capo a Pensionskasse il possesso della condizione di beneficiario effettivo dei dividendi, sulla base del fatto - espressamente evidenziato nella sentenza impugnata - che detto istituto effettua investimenti con la sola finalità di incrementare il patrimonio da destinare successivamente ai propri aderenti.

3. L'esame del primo motivo impone il preliminare rigetto delle eccezioni di inammissibilità formulate da Pensionskasse.

3.1. L'ente intimato ha anzitutto sostenuto che la censura sarebbe stata formulata mediante integrale trascrizione o "spillatura" degli atti di causa, con modalità che contrastano la ratio dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 1, perchè ostano all'esatta percezione della censura senza rendere necessario il ricorso ad altri atti del processo.

Il collegio ritiene invece che il motivo di ricorso sia confezionato in modo da consentire una chiara ricostruzione della vicenda e del suo contenuto, quantunque rechi incorporati stralci di un atto e delle due sentenze di merito, riprodotte al solo fine di conferire maggior chiarezza a quanto riportato in narrativa.

Per le medesime ragioni va disattesa anche l'ulteriore eccezione preliminare, che denunzia il difetto di autosufficienza del motivo in quanto non riporterebbe adeguatamente le ragioni di fatto e di diritto che sostenevano le rispettive posizioni delle parti nei precedenti gradi di giudizio.

3.2. Nel merito, la censura non è fondata.

La Convenzione tra la Repubblica italiana e la Confederazione Svizzera, ratificata con L. n. 943 del 1978, e adottata al fine evitare le cd. doppie imposizioni, si applica "alle persone che sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti" (art. 1).

In relazione al termine "persona", l'art. 3, precisa che esso "comprende le persone fisiche, le società ed ogni altra associazione di persone", mentre il successivo art. 4, chiarisce che "l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata all'imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga".

3.2.1. L'Agenzia ricorrente sostiene che Pensionskasse sarebbe sprovvisto di tale ultimo requisito, perchè concretamente non assoggettato ad alcuna imposizione da parte dello stato svizzero in forza dell'esenzione legislativamente stabilita a favore degli enti previdenziali.

In fattispecie consimile, questa Corte ha ritenuto di dare continuità ai principi già affermati con riferimento alle doppie imposizioni in tema di dividendi azionari, che l'art. 10 della Convenzione Italo-Svizzera regola in termini del tutto coincidenti, prevedendo una competenza impositiva dello Stato in cui essi vengano corrisposti, concorrente con quella principale dello Stato di residenza del percipiente, con il limite dell'aliquota massima del 15% (Cass. n. 10706/2019).

Nel frangente, in particolare, la Corte ha ritenuto che la minore imposta prevista dalla Convenzione sia applicabile per il sol fatto della soggezione del dividendo alla potestà impositiva principale dell'altro Stato, ancorchè non sussista effettivo prelievo fiscale, richiamandosi a quanto affermato in precedenti statuizioni (Cass. n. 27600/2011; conf. Cass. n. 26377/2018; Cass. n. 26656/2017), secondo le quali la sufficienza del solo fattore dell'esistenza del potere impositivo principale dell'altro Stato "deve ritenersi coerente con le finalità delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, le quali hanno la funzione di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali, onde evitare che i contribuenti subiscano un maggior carico fiscale sui redditi percepiti all'stero ed agevolare l'attività economica e d'investimento internazionale".

3.3. Sulle medesime posizioni, peraltro, si è attestata anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, nell'affermare che "la scelta di tassare nell'altro Stato membro i redditi provenienti dall'Italia o il livello a cui sono tassati non dipende dalla Repubblica italiana, ma dalle modalità di imposizione definite dall'altro Stato membro. La Repubblica italiana non ha, di conseguenza, alcun fondamento nel sostenere che l'imputazione dell'imposta ritenuta alla fonte in Italia sull'imposta dovuta nell'altro Stato membro, in applicazione delle previsioni delle convenzioni contro la doppia imposizione, consenta in ogni caso di compensare la differenza di trattamento derivante dall'applicazione della normativa nazionale" (cfr. Corte Giustizia n. 540/2009).

3.4. In continuità con la richiamata sentenza n. 10706/2019, infine, il Collegio corrobora il proprio convincimento con:

(a) il rilievo del valore interpretativo da attribuire al par. 8.11 del Commentario OCSE, secondo cui "in molti Stati si è considerati soggetti ad una tassazione onnicomprensiva anche se lo Stato contraente di fatto non applica l'imposta. Per esempio, gli enti caritatevoli e le altre organizzazioni potrebbero essere esentati dal tributo, ma solo a condizione che soddisfino tutti i requisiti per tale esenzione posti dalla legislazione tributaria. Gli stessi sono, pertanto, soggetti alle norme fiscali di uno Stato contraente. La maggior parte degli Stati considera tali soggetti come residenti agli effetti della Convenzione";

(b) il richiamo alla Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, che all'art. 31.1 prescrive il ricorso al canone ermeneutico di buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini nel loro contesto ed alla luce di oggetto e scopo del trattato, così da ritenere l'espressione convenzionale "persona residente" nel senso di potenziale assoggettamento ad imposizione in modo illimitato, a nulla rilevando il dato dell'effettivo prelievo fiscale subito dalla stessa.

4. Anche il secondo motivo è infondato.

Questa Corte ha più volte affermato che il concetto di "beneficiario effettivo", elaborato dalla prassi internazional-tributaria e successivamente adottato dai vari trattati sottoscritti, ha il fine di contrastare le pratiche volte a trarre profitto dalla autolimitazione della potestà impositiva statale, ovvero ad impedire che i soggetti possano abusare dei trattati fiscali attraverso pratiche di treaty shopping, con lo scopo di ottenere una protezione cui non avrebbero avuto diritto, ovvero di subire un trattamento fiscale più favorevole (fra le altre, Cass. n. 24287/2019; Cass. n. 27112/2016; Cass. n. 25281/2015).

Di conseguenza, è stato affermato che, in virtù di tale clausola, può fruire dei vantaggi garantiti dai trattati solo il soggetto sottoposto alla giurisdizione dell'altro Stato contraente che abbia l'effettiva disponibilità giuridica ed economica del provento percepito, realizzandosi altrimenti una traslazione impropria dei benefici convenzionali o addirittura un fenomeno di non imposizione (fra le altre, Cass. n. 32840/2018).

4.1. Da tale orientamento, per vero, non si è discostata la sentenza impugnata.

I giudici d'appello hanno infatti escluso che Pensionskasse persegua la finalità di trasferire ad altri i proventi degli investimenti effettuati - in guisa di mero intermediario nelle operazioni finanziarie - evidenziando come, in realtà, l'investimento costituisca l'attività istituzionale propria dell'istituto, destinata a soddisfarne lo scopo sociale mediante l'incremento della dotazione patrimoniale da destinare ai beneficiari delle prestazioni previdenziali o assicurative che ne costituiscono l'oggetto.

In tal senso, pertanto, la sentenza appellata ha correttamente affermato che non sussistono vincoli che limitino o riducano i poteri di disposizione (nei termini che, ad esempio, caratterizzano la disponibilità di somme per un fiduciario o un trustee), poichè quest'ultima permane nel controllo dell'ente previdenziale che decide come destinarla.

5. In conclusione, il ricorso è meritevole di rigetto. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 13.000,00, oltre Euro 200,00 per esborsi e rimborso forfetario in misura del 15%.

Così deciso in Roma, il 10 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 24 agosto 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza