Sentenza del 09/09/2022 n. 26681 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. N. MARKETS N.V. (già THE R. B. OF S. N.V. già ABN A. B. N.V.), società con sede nei (---), ha presentato istanza all'Agenzia delle entrate, Centro operativo di (---), volta ad ottenere il rimborso della ritenuta alla fonte subita sui dividendi distribuiti dalla propria partecipata italiana Capitalia s.p.a. negli anni d'imposta 2005, 2006 e 2007.

Tali dividendi erano stati assoggettati in Italia a una ritenuta di imposta del 27 per cento, come previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27, comma 3 e art. 27-ter, comma 1, nella versione vigente ratione temporis, ridotta al 15 per cento in virtù di quanto previsto dall'art. 10 paragrafo 2 lett. b) della Convenzione contro le doppie imposizioni tra la Repubblica italiana ed il Regno dei Paesi Bassi, per complessivi Euro 4.814.424,44.

A fondamento dell'istanza la società deduceva una discriminazione di trattamento, contrastante con il principio della libera circolazione dei capitali, ex art. 63 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, rispetto ad una società italiana, avendo subito sui dividendi una tassazione maggiore rispetto a quella che quest'ultima avrebbe subito nelle medesime circostanze, pari all'1,65 per cento dell'ammontare lordo degli utili ricevuti (secondo la normativa vigente ratione temporis) e chiedeva in via principale il rimborso integrale delle ritenute subite e in via subordinata il rimborso delle ritenute, al netto dell'1,65 per cento.

2. A seguito del silenzio dell'Agenzia delle entrate la società proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Pescara che rigettava l'istanza.

3. La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, con la sentenza n. 586/06/2018, pronunciata in data 12 aprile 2018 e depositata in data 6 giugno 2018, oggetto dell'odierno ricorso, rigettava l'appello della contribuente.

In particolare, la C.T.R. rilevava che la tassazione dei dividendi in uscita verso paesi comunitari è regolata dalle convenzioni bilaterali stipulate con lo stato di residenza del beneficiario; nel caso in esame veniva in rilievo l'art. 10 della Convenzione stipulata tra la Repubblica italiana e il Regno dei Paesi Bassi per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, che espressamente si occupa della tassazione dei dividendi e che ne legittima la sottoposizione a imposizione nella misura del 15 per cento.

Evidenziava ancora che dalla sentenza della Corte di giustizia Europea del 19/11/2009 nella causa C-540/07, Commissione contro Repubblica Italiana, cui la stessa parte aveva fatto riferimento, si ricava il principio del necessario coordinamento tra la disciplina nazionale e la

normativa convenzionale allo scopo di evitare la violazione del più generale principio di non discriminazione, con la precisazione però che essa non può tradursi in una discriminazione al contrario cioè a danno delle società domestiche, che si verificherebbe ove si accedesse alla richiesta di rimborso integrale delle ritenute subite dalla società contribuente per i dividendi, atteso che nei Paesi Bassi i dividendi non erano soggetti a imposizione con un'esenzione completa al 100 per cento.

Nel caso di specie la parte non aveva dimostrato l'esistenza, neanche parziale, di una disparità di trattamento in concreto limitandosi ad affermare la sussistenza di tale disparità sul mero presupposto che i dividendi distribuiti a favore della società fossero stati assoggettati in Italia alla ritenuta alla fonte del 15 per cento ma non aveva provato che tale tassazione fosse superiore in concreto a quella che sarebbe stata applicata a una società italiana, alla luce delle diverse modalità di tassazione applicate alle società estere e alle società italiane, sicchè in concreto non poteva ritenersi violato il principio della libera circolazione dei capitali.

Riteneva poi che nel caso in esame, nonostante la contestazione dell'ufficio, i proventi fossero stati erogati alla parte e che essa potesse ritenersi la beneficiaria effettiva dei dividendi, ma che mancasse però la prova che sui dividendi percepiti fosse stata effettivamente pagata l'imposta nel paese di residenza, non potendosi ritenere probanti in tal senso le note scambiate tra la banca e l'amministrazione finanziaria olandese, che nulla dicevano circa l'effettivo pagamento dell'imposta.

4. Ricorre, contro la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, la N. MARKETS N.V., con tre motivi di ricorso.

Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

La ricorrente ha depositato memoria.

La causa è stata discussa all'udienza pubblica del 10 giugno 2022.

Motivi della decisione

1. La lite ha ad oggetto il (diniego di) rimborso delle ritenute operate, nella misura del 15 per cento, sui dividendi percetti dalla società ricorrente a fronte della sua partecipazione in Capitalia s.p.a., di cui essa assume il carattere discriminatorio, vietato dalla disciplina unionale, rispetto ad un eventuale percettore dei medesimi dividendi, avente sede in (---).

La società, a fronte della sentenza reiettiva del suo appello, propone tre motivi di ricorso.

1.1. Con il primo motivo deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 18, 63 e 351 del Trattato di funzionamento dell'Unione Europea, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 89, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27, comma 3 e art. 27-ter, comma 1, nella formulazione vigente ratione temporis, dell'art. 11 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La ricorrente, con tale motivo:

censura la statuizione dei giudici d'appello secondo i quali la tassazione dei dividendi in uscita verso i paesi comunitari sia regolamentata dalle convenzioni bilaterali stipulate con lo stato di residenza del beneficiario laddove invece i trattati istitutivi dell'ordinamento dell'Unione Europea sanciscono la supremazia del diritto unionale anche rispetto alle convenzioni contro le doppie imposizioni;

evidenzia poi che la prova della discriminazione era pacifica in quanto i dividendi nazionali, secondo la normativa vigente ratione temporis, avrebbero subito una ritenuta pari all'1,65 per cento mentre nel caso di specie i dividendi avevano subito una ritenuta del 15 per cento, discriminazione peraltro neanche eliminabile attraverso il credito d'imposta garantito dalla convenzione bilaterale alla luce dell'assoggettamento dei dividendi al regime di esenzione dalla partecipazione nei Paesi Bassi, che avrebbe reso incapiente la tassazione olandese rispetto all'eventuale credito di imposta;

censura altresì la statuizione secondo la quale la documentazione prodotta in primo grado, attestante la circostanza che la società aveva presentato dichiarazioni dei redditi ed aveva provveduto ai relativi versamenti di imposta, non potesse essere ritenuta sufficiente, atteso che non certificava che i dividendi percepiti dalla società italiana erano stati ivi effettivamente assoggettati a imposta e che quindi, nulla dicendo essi sul fatto che l'imposta fosse stata effettivamente pagata, non poteva ritenersi raggiunta la prova della duplicazione di imposta;

lamenta la erroneità dei richiami di alcune argomentazioni della sentenza 19 novembre 2009 della Corte di giustizia dell'Unione Europea nella causa C 540/07 nel caso Commissione contro Italia, avendo la C.T.R. richiamato non i passaggi argomentativi della Corte bensì le difese della Repubblica italiana, in realtà dalla prima disattese;

evidenzia ancora che, proprio in applicazione del diritto unionale, la normativa interna era stata modificata dalla L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, commi 67 e 69, che aveva ridotto la misura della ritenuta sui dividendi corrisposti alla società e agli enti residenti nella Unione Europea all'1,375 per cento, equiparando il carico impositivo in capo alle società residenti a quello delle società non residenti in Italia ma nell'Unione Europea; sebbene tale norma fosse, per espressa previsione, applicabile esclusivamente agli anni dal 2008 in poi, la stessa amministrazione finanziaria, con la circolare 32E in data 8/07/2011 aveva invitato l'Agenzia ad applicare, nel caso di istanze di rimborso, la nuova disciplina a prescindere dalla decorrenza prevista testualmente dalla legge, proprio sul presupposto del contrasto con la disciplina unionale.

1.2. Con il secondo motivo di ricorso la società deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., comma 1, dell'art. 2697 c.c., comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con tale motivo la società censura la statuizione della C.T.R. laddove ha ritenuto che la parte, per avere diritto al rimborso, avrebbe dovuto provare non solo di aver subito la tassazione nella misura del 15 per cento ma anche che tale tassazione fosse superiore a quella che sarebbe stata applicata in concreto ad una società italiana e che i documenti in atti non potevano essere considerati idonei a provare l'applicazione sui dividendi della partecipation exemption nè la soggezione alla tassazione.

Lamenta, infatti, l'indebito ampliamento dell'oggetto del giudizio che non aveva a che fare con la doppia imposizione ma era volto all'applicazione diretta delle guarentigie sulla libertà di circolazione previsti nei trattati istitutivi dell'Unione Europea, cui era quindi estranea la questione della soggezione effettiva a tassazione dei dividendi.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso la società deduce la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, dell'art. 111 Cost., comma 6, dell'art. 132 c.p.c., dell'art. 118 disp. att. c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, lamentando la nullità della sentenza per evidenti contraddizioni motivazionali.

Dopo aver concluso per l'accoglimento del ricorso, in subordine, per il caso di rigetto dei motivi, la ricorrente chiede di rinviare alla Corte di Giustizia della Unione Europea la questione pregiudiziale di interpretazione dell'art. 63 TFUE in relazione alle norme interne e convenzionali come effettuata dai giudici di merito nonchè la questione se tale interpretazione, già oggetto di procedura di infrazione in sede unionale, esponga lo Stato a possibili sanzioni.

2. Deve preliminarmente evidenziarsi che il ricorso è ammissibile poichè i motivi, e in particolare il primo, attingono entrambe le argomentazioni utilizzate dalla C.T.R. a fondamento della propria decisione; in particolare anche l'argomentazione secondo cui occorrerebbe una prova in concreto del trattamento deteriore della società estera è oggetto di censura laddove la ricorrente evidenzia l'errata interpretazione della decisione della Corte di Giustizia relativa alla discriminazione posta a fondamento della domanda.

3. Il terzo motivo, da esaminare con priorità in quanto volto a far valere la nullità della sentenza per motivazione apparente, è infondato.

La mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell'art. 132 c.p.c., n. 4 (e nel caso di specie del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, si configura quando la motivazione "manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero... essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decisum. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata" (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053; successivamente tra le tante Cass. 01/03/2022, n. 6626; Cass. 25/09/2018, n. 22598), nessuna delle quali condizioni ricorre nel caso di specie, ove la motivazione, non solo è graficamente presente ma consente di cogliere le argomentazioni poste a base della decisione.

4. I primi due motivi di ricorso possono essere esaminati congiuntamente e sono fondati, secondo quanto si dirà.

Occorre a tal fine riepilogare i termini della questione, già oggetto, sotto vari profili, di altre decisioni di questa Corte, anche recenti (Cass. 04/07/2022, n. 21159; Cass. 16/02/2022, n. 5152; Cass. 29/01/2020, n. 1967; Cass. 21/01/2019, n. 2889; Cass. 19/10/2018, n. 26377; Cass. 17/07/2018, n. 18926; Cass. 29/11/2017, n. 28573).

4.1. La questione posta dalla ricorrente nel giudizio di rimborso è relativa alla eliminazione di un trattamento discriminatorio, perchè ostacolante la libera circolazione dei capitali, tra società con sede in (---) e società con sede in (---), relativo alla tassazione, negli anni 2005-2007, dei dividendi erogati da proprie partecipate; tale questione non può che essere risolta con riferimento alla sentenza della Corte di Giustizia CE del 19 novembre 2009 (causa C-540/07), relativa al giudizio proposto dalla Commissione CE nei confronti della Repubblica Italiana.

La decisione riguarda la compatibilità con le disposizioni comunitarie del regime nazionale di ritenuta alla fonte sui dividendi in uscita, che (all'epoca) prevedeva, per i dividendi distribuiti a società stabilite negli altri Stati membri UE e negli Stati aderenti all'Accordo SEE, un regime di imposizione diretta più oneroso rispetto a quello applicato ai dividendi domestici.

Occorre precisare che non si verte in tema di dividendi percetti da società cd. madre e versati da società cd. figlia, ipotesi regolata da specifica e diversa disciplina interna e comunitaria.

4.2. Dal 1 gennaio 2004 (data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 344 del 2003, istitutivo dell'IRES) il regime di tassazione dei dividendi domestici ha abbandonato il previgente criterio della tassazione provvisoria con attribuzione di un credito d'imposta alla società percipiente, a favore del criterio di tassazione definitiva del 5 per cento del dividendo, con esclusione dal reddito imponibile del restante 95 per cento (art. 89 T.U.I.R.: c.d. partecipation exemption); il restante 5 per cento era tassato con aliquota Ires al 33 per cento; tale regime quindi di fatto assoggettava i dividendi pagati a società con sede in (---) ad una imposizione pari all'1,65 per cento (corrispondente al 33 per cento del 5 per cento).

I dividendi pagati a soggetti con sede all'estero erano assoggettati, sulla base del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3, ad una ritenuta a titolo di imposta del 27 per cento, ridotta, nel caso di specie, in base alla Convenzione bilaterale tra Italia e Paesi Bassi, al 15 per cento.

Soltanto a far data dal 1 gennaio 2008, con l'introduzione all'art. 27 cit., comma 3-ter, il regime di tassazione dei dividendi corrisposti alle società UE e SEE è stato allineato al regime interno, mediante applicazione di una ritenuta ridotta con aliquota dell'1,375 per cento (pari al 5 per cento dell'aliquota Ires vigente, nel frattempo ridotta al 27,5 per cento), in considerazione esplicita della necessità di equiparare il trattamento delle società con sede all'estero (ma in paesi UE) con quello delle società con sede in (---), eguaglianza di trattamento imposta dal principio di libera circolazione dei capitali di cui all'art. 56 T.F.U.E. (oggi, art. 63).

Tale nuova disciplina equiparativa è però espressamente prevista come applicabile solo agli anni dal 2008 in poi, circostanza per la quale è rimasta normativamente irrisolta la questione relativa agli anni precedenti (a decorrere ovviamente dall'entrata in vigore del nuovo regime Ires, 1 gennaio 2004).

4.3. Gli anni dedotti in giudizio (2005/2007) concernono proprio l'arco temporale preso a riferimento dalla sentenza della Corte di Giustizia del novembre 2009, con riguardo al quale quest'ultima ha rilevato la disparità di trattamento impositivo, avendo infatti ritenuto che il sistema all'epoca vigente non fosse conforme al principio di libera circolazione dei capitali, evidenziando, dopo aver illustrato i termini normativi sopra riportati, che fosse "pacifico che la normativa italiana assoggetti i dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri ad un tasso d'imposizione superiore a quello applicato ai dividendi distribuiti alle società residenti" (par. 33) e dichiarato che la Repubblica Italiana, con tale normativa, aveva contravvenuto al Trattato, ostacolando la libera circolazione dei capitali.

4.4. Nell'esaminare le eccezioni mosse in giudizio, la Corte di Giustizia ha ritenuto l'infondatezza dell'eccezione secondo cui i dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri non sarebbero in realtà trattati diversamente dai dividendi distribuiti a società residenti, in quanto le convenzioni contro la doppia imposizione permetterebbero di detrarre l'imposta trattenuta alla fonte in Italia da quella dovuta nell'altro Stato membro.

In proposito ha osservato che, pur avendo la giurisprudenza della Corte UE ammesso la possibilità che uno Stato membro garantisse il rispetto del Trattato stipulando una convenzione contro la doppia imposizione con un altro Stato membro (sentenze Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punto 71, e Amurta, punto 79), tanto deve avvenire a condizione "che l'applicazione della convenzione contro la doppia imposizione permetta di compensare gli effetti della differenza di trattamento derivante dalla normativa nazionale"; giacchè "solo nell'ipotesi in cui l'imposta trattenuta alla fonte, in applicazione della normativa nazionale, possa essere detratta dall'imposta, dovuta nell'altro Stato membro, per un ammontare pari alla differenza di trattamento derivante dalla normativa nazionale, la differenza di trattamento tra i dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri e i dividendi distribuiti alle società residenti scompare totalmente"; quindi "l'imputazione presuppone segnatamente che i dividendi provenienti dall'Italia siano sufficientemente tassati nell'altro Stato membro", posto che "se tali dividendi non sono tassati o se non lo sono a sufficienza, la somma ritenuta alla fonte in Italia o una frazione di essa non può essere detratta".

Ciò premesso, ha poi evidenziato che poichè 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 e che non si possa "sostenere che, a causa dell'applicazione delle convenzioni contro la doppia imposizione, i dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri non siano, in definitiva, trattati diversamente dai dividendi distribuiti alle società residenti".

Dal decisum della Corte di Giustizia si rileva che la previsione interna, vigente ratione temporis, fosse di per sè discriminatoria e impedisse la libera circolazione dei capitali e che i meccanismi

convenzionali operano su un piano diverso, relativo alla distribuzione del potere impositivo tra gli Stati, il quale va comunque esercitato nel rispetto dei principi comunitari.

In altri termini, l'eliminazione della disparità di trattamento tra società percipienti in ambito UE o SEE rispetto alle percipienti italiane si pone su di un piano diverso rispetto a quello della eliminazione della doppia imposizione, tanto che la stipulazione, da parte dello Stato membro, di una convenzione finalizzata ad elidere, o quantomeno limitare, quest'ultimo fenomeno potrebbe lasciare integra la disparità di trattamento, allorquando la società percipiente in altro Stato membro non abbia modo di compensare in tale Stato l'imposta pagata in Italia a mezzo di ritenuta.

Questa Corte (Cass. 16/02/2022, n. 5152) ha chiarito che il diritto dei Trattati prevale anche sulle convenzioni tra gli Stati, richiamando Corte di Giustizia 14 dicembre 2006, C-170/05 (Denkavit) e Corte di Giustizia 8 novembre 2007, C-379/05 (Amurta), ove si è affermato che "un trattamento fiscale sfavorevole contrario ad una libertà fondamentale non può essere giustificato dall'esistenza di altri vantaggi fiscali, anche supponendo che tali vantaggi esistano".

4.5. Come già evidenziato da questa Corte (Cass. 10/11/2017, n. 26656), successivamente alla sentenza della Corte di Giustizia, e dopo che la disciplina interna sui dividendi in uscita corrisposti a soggetti residenti in paesi UE e SEE era già stata modificata nel senso di rendere effettiva la compensazione perequativa indipendentemente dalla tassazione nell'altro Stato membro (mediante introduzione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, cit. comma 3-ter, a far data dal 1 gennaio 2008), la stessa Agenzia delle entrate è intervenuta con la Circolare n. 32/E dell'8/07/2011 avente ad oggetto le procedure relative alle istanze di rimborso delle ritenute applicate sui dividendi corrisposti ai suddetti soggetti, anche con riguardo, trattandosi di dare piena ed effettiva applicazione all'interpretazione fornita dalla suddetta sentenza della Corte di Giustizia, ai dividendi formatisi prima dell'1 gennaio 2008 ma non prima dell'1 gennaio 2004, che sono quelli esattamente rilevanti nel caso di specie; in tale documento di prassi l'Agenzia ha evidenziato che pure in ordine a tali annualità va "esclusa l'applicazione della ritenuta di cui del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3, dovendosi invece applicare - al pari dei dividendi distribuiti alle società residenti - il regime "ordinario", che prevede l'assoggettamento a tassazione del solo 5 per cento dell'imponibile. Ne consegue che ai dividendi corrisposti alle società e agli enti residenti nell'Unione Europea e nei Paesi aderenti all'Accordo sullo spazio economico Europeo, anche se formatisi prima del 10 gennaio 2008, è applicabile una ritenuta ridotta rispetto a quella prevista dell'art. 27, citato comma 3". Più in particolare, la circolare ha stabilito che: "per effetto dell'aliquota di imposta IRES vigente prima del 10 gennaio 2008, pari al 33 per cento, la misura della ritenuta ridotta da applicare ai dividendi erogati prima del 1 gennaio 2008 è pari all'1,65 per cento (ossia pari al 5 per cento di 33). La misura della ritenuta dell'1,375 - puntualmente indicata del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3-ter - è invece applicabile ai dividendi erogati a partire dal 10 gennaio 2008, corrispondendo al 5 per cento di 27,5 (aliquota IRES vigente dalla medesima data)".

La stessa amministrazione finanziaria, dunque, è intervenuta riconoscendo il diritto al rimborso delle ritenute fino alla concorrenza necessaria ad equiparare il prelievo fiscale in ambito UE e SEE a quello interno.

Ciò posto, l'amministrazione finanziaria ha poi subordinato l'accoglimento delle istanze di rimborso delle ritenute (anche se relative, come detto, a dividendi anteriori al 2008) all'accertamento da parte degli uffici, caso per caso, di determinati presupposti soggettivi ed oggettivi, specificati nella medesima circolare: la natura non qualificata (secondo i criteri stabiliti dalla direttiva 90/435/CE, c.d. madre-figlia) della partecipazione transfrontaliera, essendo altrimenti i dividendi assoggettati al regime proprio di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27-bis; la pertinenza dell'istanza alle ritenute sui dividendi soggetti al nuovo regime tributario (Ires) in vigore dal 1 gennaio 2004, avendo la CG "esaminato soltanto gli effetti discriminatori derivanti dal regime della cosiddetta "partecipation exemption" per i dividendi domestici introdotto a partire da quella data"; la tempestività dell'istanza di rimborso; che la società estera sia soggetto passivo ai fini della locale imposta sul reddito delle società, intesa come assoggettabilità di carattere generale ad imposizione, indipendentemente dalla circostanza che godano, di fatto, di agevolazioni comunque compatibili con la normativa comunitaria; il regime di tassazione applicato nel Paese di residenza, e l'eventuale previsione in esso di un credito d'imposta compensativo della ritenuta subita; l'effettività dello stabilimento nel Paese UE, e della partecipazione societaria.

4.6. Tanto premesso, è fermo il principio, quindi, della necessaria applicazione di quanto stabilito dalla sentenza della Corte di Giustizia citata, costituente vera e propria fonte normativa di origine comunitaria e, come tale, suscettibile di applicazione diretta, finanche in difetto di richiamo ad opera della parte interessata, e ciò anche in sede di disapplicazione di quella disciplina interna (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3) che risultasse in contrasto, per i suoi effetti discriminatori, con i principi UE da essa individuati (sull'efficacia vincolante retroattiva erga omnes delle sentenze CGUE, si rinvia a Cass. 08/02/2016, n. 2468, con ulteriori richiami).

Occorre, peraltro, ribadire quanto già precisato da Cass. n. 5152 del 2022, secondo cui la pronuncia della Corte di Giustizia n. 540 del 2009 impone la disapplicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3, e non della Convenzione, in quanto questa si innesta proprio sul contenuto sostanziale della norma interna, semplicemente riducendo l'ammontare dell'aliquota per evitare in qualche misura la doppia imposizione (dal 27 al 15 per cento). L'elemento centrale, ai fini della disapplicazione, è infatti il contrasto della norma interna con i principi espressi dalla sentenza della Corte di giustizia; non osta al riconoscimento del diritto al rimborso la circostanza che la ritenuta sia stata operata non sulla base della percentuale dell'art. 27 citato, ma di quella inferiore prevista dalla Convenzione contro le doppie imposizioni, che 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. I presupposti oggettivi e soggettivi di applicazione della ritenuta sui dividendi, però, si rinvengono esclusivamente nella norma interna, di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3.

Dunque, la sentenza n. 540 del 2009 della Corte di Giustizia, che ha dichiarato l'incompatibilità con il trattato del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, si applica anche nel caso, come quello in esame, in cui sulle previsioni di tale norma si sono innestate le disposizioni convenzionali tese a temperare l'aliquota della ritenuta alla fonte, ove tale rimedio non sia stato sufficiente a sanare in concreto la discriminazione, come nel caso di specie.

4.7. In conseguenza della ritenuta disapplicazione della ritenuta di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3, questa Corte (Cass. n. 5152 del 2022, citata in precedenza) ha già evidenziato doversi applicare, al pari dei dividendi distribuiti alle società con sede in (---), il regime "ordinario", che prevede l'assoggettamento a tassazione del solo 5 per cento dell'imponibile.

Ne consegue che ai dividendi corrisposti alle società e agli enti residenti nell'Unione Europea e nei paesi aderenti all'Accordo sullo spazio economico Europeo, anche se formatisi prima del 1 gennaio 2008, è applicabile una ritenuta ridotta rispetto a quella prevista dell'art. 27, citato comma 3; per effetto dell'aliquota di imposta Ires vigente prima del 1 gennaio 2008, pari al 33 per cento, la misura della ritenuta ridotta da applicare ai dividendi erogati prima del 1 gennaio 2008 è pari all'1,65 per cento (ossia pari al 5 per cento del 33 per cento).

4.8. Ai fini del rimborso, la parte, infine, non ha l'onere di provare di aver concretamente sborsato imposte, essendo sufficiente la mera soggezione ad imposta, come chiarito dalla stessa amministrazione nella predetta circolare (Cass. n. 5152 del 2022 nonchè Cass. 05/07/2022, n. 21302; Cass. 04/07/2022, n. 21159).

5. Orbene, posti tali principi, con riferimento agli specifici motivi di ricorso (primo e secondo), deve ritenersene la fondatezza, alla luce delle seguenti considerazioni:

- che la normativa vigente ratione temporis determinasse un trattamento deteriore è circostanza già acclarata dalla Corte di giustizia che lo ha ritenuto espressamente un fatto pacifico;

- la convenzione bilaterale ha inciso sulla misura della ritenuta riducendola dal 27 per cento al 15 per cento ma ciò non ha eliminato la discriminazione, essendo pacificamente prevista, secondo le norme vigenti ratione temporis, per le società con sede in (---) una ritenuta dell'1,65 per cento;

- la Commissione regionale, nella seconda argomentazione fondante il rigetto, ha statuito che per beneficiare della ritenuta ridotta, gli enti e società esteri devono provare di essere stati "concretamente soggetti ad imposta" e "che l'imposta sia stata effettivamente pagata"; tale affermazione è in contrasto con il principio che il requisito dell'assoggettamento a tassazione va interpretato come "assoggettabilità" di carattere generale ad imposizione, soddisfatta da tutte quelle società potenzialmente soggette all'Ires, indipendentemente dalla circostanza che godono, di fatto, di agevolazioni comunque compatibili con la normativa comunitaria.

6. Premesso che la domanda aveva ad oggetto proprio il ripristino di un trattamento paritario nella tassazione dei dividendi transfrontalieri rispetto al regime interno, e la finalità della domanda di rimborso, sul piano sostanziale oltre che formale, non era quella della elisione della doppia imposizione, ma quella della esclusione della disparità di trattamento, proprio quella trattata dalla sentenza C-540/09, la sentenza va quindi cassata, dovendosi affermare i seguenti principi di diritto:

- in tema di ritenute applicate dallo Stato italiano sui dividendi distribuiti da una società residente ad una società di diritto olandese, al fine di dare piena ed effettiva applicazione all'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia n. 540 del 2009, anche per i dividendi formatisi prima del 1 gennaio 2008 è applicabile la ritenuta ridotta pari all'1,65 per cento, che prevale su

quella all'epoca specificamente prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, sia pure mitigata dal regime convenzionale (nella specie, quello previsto dalla Convenzione Italia Paesi Bassi, art. 10, contro la doppia imposizione, ratificata con L. 26 luglio 1993, n. 305), in quanto tale rimedio non è sufficiente a sanare la discriminazione;

- per beneficiare della ritenuta ridotta, gli enti e società esteri devono essere soggetti passivi ai fini della locale imposta sul reddito delle società, ma tale condizione va interpretata come "assoggettabilità" di carattere generale ad imposizione, soddisfatta da tutte quelle società "potenzialmente" soggette all'Ires, indipendentemente dalla circostanza che godano, di fatto, di agevolazioni comunque compatibili con la normativa comunitaria (in tal senso anche Circolare della Agenzia delle entrate 32/E dell'8/07/2011).

7. La C.T.R. ha espressamente premesso che l'onere della prova nei giudizi di rimborso gravi sul contribuente ma che, ove l'amministrazione ne contesti la qualità di beneficiario effettivo, gravi su di essa l'onere di fornire elementi di giudizio, anche presuntivi, a fondamento di tale contestazione; ha poi ritenuto che nessun elemento di giudizio addotto abbia fondato il sospetto che la società non fosse la beneficiaria effettiva e che essa aveva incassato i proventi per cui è causa, escludendo il rimborso unicamente per la mancata prova (irrilevante, come visto) dell'esborso di tasse nei Paesi Bassi; alla luce di quanto premesso, la causa, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, può essere decisa con l'accoglimento della domanda subordinata di rimborso, detratto dalla ritenuta subita l'1,65 per cento, per la somma di Euro 4.284.837,75, oltre interessi come richiesti.

8. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza; le spese del giudizio di merito sono integralmente compensate tra le parti in considerazione della giurisprudenza non pacifica al momento della proposizione della domanda.

P.Q.M.

accoglie il primo e il secondo motivo; rigetta il terzo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso nei limiti della domanda subordinata; condanna Agenzia delle entrate al pagamento in favore della ricorrente delle spese di lite del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 29.000,00 per compensi, Euro 200,00 per esborsi, spese forfetarie nella misura del 15 per cento sui compensi, oltre accessori se dovuti.

Così deciso in Roma, il 10 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 9 settembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza