

Sentenza del 26/04/2023 n. 10903 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate ricorre, con due motivi, nei confronti della Rhone Poulenc Rorer Limited, che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe che ha accolto l'appello della contribuente avverso la sentenza della C.t.p. di Pescara che, invece, aveva rigettato il ricorso avverso il diniego frapposto dall'Ufficio all'istanza di rimborso delle ritenute operate sui dividendi percepiti negli anni 2008 e 2010 dalla partecipata Sanofi Aventis Spa 2. La contribuente, società con sede nel Regno Unito, richiedeva il rimborso di parte delle ritenute subite sui dividendi di fonte italiana, distribuiti dalla propria partecipata, ritenendo la sussistenza dei presupposti di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3, e del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38 nonché dell'art. 63 T.F.U.E..

La società precisava che la ritenuta applicata era stata pari al 5 per cento ai sensi dell'art. 10, par. 2. lett. a) della Convenzione Italia-Regno Unito contro le doppie imposizioni; assumeva che, invece, si sarebbe dovuta applicare l'aliquota dell'1,65 per cento (ossia pari al 5 per cento del 33 per cento) corrispondente al carico fiscale applicato ad un dividendo percepito da una società italiana. Deduceva, in proposito che il regime introdotto dalla L. 24 dicembre 2007, n. 244 in attuazione dei principi enunciati dalla Corte di Giustizia con la sentenza 19 novembre 2009, C-540/07 doveva trovare applicazione anche per i dividendi formati prima del 1 gennaio 2008, così come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con circolare n. 32 del 2011. Per l'effetto, chiedeva il rimborso delle ritenute subite in eccesso sui dividendi distribuiti il 26 giugno 2008 ed il 22 dicembre 2010.

L'Agenzia delle Entrate respingeva l'istanza con provvedimento del 23 luglio 2014, impugnato dalla contribuente.

3. La C.t.p. rigettava il ricorso.

La C.t.r., invece, accoglieva l'appello della contribuente.

In particolare, per quanto ancora rileva, evidenziava che la società appellante era "beneficiario effettivo" dei dividendi come provato dalla documentazione esibita (copia Mod. F24 quietanzati, copia conforme estratto libro giornale, copia CVS per i dividendi del 2008) e che aveva fornito idonea prova quanto al regime fiscale cui soggiaceva nello Stato di residenza producendo certificazione delle Autorità fiscali del Regno Unito nelle quali si attestava che la società era ivi residente, che era assoggettata alle imposte sui redditi, che le dichiarazioni contenute nel modulo di richiesta di rimborso, tra cui quella di esserne il beneficiario effettivo erano esatte,

per quanto constava, che dei redditi indicati nella domanda si sarebbe tenuto conto ai fini della imposizione.

4. La contribuente, in data 13 gennaio 2023, ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle Entrate denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 la violazione dell'art. 115 c.p.c. , comma 1, in relazione al requisito soggettivo del diritto al rimborso.

In particolare, censura la sentenza impugnata per aver ritenuto provato da parte della società di essere il "beneficiario effettivo" dei dividendi di fonte italiana sulla base di documentazione incompleta e non idonea.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 la violazione dell'art. 115 c.p.c. , comma 1, in relazione al requisito oggettivo.

Censura la sentenza impugnata per aver ritenuto provata da parte della società contribuente il presupposto doppia imposizione dei dividendi nello Stato di residenza.

3. Preliminarmente, va rigettata l'eccezione di inammissibilità del ricorso, per i motivi sollevati nel controricorso in ragione dell'art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 6.

Il ricorso contiene tutto quanto necessario a porre il giudice di legittimità in condizione di avere completa cognizione della controversia e del suo oggetto, nonchè di cogliere il significato e la portata delle censure contrapposte. La ricorrente, inoltre, ha esplicitato quale sia, per la parte rilevante, il contenuto degli atti o dei documenti menzionati.

4. Tuttavia, i motivi, da esaminarsi congiuntamente in quanto connessi, sono inammissibili sotto diverso profilo.

4.1. Va in primo luogo evidenziato che la censura mossa con il secondo motivo (relativo alla mancanza di prova del c.d. requisito oggettivo), secondo cui non risponderebbe al vero quanto affermato in sentenza in ordine alla mancata contestazione da parte dell'Ufficio della documentazione allegata dalla contribuente, non coglie la ratio decidendi della pronuncia.

Sebbene l'Agenzia delle Entrate ribadisca in ricorso di aver contestato la "documentazione fornita da controparte", l'esposizione di entrambi i motivi rende palese che ciò che l'Ufficio aveva contestato era, in realtà, la sussistenza di adeguata prova dei requisiti soggettivi ed oggettivi per accedere al rimborso. L'Amministrazione, infatti, assumeva che i presupposti del diritto al rimborso non fossero adeguatamente corroborati dalla documentazione prodotta. In altre parole, la contestazione atteneva al tema di prova, inteso come fatto che si intende provare, non alla fonte di prova (cfr. Cass. 21/12/2022, n. 37382).

La C.t.r. ha motivato sulla sussistenza dei presupposti per il rimborso - proprio perchè la loro ricorrenza era oggetto di contestazione - valutando la documentazione prodotta dalla

contribuente e precisando che la medesima non era mai stata contestata. E' evidente, pertanto, che la C.t.r. non ha inteso affermare che la sussistenza del requisito oggettivo (come anche di quello soggettivo) fosse circostanza non contestata, ma solo che la documentazione prodotta non fosse stata contestata, così intendendo riferirsi, chiaramente, alle fonti di prova e non al fatto controverso. In altri termini, è evidente che la C.t.r. intendesse affermare che i documenti prodotti erano utilizzabili in quanto non contestati.

Del resto, il motivo di ricorso non si fa carico di indicare in quale atto e in quale fase del giudizio di merito fosse, eventualmente, stata avanzata specifica contestazione della documentazione sotto il profilo della sua autenticità, sicchè il motivo, in parte qua, è inammissibile per difetto di specificità e, dunque, perchè articolato in violazione del disposto di cui all'art. 366 c.p.c..

4.2. Quanto alla ricorrenza del requisito soggettivo, su cui verte il primo motivo di ricorso, l'Ufficio, premette che la C.t.r. aveva ritenuto che la prova della sua sussistenza fosse stata raggiunta sulla scorta dei "Mod. F.24", quietanzati, relativi al versamento delle ritenute operate sui dividendi distribuiti nel 2008 e nel 2010, e di copia conforme del libro giornale della Sanofi Aventis Spa da cui risultava il pagamento dei dividendi al netto della ritenuta. Per l'effetto, assume, che la C.t.r., con riferimento ai dividendi dell'anno 2010, per i quali non era più previsto l'invio del c.d. "modello CVS", aveva riconosciuto il diritto al rimborso pur in mancanza di documentazione diretta a dimostrare l'introito dei proventi. Aggiunge che, se pure la C.t.r. aveva fatto riferimento ai documenti richiesti con la Risoluzione n. 189 del 2003, aveva esaminato detta ultima in maniera parziale ed ignorando che la società era tenuta a produrre le note di accredito (cd. *credite advice*); che, inoltre, la C.t.r. aveva ritenuto esaustiva la giustificazione addotta dalla società, circa l'impossibilità di produrre il documento di adesione separata all'accordo di cash pooling, senza rilevare che era necessario acquisire ulteriori documenti atti a giustificare il rimborso; che, infine, la C.t.r. aveva errato nel valutare l'idoneità della prova, sebbene nella fase endo-procedimentale fosse stata chiesta l'esibizione della certificazione emessa dalla banca di tesoreria accentrata, nella quale fosse evidenziato il dividendo distribuito l'11 dicembre 2010.

Quanto al requisito oggettivo su cui verte il secondo motivo, l'Ufficio censura la sentenza impugnata per aver erroneamente ritenuto idoneo il certificato con cui l'Autorità fiscale inglese aveva affermato che avrebbe tenuto conto dei redditi indicati ai fini dell'imposizione; osserva che, invece, tenuto conto del tempo trascorso, la certificazione avrebbe dovuto avere ad oggetto "uno stato di fatto oggettivamente riscontrabile" e contenere tutti gli elementi evidenziati nel giudizio di secondo grado. Assume che i documenti prodotti non erano idonei a provare l'inclusione dei dividendi nella base imponibile e/o il mancato recupero totale o parziale delle ritenute subite e che la società avrebbe dovuto produrre una certificazione attestante che l'ammontare lordo dei dividendi di fonte italiana fosse stato incluso nell'imponibile dell'imposta inglese; che la ritenuta scontata in Italia non fosse stata rimborsata o dedotta (totalmente o parzialmente) nello Stato di residenza.

4.3. Le censure mosse dalla ricorrente, se pure prospettate come violazione di legge e, nella specie, dell'art. 115 c.p.c. e dell'art. 2697 c.c. mirano, in realtà, alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito.

Oggetto del giudizio che la ricorrente vorrebbe demandare a questa Corte non è l'analisi e l'applicazione delle norme, bensì l'apprezzamento delle prove, rimesso alla valutazione del giudice di merito.

4.4. Le Sezioni Unite hanno chiarito che una censura relativa alla violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. non può porsi per un'erronea valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito, ma solo se si allegghi che quest'ultimo abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti, ovvero disposte d'ufficio al di fuori dei limiti legali, o abbia disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, ovvero abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione. Viceversa, si è chiarito che non sussiste violazione della norma citata laddove il giudice abbia valutato le prove proposte dalle parti attribuendo maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività consentita dal paradigma dell'art. 116 c.p.c. dedicato alla valutazione delle prove (Cass. Sez. U, 30/09/2020, n. 20867 e tra le più recenti, Cass. 21/12/2022, n. 37382, Cass. 01/03/2022, n. 6774).

4.5. Quanto, invece, all'art. 2697 c.c. la violazione del precetto ivi contenuto è censurabile per cassazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era onerata secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni, e non laddove oggetto di censura sia la valutazione che il giudice abbia svolto delle prove proposte dalle parti che, invece, è regolata dagli artt. 115 e 116 c.p.c. (Cass. 23/10/2018, n. 26769) 4.6. La sentenza impugnata non è incorsa nei vizi denunciati.

In primo luogo, la C.t.r. ha fatto corretta applicazione dei criteri di ripartizione dell'art. 2697 c.c. in quanto, esaminando la documentazione prodotta dalla contribuente al fine di corroborare i presupposti soggettivi ed oggettivi del diritto al rimborso, ha implicitamente posto a carico di quest'ultima il relativo onere probatorio.

In secondo luogo, la C.t.r. ha valutato tutta la documentazione allegata giungendo alla conclusione che la medesima fosse idonea a provare l'introito dei proventi.

La sentenza, per altro, espone in modo puntuale le ragioni sottese al decisum confutando le opposte argomentazioni dell'Ufficio.

In particolare, la C.t.r. ha ritenuto che la documentazione prodotta fosse conforme a quella indicata nella risoluzione ministeriale n. 189 del 2003 e nel provvedimento dell'Amministrazione finanziaria n. 138623/2003 e che la certificazione rilasciata dall'Amministrazione fiscale del Regno Unito fosse idonea a provare il requisito oggettivo. Con riferimento al profilo controverso dell'incasso a mezzo di tesoreria accentrata (c.d. cash pooling), dopo essersi pronunciata sulla sua legittimità, ha anche esposto le ragioni per le quali la documentazione prodotta dalla contribuente (contratto di cash pooling e contratto di sub cash pooling) fosse sufficiente precisando che non poteva essere soddisfatta la richiesta dell'Ufficio di produrre il documento di adesione separata all'accordo in quanto la contribuente partecipava alla tesoreria accentrata a mezzo delle altre società del gruppo.

4.7. A fronte della valutazione dei mezzi di prova fatta in sentenza, l'Ufficio nel ricorso afferma che occorre necessariamente produrre le note di accredito, un documento che attestasse all'accordo di cash pooling e un documento in ordine al regime fiscale applicato nel Regno Unito che attestasse "uno stato di fatto oggettivamente riscontrabile". La censura, tuttavia, si risolve in una richiesta di nuova valutazione delle prove, sull'assunto dell'inidoneità di quelle prodotte e della necessità di provare i fatti controversi a mezzo altri documenti per i quali nemmeno si allega la natura di prove legali.

Entrambi i motivi, pertanto, sono inammissibili in quanto le allegazioni e le prove sono state in concreto valutate dai giudici del merito che, correttamente, hanno ricostruito i fatti costitutivi della pretesa creditoria azionaria, giungendo alla conclusione che la società istante aveva provato entrambi i requisiti, soggettivo ed oggettivo, necessari per il rimborso.

5. In conclusione, il ricorso va dichiarato complessivamente inammissibile.

6. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

7. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, l'art. 13, comma 1-quater.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso e condanna la ricorrente a corrispondere alla controricorrente le spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 18.000,00 a titolo di compenso, oltre Euro 200,00 esborsi, rimborso 15 per cento spese generali, iva e cap come per legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza