

Sentenza del 26/07/2023 n. 22710 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con istanza del 31 gennaio 2008 la società Maxion Wheels Europe s.à r.l. (già HLI Holdings Etve s.à r.l.) (d'ora innanzi: Maxion), società di diritto (Omissis) e con sede dal (Omissis), richiedeva il rimborso di ritenute su interessi pari ad Euro 250.043,45, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 26-quater introdotto dal D.Lgs. 30 maggio 2005, n. 143, art. 1, comma 1, lett. b) , del in attuazione della direttiva Europea n. 2003/49/CE, sostenendo di essere soggetto esente in quanto residente in uno Stato dell'Unione Europea.

Tali interessi erano stati corrisposti dalla partecipata italiana Hayes Lemmerz Italy Holding Srl , che il 12 dicembre 2003 aveva ricevuto, per l'acquisto di quote di un'altra società spagnola, la Hayes Limmerz Srl , un finanziamento di importo pari ad Euro 198.000.000,00 sul quale, nell'anno (Omissis), al momento del rimborso del capitale, erano state erroneamente versate le ritenute in questione sugli interessi, pari ad Euro 2.083.695,51.

Con successiva istanza del 2 maggio 2011 la Maxion presentava ulteriore istanza di rimborso per Euro 73.977,70, avente ad oggetto le maggiori ritenute subite sui dividendi erogati dalla partecipata italiana Hayes Lemmerz Srl ; tali ritenute venivano considerate eccedenti a seguito delle modifiche del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27 , il cui comma 3-ter prevedeva un tetto dell'1,375% alla tassazione dei dividendi erogati a certi soggetti non residenti.

2. Formatosi il silenzio-rifiuto sulle richieste di rimborso in questione, la Maxion proponeva distinti ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Pescara la quale, previa riunione degli stessi, con sentenza n. 177/01/2015 del 25 marzo 2015, li rigettava.

3. Interposto gravame da parte della contribuente dinanzi alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo - sezione staccata di Pescara questa, con sentenza n. 541/06/2017, pronunciata il 21 febbraio 2017 e depositata in segreteria il 24 aprile 2017, rigettava l'appello, confermando la sentenza di primo grado e compensando le spese di lite.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la Maxion, sulla base di quattro motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

5. All'udienza pubblica del 14 marzo 2023 il consigliere relatore ha svolto la relazione ed il P.M. e le parti hanno rassegnato le proprie conclusioni D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, ex art. 23, comma 8-bis, conv. in L. 18 dicembre 2020, n. 176 .

Motivi della decisione

6. Il ricorso, come si è detto, è affidato a quattro motivi.

6.1. Con il primo motivo di ricorso la Maxion eccepisce l'omessa pronuncia sulla domanda di rimborso D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , ex art. 27, comma 3-ter, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4).

Deduce, in particolare, la ricorrente che ella aveva presentato istanze di rimborso facendo riferimento sia al citato D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 26-quater che art. 27, comma 3-ter, mentre la C.T.R. si era pronunciata esclusivamente in merito alla ricorrenza o meno delle condizioni di cui all'art. 26-quater cit.

6.2. Con il secondo motivo di ricorso la Maxion eccepisce violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 26-quater e 27 , comma 3-ter, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3).

Deduce, in particolare, la ricorrente che la sentenza della corte regionale era errata, per non avere individuato la duplicità dei regimi cui sono soggette le agevolazioni fiscali, rispettivamente, per interessi e dividendi, e per avere violato i criteri attraverso in base ai quali va attribuita ad una società la residenza a fini fiscali in un determinato Stato, assumendo come parametro un criterio estraneo alla determinazione legale del requisito della residenza.

6.3. Con il terzo motivo di ricorso la ricorrente denuncia violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 26-quater, 27 , comma 3-ter e 37-bis, lett. f-ter), in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), nonché omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5).

Osserva, in particolare, la ricorrente che la sentenza della C.T.R. sarebbe errata, nella parte in cui ha ritenuto che beneficiario dei dividendi non fosse la Maxion, nonché nella parte in cui aveva ritenuto che la società esponente non sarebbe beneficiario effettivo dei redditi percepiti, in quanto controllata da società avente sede di direzione effettiva al di fuori della UE. 6.4. Con il quarto motivo di ricorso si eccepisce nullità della sentenza impugnata per mancanza di motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4).

Sostiene la ricorrente che la motivazione della sentenza impugnata sarebbe solo apparente, in quanto la C.T.R. si sarebbe limitata apoditticamente a sposare le allegazioni ed i documenti dell'Agenzia delle Entrate, senza prendere in considerazione le allegazioni ed i documenti prodotti dalla stessa ricorrente.

7. Così riassunti i motivi di ricorso, la Corte osserva quanto segue.

7.1. Il primo motivo è inammissibile.

Ed invero, il motivo in questione pecca di autosufficienza, in quanto nel ricorso non è specificato se il ricorrente abbia presentato uno specifico motivo di appello riguardante la richiesta di rimborso delle ritenute sui dividendi D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , ex art. 27, comma 3-ter.

Manca, quindi, la "specifica indicazione" degli atti processuali sui quali il ricorso si fonda (art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 6)).

A tal proposito, deve rilevarsi che, nel giudizio di legittimità, la deduzione del vizio di omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c. postula, per un verso, che il giudice di merito sia stato investito di una domanda o eccezione autonomamente apprezzabili e ritualmente ed inequivocabilmente formulate e, per un altro verso, che tali istanze siano puntualmente riportate nel ricorso per cassazione nei loro esatti termini o per riassunto, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo e/o del verbale di udienza nei quali l'una e l'altra erano state proposte, onde consentire la tempestività e la decisività delle questioni prospettate (Cass. 14 ottobre 2021, n. 28072; Cass. 4 luglio 2014, n. 15367).

Nel caso di specie, mancando del tutto tali allegazioni, questa Corte non è in grado di valutare se effettivamente vi sia stata l'omessa pronuncia denunciata da parte della ricorrente.

7.2. Il secondo ed il terzo motivo possono essere esaminati congiuntamente, in quanto strettamente connessi, e sono anch'essi inammissibili.

Ed invero, la C.T.R. ha compiutamente accertato, con una verifica in punto di fatto insindacabile in questa sede, che l'effettivo beneficiario dei pagamenti fosse la controllante statunitense Hayes Lemmerz International Inc., e quindi una società residente al di fuori dell'Unione Europea, rispetto alle quali non si applicano le esenzioni previste dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 26-quater e art. 27 , comma 3-ter.

Sul punto, deve rilevarsi che, in ambito OCSE, il concetto di beneficiario effettivo è comparso per la prima volta nel Modello di convenzione del 1977, negli artt. 10 e 11, rispettivamente dedicati al regime di tassazione di dividendi ed interessi. La prassi statale si è, quindi, conformata a tale orientamento, adottando la clausola del beneficiario effettivo (o beneficial owner, nella traduzione inglese del concetto) nei diversi trattati sottoscritti.

La clausola del beneficiario effettivo si può quindi qualificare come una clausola generale dell'ordinamento fiscale internazionale, volta ad impedire che i soggetti possano abusare dei trattati fiscali attraverso pratiche di treaty shopping, con lo scopo di far godere della protezione convenzionale (o comunque prevista da direttive Europee) contribuenti che, altrimenti, non ne avrebbero avuto diritto o che avrebbero subito un trattamento fiscale, comunque, meno favorevole. A tal proposito, è stato affermato che "la prova di una pratica abusiva richiede, da un lato, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa dell'Unione, l'obiettivo perseguito dalla normativa medesima non è stato conseguito e, dall'altro, un elemento soggettivo, consistente nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa dell'Unione mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento. La sussistenza di taluni indizi può dimostrare la sussistenza di un abuso, semprechè si tratti di indizi oggettivi e concordanti. Possono costituire indizi di tal genere, segnatamente, l'esistenza di società interposte prive di giustificazione economica nonchè la natura puramente formale della struttura del gruppo societario, della costruzione finanziaria e dei finanziamenti" (in tal senso, Corte di giustizia UE 26 febbraio 2019, n. 116, cause riunite C-116/2016 e C117/2016).

L'orientamento prevalente, quindi, in ordine alla individuazione di beneficiario effettivo, è di tipo sostanzialistico, alla luce del quale il self-restraint, cui uno Stato nazionale acconsente sottoscrivendo una convenzione, non può, evidentemente, spingersi fino al punto di consentire un abuso della stessa convenzione che realizzerebbe, quindi, un fenomeno di doppia non imposizione altrettanto deprecabile quanto quello della doppia imposizione.

Se ne deve desumere pertanto la possibilità, per lo Stato della fonte (nel caso di interesse, l'Italia), di tassare i proventi diretti ad un residente estero nella misura in cui, se ciò non facesse, oltre a vedersi distorte le norme distributive convenzionali, relative all'esercizio del potere impositivo degli Stati, si consentirebbe una forma di pianificazione fiscale, non soltanto aggressiva per le ragioni erariali ma, al contempo, anche pregiudizievole per un corretto confronto concorrenziale tra operatori economici (così Cass. 25 maggio 2016, n. 10792; Cass. 16 dicembre 2015, n. 25281).

In conclusione, pertanto, nell'ottica di un orientamento sostanzialistico del concetto di beneficiario effettivo, deve ritenersi che possa fruire del beneficio solo il soggetto che, sottoposto alla giurisdizione dell'altro Stato, abbia effettiva disponibilità giuridica ed economica del provento percepito, con esclusione delle società relais (interposte), che, sebbene formalmente titolari di redditi, dispongono nella pratica soltanto di poteri molto limitati, risultando essere semplici fiduciarie o amministratori agenti per conto delle parti interessate (Cass. 10 luglio 2020, n. 14756).

Il concetto di beneficiario effettivo non può quindi ex se coincidere con quello più ampio di soggetto che, residente all'estero e ivi soggetto a imposizione, riceve i dividendi, ma richiede un *quid pluris*, rappresentato dall'essere tale soggetto anche colui che ha la effettiva disponibilità giuridica ed economica dei dividendi.

Nel caso di specie, come già detto, la C.T.R. ha accertato che il soggetto che ha avuto l'effettività disponibilità giuridica ed economica degli interessi e dei dividendi era la controllante americana della Maxion, sulla base di una serie di indici sintomatici del fatto che tale controllante fosse l'effettiva beneficiaria dei pagamenti.

7.3. Il quarto motivo è infondato.

La sentenza impugnata appare, sia pur sinteticamente, motivata, nella parte in cui ha dato rilevanza, ai fini dell'accertamento dell'effettivo beneficiario, alla presenza, nelle assemblee della ricorrente e nella sottoscrizione dei bilanci, di soggetti di nazionalità statunitense, alcuni dei quali rivestivano importanti ruoli di amministrazione anche della società americana. La corte territoriale, quindi, ha indicato gli elementi sintomatici, in base ai quali ha ritenuto che la società ricorrente fosse una mera società interposta, e che l'effettivo beneficiario fosse la società americana.

8. Conseguo il rigetto del ricorso.

Le spese di giudizio seguono la soccombenza della ricorrente, secondo la liquidazione di cui al dispositivo.

Ricorrono i presupposti processuali per il pagamento, da parte della ricorrente, di una somma pari al contributo unificato previsto per la presente impugnazione, se dovuto, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente alla rifusione, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del presente grado di giudizio, che si liquidano in Euro 8.300,00, oltre spese prenotate a debito.

Dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il pagamento, da parte del ricorrente, di una somma pari al contributo unificato previsto per la presente impugnazione, se dovuto, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13 , comma 1-quater.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza