Sentenza del 28/07/2023 n. 23034 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

GENERALI HOLDING VIENNA A.G., società assicuratrice (Omissis), impugnava - per quanto rileva in questa sede - il provvedimento di diniego del rimborso delle ritenute subite sui dividendi di fonte italiana percepiti negli anni 2010, 2011 e 2012 per la parte eccedente l'aliquota dell'1,375%, applicabile ratione temporis ai sensi dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27 , comma 3-ter, dividendi percepiti per effetto di investimenti indiretti, effettuati cioè per il tramite di taluni fondi di investimento austriaci. Rilevava l'Ufficio che i dividendi - contrariamente a quanto previsto dalla norma - non erano stati corrisposti alla società bensì ai fondi di investimento, non qualificabili neppure come enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società, non essendo in Austria tali fondi assoggettati ad imposizione; escludeva che, nella specie, fosse applicabile il criterio del "beneficiario effettivo", non sussistendo, inoltre, alcuna discriminazione ex art. 63 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea.

La Commissione tributaria provinciale di Pescara rispingeva il ricorso. La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, con la sentenza indicata in epigrafe, in riforma della decisione di primo grado, accoglieva l'appello della società contribuente.

Avverso la suddetta sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

GENERALI VERSICHERUNG A.G., incorporante GENERALI HOLDING VIENNA A.G., resiste con controricorso e deposita memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2 , n. 4, per essere la motivazione della sentenza impugnata inesistente, apparente o comunque incomprensibile e non pertinente.

Il motivo è infondato.

La motivazione della sentenza impugnata, seppure non sempre chiara e contenente alcuni refusi, rende comunque percepibile il fondamento della decisione, in quanto le argomentazioni contenute nella pronuncia gravata si palesano idonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento e a rendere, pertanto, percepibile il fondamento della decisione. In particolare, la CTR, nel rilevare che la società contribuente aveva fornito la prova di essere residente in uno Stato membro dell'Unione Europea e di essere

soggetta nel proprio Stato di residenza ad imposta sul reddito percepito, ha disatteso la tesi dell'Ufficio secondo cui la sussistenza dei requisiti per l'applicazione della ritenuta ridotta doveva essere verificata in capo al fondo di investimento. Per il resto, i giudici di appello hanno individuato nella società contribuente il beneficiario effettivo dei dividendi sulla base degli elementi e della documentazione indicati in sentenza.

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 2697 c.c.. Censura la ricorrente la sentenza impugnata per avere posto a carico dell'Ufficio la prova dell'abuso del diritto in relazione alla costituzione di una conduit company al solo scopo di usufruire di benefici fiscali, mentre, vertendosi in tema di rimborso, spettava alla parte dimostrare di non essere una conduit company.

Il motivo è infondato.

La CTR, dopo aver affermato che l'Ufficio sostiene che GENERALI HOLDING VIENNA A.G. era "solo una conduit company creata al solo scopo di usufruire dei benefici convenzionali. Non pare che la prova dell'abuso del diritto sia stata raggiunta", ha poi indicato gli elementi in base ai quali ha ritenuto che la società fosse il beneficiario effettivo dei dividendi, ritenendo così raggiunta in concreto la prova della sussistenza dei presupposti legittimanti il rimborso. In tal modo, i giudici di appello, senza operare alcuna inversione dell'onere della prova, hanno fondato la decisione sul compendio probatorio offerto dalla contribuente.

3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione della L. n. 15 del 1968, art. 4, per avere la CTR ritenuto provato quanto dichiarato dai legali rappresentanti della società nell'autocertificazione circa "la non temporaneità dell'investimento e l'assenza di ogni finalità di accedere a trattamenti fiscali agevolati", atteso che tale autocertificazione aveva valenza probatoria solo in sede amministrativa, ma non anche in sede giudiziale, trattandosi di mera dichiarazione della parte interessata.

Il motivo è infondato.

Vero è che questa Corte ha ritenuto priva di efficacia probatoria in sede giurisdizionale l'autocertificazione (Cass. n. 6755 del 2010). Va tuttavia rilevato che, nel caso in esame, l'autocertificazione risulta allegata alla domanda di rimborso presentata dalla contribuente in sede amministrativa conformandosi alle istruzioni dell'Agenzia delle entrate; per tale motivo, va riconosciuta alla stessa attitudine certificativa e probatoria (cfr. Cass. n. 3244 del 2016).

4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27 , comma 3-ter, e dell'art. 2709 c.c.. Censura la ricorrente la decisione gravata per avere ritenuto GENERALI HOLDING VIENNA A.G. "soggetto passivo ai fini dell'imposta sul reddito" senza considerare che, ai fini del rispetto dei requisiti soggettivi per l'applicazione della ritenuta nella misura ridotta, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27 , comma 3-ter, considera il soggetto a cui sono corrisposti i dividendi (nella specie il fondo di investimento) e non l'effettivo beneficiario degli stessi. Sostiene, inoltre, che la documentazione prodotta dalla società era inidonea a dimostrare la sussistenza del diritto al rimborso.

La censura è infondata.

La CTR ha rilevato che la società "ha ricevuto per le annualità 2010-11-12 dividendi derivanti da investimenti in titoli azionari per il tramite di fondi comuni di investimento di diritto austriaco" accertando così in concreto, sulla base del complessivo materiale probatorio acquisito al processo, che i dividendi erano direttamente riferibili alla società medesima. Ciò in conformità della natura giuridica dei fondi di investimento, i quali sono privi di autonoma soggettività giuridica (cfr. Cass. n. 16605 del 2010; Cass. n. 12062 del 2019; Cass. n. 7116 del 2023).

Va poi rammentato che questa Corte (Cass. n. 14756 del 2020) ha rilevato che la prassi internazional-tributaria ha elaborato il concetto di "beneficiario effettivo", in relazione a dividendi, interessi e canoni, al fine di contrastare quelle pratiche volte proprio a trarre profitto dalla autolimitazione della potestà impositiva statale. Tale clausola generale dell'ordinamento fiscale internazionale è volta ad impedire che i soggetti possano abusare dei trattati fiscali attraverso pratiche di treaty shopping, con lo scopo di riconoscere la protezione convenzionale a contribuenti che, altrimenti non ne avrebbero avuto diritto o che avrebbero subito un trattamento fiscale, comunque, meno favorevole. Il treaty shopping implica lo sfruttamento delle differenze nei trattati stipulati fra le varie nazioni, mediante la frapposizione di un soggetto residente in uno Stato terzo (conduit) nel flusso reddituale tra lo Stato della fonte e quello del beneficiario effettivo. Pertanto, può fruire dei vantaggi garantiti dai trattati il "beneficiario effettivo", ossia 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 (Cass. n. 24287 del 2019). La società conduit non ha il diritto di disporre degli interessi percepiti ma ha l'obbligo di trasferirli ad altro soggetto; è un soggetto che si frappone nei rapporti tra erogante e beneficiario finale, come soggetto percipiente solo formalmente, la cui costituzione non è supportata da motivazioni economiche apprezzabili diverse dal risparmio fiscale. Il "beneficiario effettivo", invece, ha sia la titolarità che la disponibilità del reddito percepito e non è tenuto ad alcun trasferimento dello stesso a terzi.

Questa Corte, con specifico riferimento alla Convenzione Italia-Giappone contro le doppie imposizioni ma esprimendo un principio di valenza generale, ha inoltre precisato che la ritenuta prevista dalla Convenzione opera nei confronti del beneficiario effettivo dei dividendi, cioè di colui che ha la reale disponibilità giuridica ed economica del provento, anche se percepito tramite un soggetto interposto, secondo un'interpretazione coerente con la clausola, propria dell'ordinamento fiscale internazionale, del "beneficiario effettivo", che intende contrastare pratiche volte a trarre profitto dall'autolimitazione della potestà impositiva statale (cfr. Cass. nn. 24287, 24288, 24289, 24290 e 24291 del 2019).

5. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

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

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 3.500,00, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, agli esborsi liquidati in Euro 200,00 ed agli accessori di legge.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza