

Sentenza del 25/01/2023 n. 2365 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Nell'anno di imposta 2005 la società qui ricorrente riceveva utili dalla sua partecipata italiana Banca Antonveneta Spa (di cui deteneva oltre il 20%) in ragione di dividendi che venivano tassati alla fonte secondo D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3, con aliquota ridotta al 10% in forza dell'art. 10, comma 2, lett. a), punto ii) della Convenzione fra la Repubblica Italiana ed il Regno dei Paesi Bassi per evitare le doppie imposizioni, ratificata e resa esecutiva in Italia con L. 26 luglio 1993, n. 305.

Per l'effetto, la società - madre di diritto olandese richiedeva al Centro Operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate il rimborso della ritenuta subita in Italia, ricevendo un questionario con richiesta di documentazione atta a provare la sua natura di beneficiaria effettiva, residenza fiscale nei Paesi Bassi ed ulteriori documenti circa la percezione dei dividendi, le trattenute subite, la dimostrazione della partecipazione detenuta.

Dopo aver fornito la documentazione ed attesa una risposta espressa alla propria istanza, la contribuente impugnava il silenzio rifiuto avanti la Commissione tributaria provinciale di Pescara, chiedendo il rimborso integrale della ritenuta del 10% subita alla fonte sui dividendi maturati in Italia e trasferiti alla controllante olandese. Il giudizio esitava in rigetto, sull'argomento che la società contribuente non avesse dimostrato il proprio ruolo di effettiva beneficiaria dei dividendi e l'effettivo assoggettamento ad imposta nei Paesi Bassi, donde interponeva appello che aveva identica sorte, nello specifico non trovando accoglimento le doglianze di violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, attuativo della direttiva "madre - figlia", art. 27 bis comma 2", (in allora Dir. 1990/435/CE, poi trasfusa in Dir. 2011/96/UE), affermando il collegio di secondo grado che non fosse stato provato l'effettivo assoggettamento ad imposta nel proprio Paese, requisito che la società riteneva non essere richiesto dalla norma.

Propone ricorso per cassazione la prefata società, affidandosi a tre motivi, cui controdeduce la difesa erariale con tempestivo controricorso.

In prossimità dell'udienza la parte contribuente ha depositato memoria a sostegno delle proprie ragioni, richiamando altresì giurisprudenza recente di questa Sezione.

Motivi della decisione

Vengono proposti tre motivi di ricorso.

.I. Con il primo motivo di ricorso si prospetta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 3 per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973 art. 27 bis, commi 1 e 2 , e della Dir. 1990/435/CE, artt. 2 e 5, poi trasfusa nella Dir. 2011/96/UE, nella sostanza affermando di avere tutti i requisiti per ottenere il rimborso e che l'assoggettamento a tassazione nel proprio Paese debba essere considerato in astratto e non sia richiesta la prova della duplicazione di tassa effettivamente pagata.

Con il secondo motivo si contesta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 4 per violazione dell' art. 115 c.p.c. in combinato disposto co dell' art. 111 Cost. repubblicana, comma 6 nonché del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 36, comma 2, n. 4, codice del processo amministrativo, l' art. 132 c.p.c. e l'art. 118 disp. att. c.p.c., nella sostanza lamentando che, nel negare la dimostrazione dell'effettivo assoggettamento ad imposta della società contribuente, il collegio di secondo grado non abbia valutato la copiosa documentazione prodotta dalla parte e versata in atti, in spregio alle disposizioni sopraricordate per cui il giudice deve porre a fondamento della sentenza le prove offerte dalle parti, pur libero nel diverso apprezzamento di valutazione, purchè motivato.

Con il terzo motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 3 per violazione del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, artt. 18 e 63, in combinato disposto con D.P.R. n. 986 del 1987, art. 89, comma 2 , nella sostanza affermando che il diniego al rimborso costituisca un'ingiustificata di Spa rità di trattamento, non autorizzata dalle fonti comunitarie, poichè la CTR ha condizionato il rimborso alla dimostrazione di effettivo pagamento di imposta in Olanda, comprimendo così con atto discriminatorio la libera circolazione di capitali.

.II. Il primo motivo è fondato, poichè la qualifica di beneficiario effettivo (e non meramente formale) dei dividendi non fa parte dei requisiti richiesti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27 bis, comma 1 , ai fini del rimborso alle società controllanti residenti in altro Stato U.E. della ritenuta operata sui dividendi distribuiti dalla società controllata italiana (Banca Antonveneta Spa).

Proprio per evitare fenomeni di facile intermediazione o interposizione elusiva (cfr. Cass. V, n. 26290/2022), tale requisito è invece previsto dall'art. 10, par. 2 della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Paesi Bassi, che prevede - nel caso di specie - l'imponibilità dei dividendi nella misura del 10% del loro ammontare in luogo della imposizione ordinaria del 27% prevista dall'art. 27, comma 3, richiamato dal del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27 bis, comma 1 .

La qualifica di "beneficiario effettivo" è stata ritenuta sussistente dalla società figlia italiana che perciò, in qualità di sostituto di imposta, ha applicato la ritenuta sull'imponibile costituito dal 10% dei dividendi distribuiti alla controllante ABN Ambro Bank (non avendo ritenuto applicabile la direttiva "madre - figlia" in assenza del requisito del periodo di detenzione della partecipazione azionaria). Tale tassazione ridotta, in ragione del periodo di possesso della qualifica di beneficiario effettivo, con partecipazione del 10% o più delle azioni della partecipata, non è stata oggetto di contestazione da parte della Agenzia delle entrate e pertanto la questione del riconoscimento della qualifica di "beneficiario effettivo" in capo alla società estera percipiente non è più questione qui controversa al fine del decidere e può darsi per pacifica nel prosieguo di questa decisione.

Il requisito dell'assoggettamento ad imposta nello Stato di residenza della società estera percipiente, richiesto dal citato art. 27 bis, comma 1, lett. c) deve essere coordinato con la previsione contenuta nella direttiva "madre - figlia" 2011/96/UE, art. 4 par. b), secondo cui lo Stato membro della società madre, in alternativa alla astensione dalla imposizione fiscale sugli utili ricevuti dalla società-figlia, può tassare i predetti dividendi, ma consentendo alla società madre di dedurre la frazione di imposta già pagata dalla società figlia. Sulla questione è intervenuta la sentenza della Corte di giustizia UE del 19.11.2009 C-540/07 (riferita principalmente al previgente D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3 , ma con argomentazioni estensibili all'art. 27 bis relativo ai dividendi distribuiti a società con partecipazione qualificata) la quale ha concluso che "Sottoponendo i dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri ad un regime fiscale meno favorevole rispetto a quello applicato ai dividendi distribuiti a società residenti, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che le incombono ai sensi dell'art. 56, n. 1, (Trattato) CE.". Nella parte motiva della sentenza la Corte di giustizia ha osservato che la differenza di trattamento fiscale dei dividendi interni rispetto a quelli distribuiti alle società controllanti di altri Stati membri della U.E. può venire meno qualora la società estera percettrice dei dividendi possa operare una deduzione dall'imposta applicata dal proprio Stato di residenza (come previsto dalla direttiva "madre-figlia" o da norme convenzionali) tale da riportare in parità la tassazione dei dividendi "interni" rispetto ai dividendi distribuiti alle società residenti in altri Stati UE (cfr. Cass. V, n. 26681/2022, pronunciata in relazione alla disposizione "gemella" di cui il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3 ter) . Secondo la normativa nazionale la tassazione dei dividendi distribuiti da una società partecipata alla società partecipante (con partecipazione qualificata) domestica sono tassati per un imponibile corrispondente all'ammontare del 5% dei dividendi percepiti, secondo quanto stabilito dal, D.P.R. n. 986 del 1987, art. 89, comma 2 che esclude dalla formazione del reddito imponibile il 95% dell'ammontare dei dividendi. Ne risulta che la società madre olandese, avendo subito una ritenuta del 10%, ha versato un surplus di tassazione del 5%. Per avere diritto a tale rimborso (e non al rimborso dell'intera tassazione come chiede la ricorrente, poichè ciò determinerebbe un trattamento discriminatorio "rovesciato" in danno delle società domestiche sottoposte alla tassazione per un imponibile del 5%) la società che ha effettuato la richiesta di rimborso, e che rivendica di essere stata sottoposta a tassazione nel Paese di residenza, deve dimostrare (con onere probatorio a proprio carico) che le modalità di imposizione applicate dal fisco olandese non le consentono di operare la detrazione del 5% applicata "in eccesso" dal fisco italiano (ad esempio per incapienza della imposta versata all'autorità fiscale estera).

Ed infatti, proprio in fattispecie relativa al regime fiscale dei Paesi Bassi, questa Corte ha ritenuto che le somme distribuite dalla società controllata italiana (figlia) alla società controllante (madre) con sede nei Paesi Bassi, a titolo di maggiorazione da conguaglio, alla stregua della decisione del 24 giugno 2010 della Corte di giustizia UE in cause riunite C/338/08 e C/339/08, sono parificate ai dividendi ove, con accertamento da effettuarsi in concreto dal giudice del merito, per il disposto dell'art. 10, comma 2, della Convenzione Italia-Paesi Bassi (L. n. 305 del 1993): 1) vi sia rinuncia sistematica dello Stato italiano ad una parte del gettito fiscale costituito dalle predette somme; 2) il fatto generatore delle stesse sia costituito dal versamento di dividendi; 3) il soggetto passivo della maggiorazione da conguaglio sia detentore dei titoli. In tal caso non può trovare applicazione la clausola di "riserva" o di "salvezza" di cui la Direttiva madre-figlia art. 7,

comma 2, (n. 90/435/CEE), che consente il rimando alla Convenzione suddetta con applicazione della ritenuta, dovendosi escludersi che le disposizioni in tema di maggiorazione da conguaglio mirino ad evitare o attenuare fenomeni di doppia imposizione, costituendo piuttosto tale maggiorazione una "imposta aggiuntiva" o "virtuale", volta esclusivamente ad impedire che il socio possa giovare di benefici fiscali non spettanti alla società, al fine di evitare fenomeni di erosione o elusione fiscale (così Cass. V, n. 5154/2022).

La sentenza impugnata ha erroneamente ritenuto l'insussistenza del diritto alla restituzione (parziale) dell'imposta operata in Italia per mancata dimostrazione della esistenza di una doppia imposizione sui medesimi dividendi operata dal Fisco olandese, circostanza che invece non è ostativa all'esercizio del diritto al rimborso del surplus di imposte versato rispetto alla imposizione che avrebbe subito una società controllante domestica percettrice dei medesimi dividendi.

La sentenza impugnata deve pertanto essere cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado perchè verifichi se vi sia stata o non vi sia stata tassazione dei dividendi provenienti dalla società figlia italiana e, nel caso che vi sia stata, come affermato dalla stessa ricorrente, se sia provato (con onere a carico della società che chiede il rimborso) che tale imposizione non consente alla società estera di annullare il surplus di tassazione subito, (pari all'1,65% dei dividendi percepiti ossia al 5% dell'aliquota Ires vigente nell'anno di imposta 2005) mediante l'applicazione dell'istituto della detrazione di imposta espressamente previsto dalla direttiva "madre-figlia art. 4, par.1, lett. b)", solo in tal caso sussistendo un diritto al rimborso (della metà dell'importo versato) ai sensi della citata sentenza della Corte di giustizia Europea C-540/07 del 19 novembre 2009 .

Il secondo motivo è parimenti fondato sotto il profilo della mancanza radicale di motivazione, non avendo la C.T.R. scrutinato il punto decisivo relativo alla capienza dell'imposta generale sulle società versata in Olanda al fine di consentire la detrazione dell'eccesso di imposta versato in Italia, questione che se fosse stata esaminata avrebbe consentito di verificare l'imposta versata in Olanda e, per l'effetto, quantificare l'eventuale surplus pagato in Italia, da cui ricavare la somma del rimborso per raggiungere quell'equilibrio che è la parità di trattamento cui mirano, con diverse modalità, sia la direttiva che le convenzioni bilaterali a quella sostanzialmente coeve.

Il terzo motivo che riguarda la violazione dei principi comunitari di non discriminazione e libertà di circolazione dei capitali, resta assorbito dall'accoglimento del primo motivo di cui è specificazione.

Per queste ragioni il ricorso è fondato e merita accoglimento.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il secondo motivo di ricorso, assorbito il terzo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado per la Regione Abruzzo - Sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, cui demanda altresì la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 10 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 25 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza