Sentenza del 29/09/2023 n. 27646 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Sun Chemical Group Spa società "figlia" italiana controllata al 100% dalla società di diritto olandese Sun Chemical Group Cooperatief U.A., deliberò in data 11 dicembre 2009 la distribuzione di dividendi per l'importo di Euro 15.000.000 nei confronti della società "madre", che vennero erogati il successivo 14 dicembre.

Richiesta dalla società beneficiaria l'esenzione dalla ritenuta alla fonte ai sensi della Direttiva 23 luglio 1990 del Consiglio n. 435 (c.d. Direttiva Madre - Figlia) sulla base della documentazione trasmessa alla società figlia, fu contestata a quest'ultima l'erronea applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 27 bis , comma 3, in luogo dell'art. 27, comma 3-ter, del citato Decreto, in ragione del fatto che la documentazione comprovante la sussistenza dei presupposti del regime previsto dalla Direttiva Madre - Figlia in capo alla società "madre" era stata rilasciata in data 25 marzo 2010, in epoca successiva, quindi, alla data (14 dicembre 2009) di avvenuto pagamento dei dividendi.

La società "figlia" definì in adesione l'avviso di accertamento notificatole in forza della contestata violazione, versando con Mod. F/24 l'intero importo in tale sede determinato.

A seguito di ciò l'odierna ricorrente propose istanza di rimborso delle ritenute sui dividendi percepiti versate per effetto di quanto sopra dalla società "figlia".

Formatosi su detta istanza il silenzio - rifiuto, esso fu impugnato dalla società olandese dinanzi alla Commissione tributaria provinciale (CTP) di Pescara, la quale, disattese le eccezioni in rito dell'Amministrazione finanziaria riguardanti, in primo luogo, il difetto di capacità processuale dell'istante in ordine alla domanda di rimborso, respinse nel merito il ricorso, osservando che, ferma la tardività rilevata dall'Amministrazione finanziaria riguardo alla documentazione richiesta dal D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 27 bis , comma 2, non sussistevano i presupposti di cui al comma 1 della citata norma, difettando comunque la prova del pagamento da parte della società "madre" per l'anno di riferimento delle imposte sui redditi nello Stato di residenza.

Avverso la sentenza di primo grado la società propose appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale (CTR) dell'Abruzzo - sezione staccata di Pescara - che, con sentenza n. 55/6/18, pronunciata il 22 novembre 2018 e depositata il 21 gennaio 2019, non notificata, respinse l'appello.

Avverso detta sentenza la Sun Chemical Group Cooperatief U.A. ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

L'Agenzia delle entrate è rimasta intimata.

Fissata, anche a seguito di istanza di parte ricorrente, la pubblica udienza per la trattazione del ricorso, la ricorrente ed il Procuratore Generale hanno depositato memoria ex art. 378 c.p.c., la società, con la memoria depositata, provvedendo ad invertire nella memoria da ultimo depositata l'ordine dei motivi primo e terzo così come esposti in ricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo come rubricato in ricorso la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 112 , 115 e 116 c.p.c., per violazione del principio di non contestazione, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per non avere la sentenza impugnata - nel rigettare l'appello proposto dalla società avverso la sentenza di primo grado - ritenuto come pacifico che la ricorrente fosse assoggettata ad imposizione nel Paese di residenza sulla scorta di quanto allegato e provato nel ricorso introduttivo del giudizio, in quanto fatto non contestato nella prima difesa utile, cioè nelle controdeduzioni depositate nel giudizio di primo grado, dall'Agenzia delle entrate, incorrendo altresì nella violazione del principio della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, laddove, sulla scorta di una diversa qualificazione di fatto e di diritto del rapporto dedotto in giudizio, ha concluso nel senso fosse mancata la prova dell'assoggettamento della società ricorrente nel Paese di residenza nell'anno fiscale di riferimento e che, quindi, difettasse il requisito prescritto dal D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 27 bis , lett. c), mai contestato in prime cure dall'Agenzia delle Entrate.

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 27 bis , commi 1 e 2, nonchè dell' art. 116 c.p.c., comma 1, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, laddove, nel valutare il certificato dell'autorità fiscale estera, ne ha escluso la valenza probatoria viceversa derivante al medesimo ex lege, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 27 bis , comma 2, circa la sussistenza del requisito di cui dell'art. 27 bis citato, comma 1, lett. c).

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia, infine, violazione del D.P.R. n. 600 del 1973 , artt. 27 bis e 27 , nonchè dell' art. 2 della Direttiva 90/435 CE , ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui la decisione impugnata ha escluso l'applicabilità del regime di esenzione in mancanza di prova che le imposte sui redditi fossero state effettivamente pagate nel Paese di residenza, viceversa richiedendo il requisito di cui del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 27 bis , comma 1, lett. c), unicamente la circostanza di essere la società "madre" soggetta, nello Stato di residenza, senza fruire di regimi di opzione o di esonero che non siano territorialmente o temporalmente limitati, ad una delle imposte indicate nell'art. 2 della predetta direttiva; chiedendo, in caso di mancata adesione alla tesi esposta nella censura in oggetto, che la Corte voglia disporre il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE per verificare se la menzionata disciplina unionale osti alla norma di diritto interno laddove interpretata, ai fini dell'esenzione, come richiedente non la mera soggezione all'imposta sui redditi nel Paese di residenza, ma l'effettivo pagamento.

4. Nello scrutinio dei motivi di ricorso, conviene muovere, secondo l'ordine delle questioni, in relazione al disposto dell' art. 276 c.p.c., comma 2, dall'esame dei primi due motivi così come formulati in ricorso.

5. In via preliminare giova osservare che sulla questione relativa al difetto di capacità processuale della ricorrente in ordine alla proposizione della domanda di rimborso, oggetto di eccezione da parte dell'Amministrazione finanziaria nelle proprie controdeduzioni nel giudizio di primo grado - secondo cui l'unica azione in astratto proponibile dall'odierna ricorrente non poteva essere l'azione di rimborso, ma, semmai, un'azione (interna) di ripetizione di indebito tra società "madre" e consociata, alla quale sarebbe rimasta estranea l'Agenzia delle entrate, eccezione espressamente disattesa dalla CTP di Pescara - si è formato il giudicato interno, non avendo l'Amministrazione, rimasta intimata in questa sede, con le proprie controdeduzioni depositate in grado di appello, neppure dinanzi alla CTR proposto appello incidentale condizionato avverso detta pronuncia, essendosi invece limitata alla mera riproposizione dell'eccezione.

6. Ciò premesso, i primi due motivi, tra loro strettamente connessi, possono essere esaminati congiuntamente.

6.1. Questa Corte ha abitualmente chiarito che la struttura del giudizio tributario inerente all'impugnazione del rigetto di una domanda di rimborso è diversa dall'ordinario giudizio tributario, di tipo impugnatorio, concernente atti aventi contenuto impositivo, liquidativo, sanzionatorio o di riscossione. In tema di azione di rimborso, infatti, il contribuente riveste la qualità di attore non solo in senso formale - come nei giudizi di impugnazione dinanzi menzionati-ma anche sostanziale (Cass. sez. 5, ord. 21 gennaio 2020, n. 1237 ; Cass. sez. 6-5, ord. 21 novembre 2016, n. 23587 ; Cass. sez. 5, n. 29 dicembre 2011, n. 29613; Cass. sez. 5, 5 maggio 2010, n. 10797 ; Cass. sez. 5, 1 dicembre 2004, n. 22567). Da tale rilievo discende, da un lato, che il contribuente in tali casi ha l'onere di allegare e provare i fatti posti a sostegno della domanda di rimborso e, dall'altro, che le argomentazioni difensive con le quali l'Amministrazione - che non ha, in questo caso, esplicitato una pretesa (impugnata dal contribuente), quale l'avviso di accertamento o di liquidazione, o la irrogazione di una sanzione - nega la sussistenza dei presupposti dedotti dal contribuente come legittimanti l'istanza di rimborso, costituiscono mere difese, come tali non soggette ad alcuna preclusione processuale, salva l'ipotesi della formazione del giudicato interno o, ove ne ricorrano i presupposti, l'applicazione del principio di non contestazione.

6.2. Ciò intercetta, dunque, l'oggetto del primo motivo di ricorso.

Escluso, per quanto già sopra rilevato, che la sentenza impugnata sia incorsa nella violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, come invece dedotto da parte ricorrente, nella parte in cui la sentenza impugnata, nel ritenere occorrente, ai fini del perfezionamento del requisito di cui del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 27 bis , comma 1, lett. c), l'effettivo pagamento delle imposte da parte della società "madre" nel Paese di residenza, come dedotto solo in grado di appello nelle difese dell'Agenzia delle Entrate, occorre soffermarsi sul se la contribuente abbia fondatamente dedotto, nella fattispecie, l'intervenuta violazione del principio di non contestazione e, conseguentemente, la violazione dell' art. 115 c.p.c..

Ritiene la Corte che la censura sia infondata.

E' vero che il principio di non contestazione, che si fonda sul carattere dispositivo del processo, trova applicazione anche nel processo tributario, ma, come chiarito dalla giurisprudenza di questa Corte (cfr., ex multis, Cass. sez. 5, ord. 24 novembre 2022, n. 34707 ; Cass. sez. 5, 18 giugno 2014, n. 13834), opera solo sul piano probatorio, non anche su quello delle allegazioni.

Non vi è, dunque, uno specifico onere di contestazione relativo a ciascun motivo di ricorso, laddove emerga la contestazione integrale della domanda, come nel caso di specie, già in ordine all'an debeatur, di parte ricorrente, che, come si è detto, nel giudizio di rimborso, quale quello in esame, riveste la qualità di attrice in senso sostanziale.

6.3. Ciò premesso, deve rilevarsi che è erronea, da parte ricorrente, la censura riferita alla pretesa violazione del principio di non contestazione anche con riferimento al piano probatorio.

6.3.1. Occorre ribadire che nella fattispecie in esame la richiesta di esenzione dall'applicazione di ritenute sui dividendi distribuiti dalla società "figlia" italiana alla "madre" olandese richiede, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 27 bis , comma 2, sul piano probatorio, per poter beneficiare del relativo regime, che la società "madre" presenti alla società "figlia" erogante i dividendi, "entro la data di pagamento degli utili", la seguente documentazione: a) una certificazione, rilasciata dalle competenti autorità fiscali dello Stato estero, che attesti che la società non residente possieda i requisiti indicati del comma 1, lett. a), b), e c)); b) una dichiarazione della società che attesti la sussistenza del requisito indicato del medesimo comma 1, lett. d).

6.3.2. Nella fattispecie in esame - come si evince dalla documentazione prodotta nei gradi di merito ed allegata anche telematicamente in atti nel presente giudizio di legittimità, come contestato, sin dal processo verbale di constatazione elevato nei confronti della società "figlia" e ribadito, quindi, dall'Agenzia delle Entrate sin dal primo grado del giudizio introdotto dall'odierna ricorrente - mentre la dichiarazione della società olandese trasmessa alla controllata italiana reca la data dell'11 dicembre 2009, stessa data di deliberazione da parte della società controllata di distribuzione dei dividendi alla società "madre", la certificazione dell'Autorità fiscale olandese reca la successiva data del 25 marzo 2010, posteriore, quindi, al 14 dicembre 2019, data di pagamento degli utili.

6.4. Il secondo motivo, con il quale la ricorrente deduce la violazione dell' art. 116 c.p.c., riguardo alla valutazione compiuta dal giudice di merito della certificazione rilasciata dall'Autorità fiscale olandese, è ugualmente infondato, atteso che, secondo la giurisprudenza di questa Corte (cfr. Cass. sez. 5, ord. 9 giugno 2021, n. 16016 ; Cass. SU, 30 settembre 2020, n. 20867 ; Cass. sez. 3, 10 giugno 2016, n. 11892), detto vizio ricorre solo quando il giudice di merito disattenda il principio sancito dalla norma, secondo cui il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti, cioè allorchè disattenda il principio di valutazione del libero apprezzamento in assenza di una deroga normativamente prevista o, all'opposto, valuti secondo prudente apprezzamento una prova o risultanza probatoria soggetta ad un diverso regime.

6.4.1. Nel caso di specie il giudice di merito ha erroneamente valutato, nell'ambito del proprio prudente apprezzamento, detta risultanza probatoria; detto errore, peraltro, si ripercuote nella

violazione delle norme di diritto, oggetto della censura di cui al terzo motivo, che di seguito si passa ad esaminare.

7. In primo luogo va osservato che - contrariamente a quanto ritenuto dall'Amministrazione finanziaria - la tardiva trasmissione, tra la documentazione inoltrata dalla società madre alla società figlia italiana, del certificato dell'Autorità fiscale olandese, non pregiudica il diritto della società madre all'esenzione dall'applicazione delle ritenute sui dividendi di fonte italiana ove ne sussistano i presupposti di cui all' art. 2 della Direttiva Madre - Figlia , di cui del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 27 bis , ha costituito attuazione.

7.1. Invero, deve ritenersi che la previsione di cui del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 27 bis , succitato comma 3, secondo cui la documentazione di cui al comma 2 deve essere acquisita entro la data del pagamento degli utili, stabilisca un termine posto nell'interesse della società figlia al fine di valutare se possa darsi seguito alla richiesta, proveniente dalla società madre, di usufruire del regime di esenzione previsto dalla citata norma, discendendone, altrimenti, la responsabilità del sostituto d'imposta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria italiana; tant'è che, proprio in relazione a ciò, ne è derivato l'accertamento nei confronti della società figlia, poi definito dalla stessa in adesione.

7.2. Ciò, peraltro, non implica il disconoscimento del diritto della società madre ad ottenere il rimborso della ritenuta per effetto di quanto sopra applicata, laddove i presupposti per usufruire del rimborso fossero sussistenti al momento della presentazione della relativa richiesta. Opinare diversamente significherebbe, di fatto, vanificare lo stesso esercizio del diritto allorchè - come, ad esempio, proprio nella fattispecie per cui è causa - il tempo intercorso tra la data della Delibera di approvazione della distribuzione dei dividendi alla società madre ed il loro pagamento sia strettissimo.

7.3. Appare utile sottolineare come a detta conclusione fossero del resto pervenuti gli stessi verbalizzanti della Guardia di Finanza nel processo verbale di constatazione elevato nei confronti della società italiana (allegato agli atti nel fascicolo telematico dalla società ricorrente nel presente giudizio di legittimità tra i documenti richiamati in ricorso) laddove, dopo avere rilevato che la Sun Chemical Group Spa avrebbe dovuto operare, ai sensi del del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 27 , comma 3 ter, una ritenuta a titolo d'imposta e con aliquota dell'1,375% sugli utili corrisposti alla società controllante olandese, evidenziavano che "(i)n seguito la SUN CHEMICAL GROUP COOPERATIEF U.A, allorquando fosse rientrata nella disponibilità della certificazione dell'Autorità fiscale dello Stato estero, avrebbe potuto avanzare istanza di rimborso all'Amministrazione finanziaria italiana".

7.4. Deve, pertanto, valutarsi, nell'esame del terzo motivo di ricorso, se il certificato dell'Autorità fiscale olandese datato 25 marzo 2010, fosse idoneo a costituire prova del diritto all'esenzione da parte della società madre, al momento della richiesta di usufruire del regime di esenzione secondo l'art. 2 della citata direttiva comunitaria e del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 27 bis , comma 3.

7.5. Il motivo è fondato, alla stregua della giurisprudenza di questa Corte, formatasi e consolidatasi più di recente, dando seguito anche ai principi posti dalla giurisprudenza

sovranazionale (cfr. Corte di Giustizia UE sez., 7, 19 dicembre 2019, in causa C-389/18) in punto di esenzione o rimborso da ritenute da dividendi di società di capitali secondo la disciplina comunitaria della c.d. Direttiva Madre - Figlia e di quella interna che l'ha recepita, come ripercorsa da parte ricorrente in memoria, in punto d'interpretazione del requisito concernente l'assoggettamento a tassazione riguardo alle imposte sui redditi della società residente in Paese facente parte dell'Unione Europea, senza fruizione di regimi di opzione o di esonero che non siano territorialmente o temporalmente limitati, che non implica che le imposte siano state effettivamente pagate (cfr., tra le altre, più di recente, Cass., sez. trib., 11 luglio 2023, n. 19787 ; Cass. sez. trib., 25 maggio 2023, n. 14624 ; Cass. sez. 5, ord. 20 maggio 2021, n. 13845 e le coeve Cass. nn. 13846 e 13847) - come invece ha ritenuto sul punto la sentenza impugnata.

8. In conclusione, il ricorso va accolto in relazione al terzo motivo, potendo formularsi i seguenti principi di diritto:

"L'acquisizione, oltre il termine di cui del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 27 , comma 3 ter, della certificazione da parte dell'autorità fiscale dello Stato estero circa la sussistenza del requisito di cui del D.P.R. n. 600 del 1973 , citato art. 27 bis, comma 1, lett. c), affinchè la società madre residente in Stato dell'Unione Europea, priva di stabile organizzazione in Italia, possa beneficiare dell'esenzione dalla ritenuta d'imposta sui dividendi distribuiti dalla società figlia italiana, non preclude il diritto della società medesima ad agire per il rimborso della ritenuta versata dalla società - figlia italiana, allorchè detta certificazione sia idonea a dimostrare la sussistenza di detto requisito al tempo del pagamento dei dividendi".

"Al fine della prova del requisito di cui al D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 27 bis , comma 1, lett. c), in relazione alla richiesta di applicazione dell'esenzione dalla ritenuta d'imposta di cui del medesimo art. 27 bis citato Decreto, comma 3, è sufficiente che detta certificazione attesti l'assoggettabilità di carattere generale della società alle imposte sul reddito nello Stato di residenza, senza usufruire di regimi di esonero, da intendersi come soddisfatta indipendentemente dalla circostanza dell'avvenuto pagamento nel periodo di riferimento per effetto del godimento di fatto, di agevolazioni comunque compatibili con la normativa unionale".

9. La sentenza impugnata va, per l'effetto, cassata, in accoglimento del terzo motivo di ricorso, rendendosi, pertanto, non rilevante ai fini della decisione, la richiesta formulata in subordine dalla ricorrente, nell'ambito dell'articolazione di detto motivo, di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

9.1. Non occorrendo ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell' art. 384 c.p.c., comma 2, u.p., con accoglimento dell'originaria domanda di rimborso della società ricorrente.

10. Possono essere compensate tra le parti le spese del doppio grado di merito, ponendosi le spese del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, a carico dell'Amministrazione soccombente.

P.Q.M. Accoglie il ricorso in relazione al terzo motivo, rigettati i primi due.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo la causa nel merito, accoglie l'originario ricorso della ricorrente.

Dichiara compensate tra le parti le spese del doppio grado di merito e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento in favore della ricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 8.000,00 per compensi, oltre rimborso spese forfettarie nella misura del 15%, esborsi, liquidati in Euro 200,00, ed accessori di legge.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza