

Sentenza del 01/12/2023 n. 33511 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate ricorre per la cassazione della sentenza della CTR dell'Abruzzo, n. 18/7/2017, dep. 18 gennaio 2018, che in controversia su impugnazione da parte di (Omissis) del silenzio rifiuto su istanza di rimborso, anno 2003, della maggiore ritenuta applicata sui dividendi erogati dalla controllata italiana (Omissis) Spa rispetto a quanto previsto dalla Convenzione Italia Giappone sulle doppie imposizioni, ha parzialmente accolto l'appello della contribuente, riconoscendo il rimborso dell'IVA. La (Omissis) aveva prodotto all'Agenzia delle entrate istanza di rimborso per Euro. 153.000,00, pari alla differenza fra la ritenuta applicata, ex art. 27 D.P.R. n. 600/1973, sui dividendi erogati da (Omissis) Spa e la minore ritenuta prevista dall'art. 10, par. 2 lett. a) della Convenzione Italia Giappone (ratificata con l. 855/1972), ai fini dell'applicazione della ritenuta pattizia, del 10% a fronte di quella del 27% applicata in Italia sui dividendi ricevuti da (Omissis) Spa. Ciò sulla base della residenza fiscale della società contribuente in Giappone; della detenzione nei sei mesi antecedenti il periodo contabile della distribuzione di almeno il 25% delle azioni della società erogante; della qualifica di beneficiario effettivo rivestita; della mancanza in Italia di una stabile organizzazione. L'Agenzia, rilevata la lacunosità della documentazione richiesta e consegnata (con particolare riferimento alla mancanza dei credit advices e alla insufficiente documentazione dell'Autorità giapponese, priva di riferimento all'anno d'imposta e prodotta successivamente all'erogazione dei dividendi), non provvedeva al richiesto rimborso.

La CTP rigettava il ricorso proposto dalla società contribuente avverso il silenzio rifiuto da parte della Amministrazione fiscale, ritenendo non dimostrata la qualifica di beneficiario effettivo della società, in quanto alla richiesta dell'Ufficio di fornire documentazione ha risposto di non essere più in possesso dei credit advices né di poterli recuperare in alcun modo, essendo trascorsi oltre dieci anni dalle annualità cui si riferiscono; preso atto, ex art. 2935, che il termine di prescrizione decorre dalla presentazione dell'istanza di rimborso, non riteneva altresì accoglibile la richiesta volta ad ottenere una certificazione attestante l'ammontare delle ritenute scontate in Italia.

La CTR, in riforma della sentenza di primo grado, ha parzialmente accolto l'appello interposto dalla società, statuendo per un verso la non necessità di accertare che la stessa fosse la beneficiaria effettiva dei dividendi, essendo sufficiente ai fini del rimborso "la residenza convenzionale e l'assoggettamento all'imposta sulle società in Giappone"; per altro verso la non necessità della produzione dei credit advices come unica documentazione idonea a provare il diritto della società al rimborso delle ritenute subite sui dividendi, con riconoscimento invece dell'efficacia probatoria degli altri documenti prodotti, relativi a contabili bancarie.

Ricorre contro la indicata sentenza sulla base di quattro motivi l'Agenzia delle entrate; resiste con controricorso la società contribuente. Il PG ha depositato requisitoria, per l'accoglimento del primo e terzo motivo di ricorso con assorbimento dei restanti.

Motivi della decisione 1. Va preliminarmente esaminata, e respinta, l'eccezione di inammissibilità del ricorso, proposta dalla resistente con riferimento al primo e terzo motivo del ricorso, per avere la ricorrente indicato solo genericamente l' art. 360 c.p.c. e impingendo, il primo motivo, sull'apprezzamento degli elementi probatori addotti in giudizio.

1.1.Quanto al primo profilo va rimarcato che la incompleta indicazione del parametro normativo di riferimento nell'articolazione del motivo di ricorso per cassazione non è ostativo al suo esame laddove, come nella fattispecie, sia chiaramente evincibile la sua proposizione come violazione di legge. Va sul punto rilevato che il ricorso per cassazione, avendo a oggetto censure espressamente e tassativamente previste dall' art. 360 c.p.c., comma 1, deve essere articolato in specifici motivi riconducibili in maniera immediata ed inequivocabile ad una delle cinque ragioni di impugnazioni stabilite dalla citata disposizione, ma ciò senza la necessaria adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle predette ipotesi (Cass., Sez. Un., n. 17931 del 24/07/2013). Nella fattispecie il motivo è chiaramente riconducibile all' art. 360 c.p.c., n. 3, essendo stato proposto quale violazione di legge e riguardando la sua esposizione la violazione di norme di diritto.

1.2.Nè, come eccepito, la questione impinge nel merito, avendo la ricorrente contrastato, con gli indicati motivi, l'interpretazione e l'applicazione di norme di diritto.

2. Col primo motivo si deduce la necessità della qualifica di beneficiario effettivo. Violazione e falsa applicazione dell' art. 27 D.P.R. n. 600/73 e dell'art. 10 della Convenzione Italia Giappone, in combinato disposto con l' art. 2697 c.c., ex art. 360 c.p.c.; col secondo motivo si deduce nullità della sentenza per omessa/apparente motivazione, in violazione dell' art. 132 c.p.c. e 36 D.Lgs. n. 546 del 1992 ex art. 360 c.p.c., n. 4; col terzo motivo si deduce mancata prova della qualifica di beneficiario effettivo. Violazione e falsa applicazione dell' art. 27 del D.P.R. n. 600/73 e dell'art. 10 della Convenzione Italia Giappone, in combinato disposto con l' art. 2697 c.c., in relazione all' art. 360 c.p.c.; col quarto motivo si lamenta omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione fra le parti, ex art. 360 c.p.c., n. 5, non avendo la CTR valutato l'efficacia probatoria della documentazione prodotta dall'Agenzia nei gradi di merito e la lacunosità della documentazione prodotta dalla società contribuente, avendo apoditticamente affermato la sufficienza della documentazione prodotta dalla contribuente.

3. Va esaminato prioritariamente il secondo motivo del ricorso, in quanto volto a far valere la nullità della sentenza per motivazione apparente, che è infondato e va respinto.

3.1.La mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell' art. 132 , n. 4, c.p.c. (e nel caso di specie dell' art. 36 , comma 2, n. 4, D.Lgs. n. 546 del 1992) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, si configura quando la motivazione ??manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero... essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo

talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decum. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata?? (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053 ; successivamente tra le tante Cass. 01/03/2022, n. 6626 ; Cass. 25/09/2018, n. 22598), nessuna delle quali condizioni ricorre nel caso di specie, ove la motivazione, non solo è graficamente presente ma consente di cogliere le argomentazioni poste a base della decisione.

4. Vanno quindi esaminati congiuntamente, per la loro connessione, il primo e il terzo motivo del ricorso.

Con essi la ricorrente contesta il mancato rilievo attribuito dalla CTR alla qualifica di "beneficiario effettivo" al fine di determinare la spettanza dei rimborsi onde evitare elusioni e frodi fiscali, ivi compresi indebiti rimborsi, avendo come riferimento la sostanza delle operazioni poste in essere, svincolata dalla valutazione di meri elementi formali. In questa prospettiva il richiedente può essere considerato beneficiario effettivo solo se ha la titolarità nonché la disponibilità del reddito percepito: tale prova doveva pertanto essere richiesta, restando altrimenti indimostrato il trattenimento e l'autonomo impiego in relazione al flusso patrimoniale. Ciò peraltro è coerente con la Convenzione Italia-Giappone (art. 10), che fa esplicito riferimento al "beneficiario dei dividendi" e quindi al beneficiario effettivo. Erra pertanto la CTR nell'escludere la necessità di altre prove a carico della società giapponese, oltre all'incontestata residenza convenzionale e all'assoggettamento all'imposta sulle società in Giappone per l'anno 2003, in mancanza di documentazione che permettesse di qualificare in modo certo la contribuente come beneficiario effettivo del reddito, con conseguente inapplicabilità dei benefici richiesti.

5. Gli indicati motivi sono infondati.

5.1. Va preliminarmente tracciato il quadro normativo di riferimento per la soluzione delle questioni prospettate, rinvenibile nelle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, che prevedono - attraverso una tassazione esclusiva o concorrente, col metodo dell'esenzione, del credito per le imposte applicate nello Stato della fonte, della deduzione- la diminuzione del reddito imponibile nello Stato di residenza del percettore dei redditi esteri. Ciò al fine di eliminare la doppia imposizione fiscale internazionale, che produce effetti distorsivi sui mercati - essendo in grado di ostacolare rapporti economici con gravi ripercussioni sui commerci internazionali- evitando tuttavia che si realizzi un indebito duplice beneficio, ovvero una duplice non-imposizione in situazioni di abuso (così Cass., 28 dicembre 2016, n. 27111).

5.2. Va in linea generale rilevato che le Convenzioni prevalgono sulla normativa interna (v. Cass. n. 1138/2009 ; Cass. n. 14476 del 15 luglio 2016), hanno copertura costituzionale (art. 10 e 117 Cost.), e sono richiamate nella legislazione fiscale dall' art. 75 del D.P.R. n. 600/1973 , "Nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia" e dall' art. 169 TUIR (D.P.R. n. 22 dicembre 1986, n. 917)

secondo cui "Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione".

Ciò premesso la ricorrente ha erroneamente evocato il tema del "beneficiario effettivo", in quanto esso non rileva nella presente controversia, riguardando diverse fattispecie, quali operazioni triangolari, allorquando, la società percipiente i dividendi sia una sub-holding, una conduit (società veicolo) o comunque una partecipata e/o una compagine intermedia.

Nella caso in esame invece la questione riguarda la casa madre giapponese che riceve i dividendi dalla società figlia italiana, ove assume importanza unicamente l'accertamento dei requisiti l'accertamento dei requisiti previsti dalla Convenzione e la prova del pagamento. Correttamente pertanto la CTR ha escluso la necessità di accertare che la società contribuente fosse la beneficiaria effettiva dei dividendi, essendo sufficiente ai fini del rimborso "la residenza convenzionale e l'assoggettamento all'imposta sulle società in Giappone".

5.3. Questa Corte (Cass. n. 6583 del 22/03/2011 , n. 29576 del 29/12/2011 , n. 27600 del 20/12/2011), ha condivisibilmente statuito il principio, ripreso dalla giurisprudenza più recente (ex aliis Cass. n. 10706 del 17/04/2019), secondo cui "in tema di imposte sui dividendi azionari, l'art. 10 della Convenzione tra Italia e Giappone, contro le doppie imposizioni, stipulata il 20 marzo 1969 e ratificata e resa esecutiva in Italia con L. 18 dicembre 1972 n. 855 - sovrapponibile all'art. 10 della Convenzione tra l'Italia e la Svizzera, stipulata il 9 marzo 1976 e resa esecutiva con L. 23 dicembre 1978, n. 943 - prevede una competenza impositiva dello Stato in cui essi vengano corrisposti, concorrente con quella principale dello Stato di residenza del percipiente, con il limite dell'aliquota massima del quindici per cento. A tal riguardo appare più aderente allo spirito ed agli scopi della suddetta Convenzione ritenere, in forza della disposizione dell'art. 75 del D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600, che la disciplina di cui all'art. 27 del medesimo decreto non trovi applicazione in materia ed interpretare perciò la norma convenzionale in questione nel senso che la minore imposta ivi prevista è applicabile per il solo fatto della soggezione del dividendo alla potestà impositiva principale dell'altro Stato, indipendentemente dall'effettivo pagamento dell'imposta. La sufficienza del solo fattore in sé della esistenza del potere impositivo principale dell'altro Stato deve ritenersi, infatti, coerente con le finalità delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, le quali hanno la funzione di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali, onde evitare che i contribuenti subiscano un maggior carico fiscale sui redditi percepiti all'estero ed agevolare l'attività economica e d'investimento internazionale".

5.4. L'indicato, consolidato, orientamento, è stato confermato in successive pronunce (Cass., 10 ottobre 2018, n. 26377; n. 10706 del 2019 , cit.), basate anche sulla sentenza della Corte di Giustizia UE 19 novembre 2009, n. 540. Per la Corte di Giustizia UE "la scelta di tassare nell'altro Stato membro i redditi provenienti dall'Italia o il livello a cui sono tassati non dipende dalla Repubblica italiana, ma dalle modalità di imposizione definite dall'altro Stato membro. La Repubblica italiana non ha, di conseguenza, alcun fondamento nel sostenere che l'imputazione dell'imposta ritenuta alla fonte in Italia sull'imposta dovuta nell'altro Stato membro, in applicazione delle previsioni delle convenzioni contro la doppia imposizione, consenta in ogni caso di compensare la differenza di trattamento derivante dall'applicazione della normativa

nazionale". 5.5.Tale interpretazione è peraltro coerente con lo scopo delle convenzioni bilaterali - che è quello di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali ed agevolare l'attività economica internazionale- e in linea con l'interpretazione della giurisprudenza unionale, sopra richiamata, oltre che del Commentario OCSE paragrafo 8.2, divenuto 8.11, nella versione del 2017, che, pur non avendo valore normativo, costituisce, comunque, una raccomandazione diretta ai paesi aderenti all'OCSE (Cass., sez. 5, 28 luglio 2006, n. 17206) ed ha valore interpretativo (Cass., n. 32842/2018).

5.6.Quanto alla prova del pagamento da parte della società giapponese, effettiva beneficiaria dei dividendi - prova che la CTR ha ritenuto assolta, in quanto risultante dalla contabile bancaria di addebito sul c/c della società figlia italiana (cd. debit device)- essa è idonea al riconoscimento del diritto della società al rimborso delle ritenute subite sui dividendi, senza la necessità di produzione di ulteriori elementi -credit advice, come richiesto dall'Ufficio- non essendo richiesta, nè dalla Legge nazionale, nè dalla Convenzione bilaterale nè dai documenti di prassi, la contabile di accredito alla società madre estera.

Sul punto questa Corte (Cas. n. 3244 del 18/2/16), ha ritenuto sufficiente anche solo l'utilizzazione delle dichiarazioni sostitutive di cui agli art. 46 e 47 del D.P.R. n. 445 del 2000 , da parte di soggetti estranei a Paesi dell'Unione, nei casi in cui la produzione avvenga in applicazione di convenzioni fra l'Italia e il Paese di provenienza del dichiarante, sicchè tali autocertificazioni, allegate a domande di rimborso in applicazione di Convenzioni con il nostro Paese (nella specie, Convenzione contro le doppie imposizioni Italia - Giappone), hanno attitudine certificativa e probatoria.

Il primo e terzo motivo vanno pertanto respinti, e va conseguentemente dichiarato inammissibile il quarto motivo del ricorso, stante l'irrelevanza della documentazione prodotta dall'Ufficio a fronte della prova fornita dalla parte, sufficiente a dimostrare il pagamento dei dividendi da parte della società giapponese.

6. Conclusivamente il ricorso, in parte inammissibile in parte infondato, va respinto; le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo. 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 l' art. 13 , comma 1-quater D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 .

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso; condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese, liquidate in Euro. 5.800,00 oltre spese generali nella misura forfetaria del 15%, esborsi in Euro. 200,00 e accessori di legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza