

Sentenza del 14/10/2024 n. 26640 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di processo verbale, redatto dalla Guardia di Finanza, l'Ufficio contestava alla A.A. Group Srl di avere utilizzato per l'attività alberghiera marchi di proprietà altrui i cui licenziatari venivano individuati in società aventi sede in Lussemburgo.

In particolare, la contestazione in ordine alle ritenute corrisposte nell'anno di imposta 2008 riguardava i compensi corrisposti alle società detentrici dei marchi relativi alle strutture alberghiere "Renaissance Naples Hotel Mediterraneo" e "Marriot Capri Tiberio Palace Resort" rispetto ai quali non era stato possibile individuare il beneficiario effettivo con conseguente inapplicabilità delle minori ritenute ai sensi dell'art. 12 della Convenzione Italia/Lussemburgo contro le doppie imposizioni.

Il ricorso proposto dalla A.A. Group (d'ora in poi SNG Srl avverso l'atto impositivo venne rigettato dall'adita Commissione tributaria provinciale e la decisione, appellata dalla Società, veniva riformata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria regionale della Campania che annullava integralmente l'avviso di accertamento.

Il Giudice di appello riteneva che la Società avesse fornito idonea prova atta a dimostrare che le società, aventi sede in Lussemburgo, fossero le effettive beneficiarie dei compensi corrisposti a titolo di royalties sui marchi, con conseguente applicabilità dell'art. 12 della Convenzione Italia/Lussemburgo contro le doppie imposizioni e, quindi, corretta applicazione da parte della contribuente delle ritenute nella misura del 10 per cento. Aggiungeva il Giudice di appello che anche se si dovesse ritenere, come assume l'Agenzia delle entrate, che il beneficiario definitivo fosse la statunitense Marriot la convenzione italo-statunitense sarebbe stata ancora più favorevole (8%).

Avverso la sentenza ha proposto ricorso per cassazione, articolato su due motivi, l'Agenzia delle entrate cui resiste, con controricorso, la A.A. Group Srl.

Il ricorso è stato avviato alla trattazione alla pubblica udienza in prossimità della quale il P.M., nella persona del Sostituto Procuratore generale Michele Di Mauro ha depositato memoria concludendo per l'inammissibilità del ricorso.

La controricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione 1. La ricorrente, con il primo motivo -rubricato: violazione e falsa applicazione dell'art. 12 della Convenzione Italia-Lussemburgo e dell' art. 115 c.p.c. in relazione

all' art. 25 , comma 2, del D.P.R. 600 del 1973 ed art. 2697 c.c.- censura, ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ., la sentenza impugnata per avere la C.T.R. ritenuto che la Società avesse provato che la GHL Srl fosse stata l'effettiva beneficiaria delle royalties oggetto dell'avviso di accertamento emesso per l'anno di imposta 2008. In particolare, secondo la ricorrente e contrariamente a quanto ritenuto dalla C.T.R., le operazioni condotte dai verificatori avevano consentito di fare emergere un beneficiario effettivo non corrispondente alle Società lussemburghesi licenziatarie dei marchi, in quanto la GHL non deteneva il controllo esclusivo del marchio, non subiva il rischio di un'eventuale diminuzione di valore del bene immateriale, aveva una limitatissima organizzazione operativa comprovata dall'esiguità del personale dipendente, era totalmente sottoposta al controllo della società americana Marriot attraverso una serie di società collegate e partecipate, dislocate in Lussemburgo non svolgeva funzioni operative, di coordinamento, di comando e di controllo che erano, invece, di esclusivo appannaggio della società americana.

2. Con il secondo motivo di ricorso -rubricato: violazione e /o falsa applicazione degli artt. 2727 , 2729 e 2697 c.c. in relazione all'art. 360 nn. 3 e 4 del c.p.c.- si deduce che la C.T.R. non avrebbe fatto corretta applicazione dei principi in materia di prova per presunzioni nel rapporto con il Fisco, avendo annullato l'atto impositivo impugnato senza operare una valutazione complessiva di tutte le circostanze indiziarie addotte dall'Ufficio le quali, invece, avrebbero giustificato la conferma del rilievo fiscale in contestazione.

3. Va, preliminarmente, esaminata l'eccezione, sollevata in controricorso dalla Società di inammissibilità del ricorso per essere la sentenza impugnata fondata su due autonome rationes decidendi una solo delle quali sarebbe stata censurata. In particolare, la controricorrente eccepisce come il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate non abbia in alcun modo censurato il passo motivazionale, costituente, secondo la prospettazione difensiva, autonoma ratio decidendi, nella quale la C.T.R. aveva affermato l'illegittimità dell'atto impositivo in quanto, anche a volere ritenere beneficiaria effettiva la società statunitense, avrebbe dovuto applicarsi la ritenuta ancora più favorevole dell'8%.

3.1. L'eccezione non è meritevole di accoglimento per più ragioni.

Va, infatti e in primo luogo, smentito che l'Agenzia delle entrate non avesse censurato il capo di sentenza in oggetto laddove dal contenuto del ricorso emerge inequivocabilmente che anche tale passo motivazionale è stato espressamente attinto con il ricorso (v. pag. 14 del ricorso nella quale la difesa erariale, dopo avere riportato, per intero, la motivazione della sentenza impugnata, scrive testualmente che tali statuizioni non possono essere condivise), ribadendosi integralmente l'errore commesso dalla C.T.R. nell'aver ritenuto provata la qualità di beneficiaria effettiva della società lussemburghese laddove le prove fornite non erano idonee allo scopo.

In tale contesto, peraltro, il passo motivazionale de quo, non appare neppure costituire un'autonoma ratio decidendi, idonea a reggere da sola la decisione, non solo per i termini (ipotetici) in cui è espresso, costituente mera argomentazione rafforzativa dell'unica ratio decidendi sulla quale la sentenza è fondata, ma anche perché estraneo al thema decidendi.

Ed invero, seppure dagli atti risulti che, in sede di ricorso introduttivo, la Società ebbe a chiedere, in via di estremo subordine, l'applicazione della più favorevole Convenzione Italia/Stati Uniti, non risulta, con difetto di specificità, se tale domanda sia stata, poi, reiterata in appello.

4. Procedendo, quindi, all'esame del primo motivo di ricorso va dato, ai fini della decisione, primario rilievo alla nozione di beneficiario effettivo, come contenuta nell'art. 12 della Convenzione della Convenzione firmata in Lussemburgo il 3 giugno 1981 e ratificata con legge n.747 del 14 agosto 1982, il quale dispone:

"1. I canoni provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato.

2. Tuttavia, tali canoni possono essere tassati nello Stato contraente dal quale essi provengono secondo la legislazione di detto Stato, ma se la persona che percepisce i canoni ne è il beneficiario effettivo, l'imposta così applicata non può eccedere il 10 per cento dell'ammontare lordo dei canoni.

3. Ai fini del presente articolo il termine "canoni" designa i compensi corrisposti per l'uso o la concessione in uso di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche e scientifiche, ivi comprese le pellicole cinematografiche e le registrazioni per trasmissioni radiofoniche e televisive, di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti, nonché per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico;

4. Le disposizioni dei paragrafi 1 e 2 non si applicano nel caso in cui il beneficiario effettivo dei canoni, residente di uno Stato contraente, eserciti nell'altro Stato contraente dal quale provengono i canoni, sia un'attività industriale o commerciale per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, sia una professione indipendente mediante una base fissa ivi situata, ed il diritto od il bene generatore dei canoni si ricollegghi effettivamente ad esse. In tal caso i canoni sono imponibili in detto altro Stato contraente secondo la propria legislazione interna.

5. I canoni si considerano provenienti da uno Stato contraente quando il debitore è lo Stato stesso, una suddivisione politica o amministrativa, un ente locale o un residente di detto Stato. Tuttavia, quando il debitore dei canoni, sia esso residente o non di uno Stato contraente, ha in uno Stato contraente una stabile organizzazione, o una base fissa, per la quale è stato concluso il contratto che ha originato il pagamento dei canoni e che sopporta l'onere di tali canoni, questi sono considerati come provenienti dallo Stato in cui è situata la stabile organizzazione o la base fissa.

6. Se, in conseguenza di particolari relazioni esistenti tra il debitore e il beneficiario effettivo o tra ciascuno di essi e terze persone, l'ammontare dei canoni, tenuto conto della prestazione per la quale sono stati pagati, eccede quello che sarebbe stato convenuto tra il debitore e il beneficiario effettivo in assenza di simili relazioni, le disposizioni del presente articolo si applicano soltanto a questo ultimo ammontare. In tal caso la parte eccedente dei pagamenti è

imponibile in conformità della legislazione di ciascuno Stato contraente e tenuto conto delle altre disposizioni della presente Convenzione".

4.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, in materia di beneficiario effettivo, ben compendiata da Cass. n. 32840 del 19/12/2018 : "In tema di doppia imposizione internazionale, ai fini della tassazione delle "royalties", opera il criterio, elaborato dalla prassi internazionale, del "beneficiario effettivo", volto a contrastare pratiche finalizzate a trarre profitto dalla autolimitazione della potestà impositiva statale, in forza del quale può fruire dei vantaggi garantiti dai trattati solo il soggetto sottoposto alla giurisdizione dell'altro Stato contraente che abbia la reale disponibilità giuridica ed economica del provento percepito, realizzandosi, altrimenti, una traslazione impropria dei benefici convenzionali o un fenomeno di non imposizione".

Il concetto, seppure per la differente fattispecie di interessi ma ugualmente applicabile in materia di royalties, è stato ulteriormente specificato da Cass. 28/02/2023 n.6005 la quale ha statuito che "In tema di esenzione degli interessi e di altri flussi reddituali dall'imposta ex art. 26-quater del D.P.R. n. 600 del 1973 , è onere della società contribuente provare la propria qualità di beneficiario effettivo degli stessi, superando a tal fine tre test, autonomi e disgiunti, che, in rapporto alla fattispecie concreta, prendono in considerazione dei "parametri spia" o "indici segnaletici": i) il "substantive business activity test", che verifica se la società percipiente svolga un'attività economica effettiva; ii) il "dominion test", che verifica se la società percipiente possa disporre liberamente degli interessi ricevuti o se invece sia tenuta a rimetterli ad un soggetto terzo; iii) il "business purpose test", che verifica le ragioni dell'interposizione di una società nel flusso reddituale transfrontaliero, e cioè se abbia una funzione nell'operazione di finanziamento o se sia mera "conduit company" (o "société relais"), la cui interposizione è finalizzata esclusivamente ad un risparmio fiscale".

Il principio è stato ulteriormente confermato, di recente, da Cass 3 settembre 2024 n.23628 la quale (richiamando oltre alla già citata Cass. n. 6005/2023 ; Cass. sez. trib. 28 febbraio 2023, n. 6050), ha ribadito che "l'indagine volta a verificare la qualità di beneficiario effettivo si articola in tre test, autonomi e disgiunti, come denominati dalla dottrina in relazione ai principi cardine elaborati dalla richiamata giurisprudenza unionale e di legittimità, che, in rapporto alla fattispecie concreta, prendono in considerazione dei "parametri spia" o "indici segnaletici": il substantive business activity test, che verifica se la società percipiente svolga un'attività effettiva; il dominion test, che verifica se la società percipiente possa disporre liberamente delle somme percepite a titolo di dividendi o interessi o sia invece tenuta a rimetterla ad un soggetto terzo; il business purpose test, che verifica le ragioni dell'interposizione di una società nel flusso reddituale transfrontaliero e cioè se la società percipiente abbia una funzione di finanziamento o se invece sia una mera conduit company (o sociétérelais).

4.2. Alla luce dei principi specificati e ribaditi in tale ultima pronuncia, il mezzo di impugnazione non appare meritevole di accoglimento, non ravvisandosi nella sentenza impugnata alcun errore di diritto, avendo la C.T.R. correttamente individuato le norme e i principi regolatori della materia ed essendo pervenuta alla conclusione che le royalties versate da SNG a una società lussemburghese per l'uso del marchio Marriot dovesse essere applicata l'aliquota ridotta del

10% prevista dalla Convenzione Italia/Lussemburgo, in luogo della più gravosa aliquota del 30% di cui all' art. 25 , comma 2, del D.P.R. n.600 del 1973 , essendo la società di diritto lussemburghese la "beneficiaria effettiva" delle royalties e ciò sulla base di un apprezzamento di fatto fondato sugli elementi forniti dalle parti la cui censura, ad opera della ricorrente, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ. è inammissibile (cfr. Cass. 3.11.2023 n.30660). Invero e inoltre, dalla sentenza impugnata, emerge che la SNG aveva prodotto in giudizio una copiosa quantità di prove documentali, tenute in conto dalla CTR, che dimostravano come GHL svolgesse un'attività economica effettiva sfruttando i Marchi e licenziandoli a terzi come SNG (substantive business activity test), avesse il diritto di disporre dei Canoni senza alcun obbligo di riversarli a terzi (dominion test) e avesse una funzione economica quale titolare dello sfruttamento dei Marchi (business purpose test).

4.3. Né meritevole di accoglimento appare la censura relativa ad una erronea, da parte della C.T.R., distribuzione dell'onere della prova essendosi anche in questo caso il Giudice di appello mosso lungo il solco interpretativo tracciato da Cass. n. 6005/2023 cit. la quale ha, condivisibilmente chiarito che: "Spetta alla società contribuente, anche per il principio di vicinanza della prova (art. 2697 , cod. civ.), dimostrare di essere il "beneficiario effettivo", sul piano sostanziale e non meramente formale (in termini, Cass. n. 17746/2021); invece, in caso di superamento del primo step di verifica, in ossequio alla regola generale sull'onere della prova, all'Amministrazione spetterà dimostrare l'abuso del diritto e la sussistenza di una costruzione artificiosa".

5. La censura articolata con il secondo motivo di ricorso è infondata alla luce degli insegnamenti di Cass., Sez. U., 24 gennaio 2018 n. 1785 , costantemente seguiti dalla giurisprudenza successiva di questa Corte (v. Cass.21 febbraio 2022 n. 9054) secondo i quali:" In tema di prova presuntiva, il giudice è tenuto, ai sensi dell' art. 2729 c.c., ad ammettere solo presunzioni "gravi, precise e concordanti", laddove il requisito della "precisione" è riferito al fatto noto, che deve essere determinato nella realtà storica, quello della "gravità" al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto, mentre quello della "concordanza", richiamato solo in caso di pluralità di elementi presuntivi, richiede che il fatto ignoto sia - di regola - desunto da una pluralità di indizi gravi, precisi e univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza, e ad articolare il procedimento logico nei due momenti della previa analisi di tutti gli elementi indiziari, onde scartare quelli irrilevanti, e nella successiva valutazione complessiva di quelli così isolati, onde verificare se siano concordanti e se la loro combinazione consenta una valida prova presuntiva (c.d. convergenza del molteplice), non raggiungibile, invece, attraverso un'analisi atomistica degli stessi. Ne consegue che la denuncia, in cassazione, di violazione o falsa applicazione del citato art. 2729 c.c., ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., può prospettarsi quando il giudice di merito affermi che il ragionamento presuntivo può basarsi su presunzioni non gravi, precise e concordanti ovvero fondi la presunzione su un fatto storico privo di gravità o precisione o concordanza ai fini dell'inferenza dal fatto noto della conseguenza ignota e non anche quando la critica si concreti nella diversa ricostruzione delle circostanze fattuali o nella mera prospettazione di una inferenza probabilistica diversa da quella ritenuta applicata dal giudice di merito o senza spiegare i motivi della violazione dei paradigmi della norma". Nonché di recente, in ambito tributario Cass. n. 11690 del 30/04/2024 "Nel processo tributario, sono utilizzabili le prove atipiche ed i dati

acquisiti in forme diverse da quelle regolamentate, secondo i canoni della prova per presunzioni, spettando al giudice di merito la valutazione, ai sensi dell' art. 2729 c.c., in ordine alla ricorrenza dei requisiti della gravità, precisione e concordanza;

ne consegue che è censurabile in sede di legittimità la decisione con la quale il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti in giudizio, senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nel loro complesso".

5.2. Nel caso in esame, le argomentazioni svolte dall'Agenzia delle entrate non prospettano la violazione degli artt. 2727 e 2729 cod. civ. nei termini sopra indicati, risolvendosi in definitiva nell'allegazione di una diversa ricostruzione delle questioni di fatto e nella contrapposizione a quelli forniti dalla contribuente, dei diversi elementi indiziari (peraltro neppure dirimenti) forniti dall'Ufficio, la cui valenza probatoria è stata espressamente disattesa dalla Commissione tributaria regionale.

6. Alla stregua delle considerazioni che precedono il ricorso va, pertanto, rigettato con spese, liquidate come in dispositivo, a carico della soccombente Agenzia delle Entrate.

7. Nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, non sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , nel testo introdotto dall' art. 1 , comma 17, della L. n. 228 del 2012 , un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non potendo tale norma trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (cfr. Cass. n. 1778 del 29/01/2016).

P.Q.M. Rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle entrate alla refusione in favore della controricorrente delle spese processuali liquidate in complessivi Euro 7.600, oltre Euro 200 per esborsi, spese forfetarie nella misura del 15% e accessori di legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza