CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 28 febbraio 2023 n. 6090

Svolgimento del processo

1. La S. s.a. chiedeva il rimborso per la ritenuta sugli utili distribuiti alla stessa dalla M. Spa , propria partecipata, relativamente agli anni d'imposta 2014 e 2015. Affermava infatti la ricorrente che erroneamente era stata applicata su tali dividendi l'imposta sostitutiva in misura ben maggiore di quella prevista dalla normativa applicabile (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27, comma 3-ter e art. 21-ter, comma 1), in base alla quale è prevista infatti un'imposta sostitutiva (1,375%) per gli utili derivanti da partecipazione in società italiane e percepiti da società assoggettate a imposte sul reddito in paesi UE, prive sul territorio di stabili organizzazioni.
Sulla prefata istanza si formava il silenzio rifiuto e quindi la società proponeva ricorso alla CTP, che accoglieva il ricorso, decisione poi confermata dalla CTR adita dall'Agenzia in sede di gravame.
2. L'Agenzia delle Entrate propone così ricorso in cassazione affidato a due motivi. La S. s.a. si è costituita a mezzo di controricorso per resistere all'impugnativa. In data 7 giugno 2021 la controricorrente ha depositato memoria ai sensi dell'art. 380-bis c.p.c., a seguito della proposta formulata. Con ordinanza interlocutoria n. 26940/2021 del 5 ottobre 2021 la sesta sezione di questa Corte rimetteva la causa alla pubblica udienza.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo l'Agenzia denuncia violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3-ter e art. 27-ter, comma 1, in combinato disposto con l'art. 2697, c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.
A parere della stessa, infatti, i giudici d'appello avrebbero violato le indicate norme avendo trascurato il fatto che il punto centrale della controversia sarebbe costituito non dalla vigenza del divieto di doppia imposizione, ma dalla ricorrenza nel caso di specie dei presupposti, perché si versi in un'ipotesi di doppia imposizione. Erroneamente, quindi, la CTR avrebbe ritenuto incombere sull'Agenzia l'onere della prova circa l'insussistenza del requisito del beneficiario effettivo, messo in discussione qualificandosi la contribuente come conduit company.
Invero per giurisprudenza costante è colui che formula istanza di rimborso ad essere onerato della prova dei relativi presupposti. Orbene la contribuente non avrebbe prodotto documentazione idonea a comprovare la posizione sostanziale di beneficiario effettivo, da identificarsi in colui che trae un beneficio economico dall'operazione, avendo la effettiva disponibilità giuridica ed economica dei dividendi. Sul punto la contribuente avrebbe prodotto solo dei credit advices emessi dal Credit Agricole che omettono l'indicazione del titolare del conto. Inoltre, dai bilanci si desumerebbe un'attività legata esclusivamente alla detenzione e gestione dei titoli azionari e il controllo totalitario da parte di tale B.B..
2. Con il secondo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione delle medesime disposizioni, ma questa volta in relazione all'erroneo scrutinio relativo al secondo

requisito indispensabile per ottenere il rimborso, e cioè l'assoggettamento della società ad imposizione estera.
Secondo l'Agenzia, infatti, la CTR avrebbe errato nel ritenere sufficiente l'astratta assoggettabilità della società a tassazione, anzichè verificare, in concreto, come i dividendi avessero eventualmente scontato la tassazione effettiva.
In particolare, le produzioni valorizzate dalla CTR, costituite dalle dichiarazioni dei redditi, mancando la certificazione dello stato estero e la prova del materiale pagamento delle imposte in via definitiva.
3. Va premesso che la presente controversia non attiene alla tassazione della corresponsione dei dividendi da società figlia (italiana) a società madre (estera), disciplinati dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27-bis, ai quali non si applica la ritenuta prevista dalla disposizione di cui all'art. 27, comma 3-bis, D.P.R. cit..
Trattasi dunque di controversia attinente ai c.d. utili in uscita, assoggettati dalla disposizione appena citata alla ritenuta d'imposta, la cui applicazione presuppone indubbiamente l'assoggettamento dei dividendi alla tassazione nel paese di residenza (necessariamente UE come indicato dalla disposizione).
Non si tratta quindi di richiamo di disposizioni atte ad evitare la doppia imposizione, che infatti consentirebbero il rimborso anche della ritenuta prevista dal diritto interno sopra citata, ma di un'istanza di rimborso che presuppone l'erronea applicazione della ritenuta operata (in questo caso dal sostituto) nella misura ordinaria, anziché in quella stabilita dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3-bis.
Occorre allora stabilire se, anche in tale ipotesi, sia necessaria la prova di essere beneficiario effettivo in capo alla società percipiente, e se comunque sia stata raggiunta quella della tassazione degli utili percepiti nello Stato UE di residenza della società beneficiaria.
3.1. Sotto il primo profilo viene in esame il primo motivo di ricorso, e va subito detto in proposito che l'Agenzia sostiene che non solo la parte deve rivestire la qualità di beneficiario effettivo, ma che il relativo onere probatorio graverebbe sul contribuente stesso e che nella specie tale onere non risulterebbe adempiuto. A sua volta il contribuente ritiene invece, sull'osservazione che si tratta di mera tassazione degli utili in uscita, che la natura effettiva del beneficiario sarebbe del tutto indifferente.
A fronte di ciò, la sentenza d'appello - pur evidentemente ritenendo necessario che la società sia il beneficiario effettivo - ha stabilito che la relativa prova (contraria) gravi sull'amministrazione, che non avrebbe assolto al relativo onere.
Effettivamente il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3-ter, non fa riferimento al requisito del "beneficiario effettivo", e d'altronde è evidente che l'aliquota individuata (1,375%) corrisponde al 5% del 27,5% (aliquota IRES), idonea alla completa armonizzazione con le società percipienti nazionali, in guisa da realizzare l'effettiva compensazione perequativa indipendentemente dalla tassazione nell'altro Stato membro (cfr. in tal senso Cass. 10/11/2017, n. 26656).
In simili fattispecie, dunque, la contestazione della natura di effettivo beneficiario risulta strumentale ad evitare che tale disciplina, di derivazione unionale, sia oggetto di abuso da parte di soggetti che si avvalgano di creazioni artificiose, come nel caso in cui si versi in ipotesi di società costituenti mere conduit company, la cui ricorrenza però attiene all'onere probatorio dell'amministrazione deducente.
Orbene va ricordato in proposito che si è affermato come la prova di una pratica abusiva richiede, da una parte, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti

che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa, l'obiettivo perseguito da tale normativa non sia stato conseguito e, dall'altra, un elemento soggettivo consistente nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa stessa per mezzo della creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento (con riferimento all'ordinamento unionale, cfr. Corte Giustizia Ue, 26 febbraio 2019, Cause nn. 115/16, Luxemburg; 118/16, Denmark; 119/16, C. Danmark; 299/16, Z Denmark; paragrafo 124, cfr. Cass. 10/07/2020, n. 14756).
In particolare, è stato affermato che per individuare una creazione artificiosa non è sufficiente dar rilievo ai modesti crediti operativi, alla mancanza di dipendenti e di una struttura organizzativa adeguata, dovendosi, invece, apprezzare l'autonomia organizzativa e gestionale della società stessa. Nè rileva la circostanza per cui la società percipiente detenga, tra le proprie attività, unicamente delle partecipazioni di controllo, così come l'eventualità che essa stessa sia a sua volta controllata interamente da altra società (o altro soggetto) non residente in uno Stato stipulante (c.d. controllo "a cascata") (cfr. Cass. n. 14756/2020, cit.), circostanze precipuamente valorizzate dalla difesa dell'Agenzia ricorrente (pag. 14 del ricorso).
Mancano dunque nella specie elementi che dimostrino come la società percipiente abbia costituito un mero strumento, privo di ragioni economiche specifiche che non sia lo sfruttamento di vantaggi fiscali (in rapporto al trattamento fiscale dell'eventuale beneficiario effettivo).
In ordine alla prova del percepimento effettivo dei dividendi, che risulterebbe costituire l'essenza per riconoscere il fondamento della domanda proposta dalla controricorrente secondo le difese erariali (cfr. ancora pag. 14 del ricorso), la stessa è stata oggetto di un accertamento di fatto svolto dalla CTR sulla base di elementi a sua disposizione, costituiti dalla documentazione bancaria, che risulta implicitamente dalla conferma della sentenza di primo grado (che aveva positivamente riscontrato i relativi documenti bancari) e dall'esplicito riconoscimento della sussistenza dei requisiti di fatto per l'ottenimento del rimborso. Alla luce di ciò il riesame delle relative risultanze costituirebbe una revisione dell'accertamento di fatto, non consentito in questa sede di legittimità.
La CTR ha poi anche scrutinato la presenza del requisito dell'effettiva residenza della società nel Granducato del Lussemburgo, a mezzo del relativo certificato.
Il motivo è dunque infondato.
3.2. Del tutto infondato è poi il secondo motivo, posto che ai fini del rimborso, la parte non ha l'onere di provare di aver concretamente sborsato imposte, essendo sufficiente la mera soggezione ad imposta (Cass. n. 5152 del 2022 nonchè Cass. 05/07/2022, n. 21302; Cass. 04/07/2022, n. 21159).
Nè la CTR ha violato il principio in base al quale la prova dell'assoggettabilità deve pervenire da certificazione proveniente dallo stato di residenza, dal momento che risultano prodotte non solo ha prodotto le dichiarazioni dei redditi, come pacifico (cfr. comunque la sentenza di primo grado che dà atto della produzione), ma altresì un "certificat de residence" rilasciato dall'Administration des contributions directes del Granducato del Lussemburgo. In realtà, come si ricava da pag. 16 del ricorso, la contestazione pare attenere al fatto che il certificato - nella ricostruzione operata dall'Agenzia - dovrebbe indicare "nello specifico se vi è stata tassazione dei dividendi percepiti", laddove invece lo stesso riporta solo che la società "est assujettee, sans possibilitè d'option et sans en etre exoneree, à l'impot sur le revenue des collectivitees"

(pag. 6 della memoria della parte controricorrente riferita all'allegato 1 al ricorso introduttivo).
Ma tanto, in base ai principi appena espressi, basta a configurare il diritto al rimborso, perchè con tale documento l'ente lussemburghese attesta l'assoggettamento all'imposta della società ricorrente (le parole infatti esprimendo il concetto per cui la società "è assoggettata, senza possibilità d'opzione e senza esserne esonerata, all'imposta sul reddito degli enti collettivi").
4. Sulla base di quanto precede il ricorso dev'essere dunque respinto, con aggravio di spese in capo all'amministrazione soccombente.
Nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, non sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-quater, nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, 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. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

La Corte respinge il ricorso.
Condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite che liquida in Euro 7.500,00, oltre esborsi per Euro 200,00 ed oltre a rimborso forfettario nella misura del 15 dell'onorario e accessori di legge.