

17746-21

M



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
V SEZIONE CIVILE

**Oggetto:** Convenzione Italia/Paesi Bassi - divieto di doppia imposizione - concetto di beneficiario effettivo - onere della società italiana, sostituto d'imposta, di provare la qualità di beneficiario effettivo - onere della prova e contesto euro unitario - CGUE - *beneficial ownership*

Composta da

Ettore Cirillo · Presidente

Rosita D'Angiolella · Consigliere Rel.

R.G.N. 3635/2016

Fracanzani M. Marcello · Consigliere

*Cea 17746*

Andrea Venegoni · Consigliere

CC - 13/04/2021

Catello Pandolfi · Consigliere

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 3635/2016 R.G. proposto da:

**Agenzia delle Entrate**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12

*2535 / 321*

**Ricorrente**

**contro**

(omissis) **s.r.l.** in liquidazione (già (omissis) s.r.l.), in persona del curatore fallimentare, in qualità di incorporante la (omissis) **s.p.a.**, in persona del legale rapp.te p.t., rappresentata e difesa dall'Avv.to (omissis) (omissis), giusta mandato in margine alla memoria di nomina di nuovo difensore, con il quale è elettivamente domiciliata in (omissis) presso lo studio dell'Avv.to (omissis)

**Controricorrente**

avverso la sentenza n. 2897/65/15 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, depositata in data 29/06/2015, non notificata;

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 aprile 2021 dal Consigliere Rosita D'Angiolella.

**Rilevato che:**

1. La società (omissis) s.p.a (incorporata da (omissis) s.r.l. in liquidazione, già s.r.l. (omissis) s.r.l.), venne sottoposta a verifica fiscale da parte della Guardia di Finanza nel corso della quale si appurò che aveva corrisposto la somma di euro 628.307,00 alla società olandese (omissis) (omissis) B.V., quale *royalties* per l'uso di opere dell'ingegno, effettuando una ritenuta del 5% in applicazione dell'art. 12 della Convenzione tra Italia e Olanda. Tale verifica portò all'emissione dell'avviso di accertamento nei confronti della società, per l'anno 2006, con il quale l'Agenzia delle entrate contestava la parziale omessa effettuazione di ritenute da determinarsi, invece, ex art. 25 d.P.R. n. 600 del 1973, per complessivi euro 109.954,08, oltre sanzione amministrativa del 30% delle ritenute non versate, per euro 32.986,20.

2. La Commissione tributaria provinciale adita, cui la società ricorreva impugnando l'avviso di accertamento e l'atto di contestazione delle sanzioni, rigettava – previa riunione - i ricorsi presentati dalla società. Tale decisione, appellata dalla società, veniva riformata dalla Commissione tributaria regionale (di seguito CTR) che, con la sentenza in epigrafe, accoglieva l'appello della società.

3. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza della CTR affidandosi a due motivi.

4. Resiste con controricorso la società (omissis) s.p.a. che presenta memoria ex art. 380 *bis* 1 cod. proc. civ.

**Considerato che:**

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione e la falsa applicazione di legge (artt. 2697 cod. civ., 7 comma 4, t.u.i.r., 12 della Convenzione Italia-Paesi Bassi contro le doppie imposizioni, ratificata con l. 26/07/1993 n. 305 e 64 d.P.R. n. 600 del 1973) deducendo l'erroneità della decisione impugnata là dove ha ritenuto che la società olandese fosse "beneficiario effettivo" dei canoni versati dalla società italiana per l'utilizzo della proprietà intellettuale senza verificare la sussistenza di tale presupposto il cui onere probatorio grava sul contribuente.

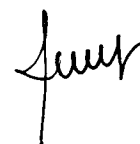


1.1. Col secondo mezzo, proposto in via subordinata, deduce l'omesso esame di punti di fatto decisivi e controversi per il giudizio, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., consistenti nell'accertare se la società olandese, (omissis), potesse disporre, in concreto e con piena autonomia gestionale e operativa, dei canoni in questione.

2. Il primo motivo di ricorso è fondato.

2.1. La CTR è pervenuta alla conclusione che alle *royalties* passive versate da (omissis) s.p.a. alla società olandese dovesse essere applicata l'aliquota convenzionale ridotta del 5%, in luogo della più gravosa aliquota del 30% prevista dall'art. 25 del d.P.R. n. 600 del 1973, ritenendo sufficiente la produzione da parte del sostituto di imposta (la società italiana che ha erogato i canoni) la dichiarazione della società olandese destinataria del pagamento dei canoni di essere il "beneficiario effettivo" dei canoni stessi (*«si deve ritenere corretto il comportamento di un soggetto italiano che si limita ad assumere la certificazione fiscale rilasciata dal paese estero che è documento valido per dimostrare la sussistenza in capo al soggetto estero dei requisiti richiesti dalle disposizioni commerciali per beneficiare di regimi fiscali di favore [...] Il sostituto deve unicamente verificare mediante anche semplice dichiarazione di parte, che può essere l'autocertificazione fatta dallo stesso beneficiario effettivo [...] deve ritenersi pertanto corretto il comportamento del contribuente che ha assunto la certificazione fiscale rilasciata dal paese estero che ha dichiarato la sussistenza in capo al soggetto estero dei requisiti richiesti per beneficiare di regimi fiscali di favore e l'Ufficio non ha seguito le opportune verifiche atte a dimostrare il proprio assunto limitandosi a chiedere la prova della qualifica al sostituto d'imposta e non al sostituto come sarebbe stato opportuno fare mediante gli strumenti della cooperazione transfrontaliera e relativa alla condotta tenuta dal sostituto percettore del reddito relativo alle royalties pagate dalla società appellante»*).

3. La CTR non ha fatto retta applicazione delle norme che regolano la complessa materia e dei principi elaborati da questa Corte in tema di doppia imposizione internazionale ai fini della tassazione delle "royalties", del criterio, elaborato dalla prassi internazionale, del "beneficiario effettivo", volto a contrastare pratiche finalizzate a trarre profitto dalla autolimitazione della potestà impositiva statale.



3.1. Ed invero, la questione posta col ricorso ha trovato soluzione nella recente sentenza di questa Corte n. 32840 del 19/12/2018 il cui principio di diritto afferma che "beneficiario effettivo" è 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. In tal senso è stato soggiunto che l'effettività della reale disponibilità giuridica ed economica del provento può esservi anche laddove il compenso sia stato percepito tramite un soggetto interposto proprio in considerazione di un'interpretazione funzionale della clausola generale dell'ordinamento fiscale internazionale del "beneficiario effettivo" (cfr., Cass., 30/09/2019, n. 24287, riguardante la Convenzione Italia-Giappone). A tal proposito è stato chiarito che tale clausola generale (che si trova nelle convenzioni più recenti e relative a Paesi di più intenso scambio con l'Italia, es. GB, RFT, FRA, USA, SPA, SVI, BRA), è volta ad impedire che i soggetti possano abusare dei trattati fiscali attraverso pratiche di *treaty shopping*, con lo scopo di riconoscere la protezione convenzionale a contribuenti che, altrimenti, non ne avrebbero avuto diritto o che avrebbero subito un trattamento fiscale, comunque, meno favorevole.

3.2. Va da sé che la sussistenza dei requisiti convenzionali (beneficiario effettivo) deve essere accertata, in fatto, dal giudice di merito, sul trattenimento ed autonomo impiego dei dividendi medesimi ovvero sulla loro traslazione alla capogruppo residente nello Stato estero secondo l'attività in concreto esercitata dal beneficiario quest'ultima esercitata.

4. Circa le regole di riparto dell'onere probatorio - anch'esse ritenute dalla ricorrente violate dalla pronuncia impugnata - poiché la società italiana è il sostituto d'imposta che ha operato la ritenuta convenzionale, non può che gravare su di essa l'onere di provare la qualità di "beneficiario effettivo" della società destinataria dei canoni riguardanti l'utilizzo della proprietà intellettuale, in quanto quest'ultima, quale soggetto sostituto, è come se fosse la destinataria dei canoni stessi. Pertanto, l'onere della prova del fatto che giustifica il più favorevole regime convenzionale incombe sul contribuente divenendo irrilevante la produzione della "certificato di residenza fiscale rilasciato dalle autorità fiscali" - (v. sentenza impugnata, pag. 2) - mentre a carico dell'Agenzia dell'entrate, incombe

*July.*

l'onere di contestare espressamente i fatti affermati dal contribuente, essendo la sua posizione processuale espressa dall'atto impugnato.

4.1. In considerazione del contenuto specifico della memoria difensiva di (omissis) s.p.a., che invoca le pronunce del 2019 della CGUE in tema di *beneficial ownership* nel contesto eurounitario (cd. sentenze danesi), va osservato che i punti nodali della decisione CGUE cd. "dividendi", individua tre parametri (§ 101, 103, 104-105) di prova logica/circostanziale (§99, 117), di cui v'è ampia - e non contraddetta - traccia nel formante giurisprudenziale sezionale (v., Cass., 28/12/2016, n. 27113). Il che non sposta la ripartizione dell'onere della prova, restando di norma a carico del ricorrente la prova dei requisiti per ottenere il rimborso del tributo pagato (conf. CGUE in caso *Dilexport*, § 52-53).

Del resto, in relazione all'altro specifico rilievo in memoria, l'onere della prova, sia che riguardi fatti costitutivi che eccezioni aventi ad oggetto fatti negativi, segue le regole generali di cui all' art. 2697 cod.civ., sicché può essere assolto mediante la dimostrazione, anche in via presuntiva, di uno specifico fatto positivo contrario (Cass., 17/07/2019, n. 19171).



5. Poiché il Collegio intende dare continuità ai principi di diritto richiamati il ricorso deve essere accolto.

6. Non si procede all'esame del secondo motivo di ricorso in quanto proposto in via subordinata.

7. All'accoglimento del ricorso segue la cassazione della sentenza impugnata e il rinvio alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, affinché proceda ad un nuovo esame del merito della controversia alla luce dei principi su esposti.

8. Il giudice di rinvio è tenuto a provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

#### **P.Q.M.**

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere in ordine alle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di Consiglio della V sezione civile della Corte di Cassazione, del 13 aprile 2021

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL 22 GIU 2021

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
Dot.ssa Emilia Sergi

RG 3635/2016

5

**Il Presidente**

Ettore Cirillo

Rosita D'Angiolella, estensore