Sentenza del 12/07/2018 n. 18391 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
TERRITORIALITA' DELL'IMPOSIZIONE (ACCORDI E CONVENZIONI INTERNAZIONALI PER EVITARE LE DOPPIE IMPOSIZIONI) Convenzione tra Italia e Francia del 5 ottobre 1989 contro le doppie imposizioni - Disciplina dettata dal d.l. n. 269 del 2003 - Contrasto - Esclusione - Fondamento.

Massima:

In tema d'imposte sui dividendi azionari, l'art. 40 del d.l. n. 269 del 2003, conv. in l. n. 326 del 2003 - che disciplina la distribuzione degli utili accantonati a riserva nel periodo successivo alla data del 30 settembre 2003 sino alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2003 - introducendo un credito d'imposta "limitato" del dividendo distribuito che compete fino a concorrenza dell'imposta netta relativa ai dividendi per i quali è attribuito e prevedendo che l'eccedenza non è rimborsabile né riportabile al periodo successivo, non si pone in contrasto con l'art. 10 della Convenzione italo-francese contro le doppie imposizioni del 5 ottobre 1989 (ratificata con l. n. 20 del 1992), atteso che la norma transitoria interna mira ad evitare che il socio non residente in Italia possa ottenere, a differenza del soggetto residente, il rimborso del credito d'imposta vantato in eccedenza.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

La società di diritto francesce A. R. et XX S.C.S. ha proposto ricorso per cassazione, affidandosi a quattro motivi, illustrati con memoria ex art. 378 c.p.c., avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale, con la quale è stata confermata la sentenza della Commissione Tributaria provinciale che aveva respinto il ricorso avverso il silenzio rifiuto con il quale la stessa società chiedeva, ai sensi dell'art. 10 della Convenzione Italia - Francia contro le doppie imposizioni, il rimborso di un credito di imposta sui dividendi a riserva ad essa corrisposti in data 15 ottobre 2003 dalla controllata italiana, A. R. Italiana s.r.l., la quale aveva operato la ritenuta alla fonte in misura pari al 5%, ai sensi dell'art. 10, comma 2, della Convenzione Italia Francia contro le doppie imposizioni.

La Commissione Tributaria regionale, premettendo che doveva decidersi se la disposizione di cui al D.L. n. 269 del 2003, art. 40 diretta a disciplinare la distribuzione degli utili accantonati a riserva nel periodo successivo al 30.9.03 e fino alla data di chiusura dell'esercizio in corso al 31.12.03, fosse compatibile con il regime convenzionale del Trattato Italia Francia, ha respinto l'appello della società, motivando: "la ragione che non permette di accogliere l'appello è che il credito d'imposta derivante dalla distribuzione di utili accantonati a riserva nel periodo previsto dalla disposizione di cui è controversia, compete fino a concorrenza dell'imposta netta relativa ai dividendi per i quali è attribuito e che l'eccedenza non è rimborsabile nè riportabile al periodo successivo. Il disapplicare la disposizione porterebbe alla soggettività ad imposta del solo contribuente nazionale, non del contribuente non residente in Italia, nella fattispecie in Francia, in tal caso si avrebbe disparità di trattamento fiscale...".

L'Agenzia delle Entrate resiste mediante controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia la nullità della sentenza, ex art. 360 c.p.c., n. 4, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, dell'art. 132 c.p.c. e art. 118 disp. att. c.p.c., lamentando che, sebbene nelle fasi del giudizio di merito si sia dibattuto in merito a complesse problematiche afferenti il rapporto tra il diritto convenzionale ed il diritto interno, l'armonizzazione dei sistemi fiscali nazionali nell'ambito della Unione Europea, i principi di non discriminazione e di parità di trattamento, nonchè la tassazione per opzione della contribuente quale requisito per l'applicazione della Convenzione Italia Francia sulle doppie imposizioni, il giudice di appello si è limitato a statuire che, in caso di disapplicazione del D.L. n. 269 del 2003, art. 40, "si avrebbe disparità di trattamento", omettendo di esporre in tal modo i motivi sui quali si fonda la decisione.

1.1. La censura è infondata.

La giurisprudenza di questo giudice di legittimità ha affermato che si ha motivazione omessa o apparente quando il giudice di merito omette di indicare, nel contenuto della sentenza, gli elementi da cui ha desunto il proprio convincimento ovvero, pur individuando questi elementi, non procede ad una loro disamina logico-giuridica, tale da lasciare trasparire il percorso argomentativo seguito (Cass. Sez. U, n. 22232 del 3/11/2016; Cass. n. 9105 del 7/4/2017).

Ciò non ricorre nel caso in esame, in quanto la Commissione tributaria regionale, sia pure in maniera sintetica, ha ritenuto di dover respingere l'appello sul presupposto che il D.L. n. 269 del 2003, art. 40, comma 1, non consente rimborsi dei crediti di imposta sui dividendi derivanti da distribuzione di riserve a seguito di delibera adottata dopo il 30 settembre 2003 e fino al termine dell'esercizio in corso al 31.12.2003 e che tale norma è applicabile anche alle società residenti all'estero, al fine di evitare disparità di trattamento rispetto a società residenti in Italia.

Si tratta di una motivazione che non può considerarsi meramente apparente, in quanto esplicita - con riferimento a valutazione assorbente le ragioni della decisione, così assolvendo alla funzione di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 (Cass. n. 5315 del 17/3/2015).

2. Con il secondo motivo la ricorrente si duole della omessa motivazione circa un fatto decisivo e controverso ai fini del decidere, costituito dall'assoggettamento o meno ad imposizione fiscale degli utili distribuiti, attesa la non obbligatorietà della imposizione fiscale per essere la contribuente una società in accomandita semplice secondo il diritto francese e, quindi, soggetta a tassazione solo per opzione.

Deduce che nel giudizio di appello aveva dimostrato, mediante la produzione di certificato dell'Ufficio delle imposte dirette francese, di essere stata assoggettata ad imposizione ordinaria per opzione per l'anno 2003, circostanza questa che era stata negata dall'Ufficio.

Trattandosi di circostanza rilevante, poichè al diverso apprezzamento della stessa poteva conseguire l'accoglimento, o meno, dell'appello, in ragione della applicazione della Convenzione Italia - Francia sulle doppie imposizioni, lamenta che il giudice di appello non ha preso in esame la questione, nè tanto meno ha valutato le risultanze documentali offerte, quali il certificato dell'Autorità fiscale francese.

3. Con il terzo motivo la ricorrente, richiamando argomentazioni difensive già esposte con il secondo motivo, censura nuovamente la sentenza per insufficiente motivazione circa un fatto decisivo e controverso ai fini della decisione, ribadendo che il giudice di appello ha omesso qualsiasi valutazione in merito alla imposizione fiscale della società francese, nonostante la produzione del certificato delle autorità fiscali francesi, il cui contenuto non è stato adeguatamente preso in esame.

4. Con il quarto motivo la ricorrente censura la sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 10 della Convenzione Italia-Francia contro le doppie imposizioni del 5 ottobre 1989, ratificata in Italia con L. 7 gennaio 1992, n. 20, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 40, nonchè per violazione dei principi di specialità, di reciprocità, di armonizzazione fiscale e di non discriminazione.

Nel sottolineare che la sentenza sembra escludere il riconoscimento del credito di imposta in favore della contribuente sulla base del principio di non discriminazione del socio residente, la ricorrente ha posto in evidenza che la questione in esame risulta regolata dalla norma speciale dell'art. 10 della Convenzione Italia Francia - su cui si fonda la domanda di rimborso del credito di imposta - improntata su un criterio di reciprocità di trattamento fiscale tra i soggetti residenti nei due Paesi - e che la specialità della norma convenzionale avrebbe dovuto indurre il giudice di appello a disapplicare la norma interna, considerato che la Convenzione non teneva conto della nuova disciplina del credito di imposta introdotta dalla norma transitoria.

Ha, inoltre, precisato che la Convenzione prevedeva un credito di imposta "pieno" derivante dalla distribuzione di utili che, nel caso di specie, avevano regolarmente scontato le imposte sui redditi ad aliquota ordinaria, e che in seguito all'intervento del D.L. n. 269 del 2003 il credito di imposta inerente alle distribuzioni deliberate nel periodo compreso tra il 30.9.03 ed il 31.12.2013 veniva ritenuto spettante nei limiti del 51,51%, ossia in misura "limitata"; la sentenza impugnata, negando la applicazione della normativa convenzionale in favore di quella nazionale, determinerebbe, quindi, disparità di trattamento tra soggetti residenti in Italia e soggetti

comunitari non residenti che si trovino nella medesima situazione di soci percettori di dividendi distribuiti da una società italiana.

Ha, pertanto, dedotto che, a differenza di un socio residente che potrebbe recuperare il credito d'imposta "limitato" ai sensi del D.L. n. 269 del 2003, art. 40 attraverso la presentazione della dichiarazione dei redditi, al socio non residente, quale quello francese, per effetto della applicazione della predetta norma, risulta impedito il recupero di quel credito, non presentando dichiarazione dei redditi in Italia, con la conseguenza che si viene a creare una disparità di trattamento fiscale tra socio residente e socio non residente.

Ribadendo, quindi, che gli Stati contraenti non hanno inteso apportare alcuna modifica alla disciplina convenzionale, ha pure sostenuto che la prevalenza della norma convenzionale si evince anche dal principio comunitario di reciprocità, poichè nel caso in cui gli utili foosero stati distribuiti da società francese in favore di società italiana, il credito d'imposta avrebbe trovato sicuro riconoscimento.

4.1. Il quarto motivo è infondato.

La Convenzione Italia-Francia (art. 10, p. 4. lett. b) stabilisce che la società madre residente in Francia "che riceve da una società residente in Italia dividendi che darebbero diritto ad un credito di imposta se fossero ricevuti da un residente dell'Italia, ha diritto al pagamento da parte del Tesoro Italiano di un ammontare pari alla metà di detto credito d'imposta diminuito della ritenuta alla fonte prevista al paragrafo 2".

Il credito di imposta previsto, in caso di attribuzione domestica dei dividendi, dagli artt. 14 e 92 del t.u.i.r. vigenti nell'anno di imposizione in esame, spetta alla duplice condizione che la società madre sia la "beneficiaria effettiva" dei dividendi e che essa sia residente in Francia, nel senso che abbia in tale Stato la propria sede di "direzione effettiva", come richiesto dall'art. 4 della medesima Convenzione.

Lo scopo della Convenzione è quello di evitare la doppia imposizione e di predisporre norme atte ad evitare eventuali abusi da parte di soggetti che, non essendo residenti in alcuno degli Stati contraenti, pongano in essere attività finalizzate ad usufruire di vantaggi fiscali.

Il rimborso compete nel caso di distribuzione di dividendi che "darebbero diritto ad un credito d'imposta se fossero ricevuti da un residente dell'Italia" e ciò perchè la finalità perseguita dalla Convenzione è quella di equiparare la situazione in cui versano i soci italiani e quelli francesi percettori dei medesimi dividendi.

Il D.L. n. 269 del 2003, art. 40 introducendo un credito d'imposta "limitato" del dividendo distribuito e prevedendo che esso compete fino a concorrenza dell'imposta netta relativa ai dividendi per i quali è attribuito e che l'eccedenza non è rimborsabile nè riportabile al periodo successivo, non si pone, in realtà, in contrasto con la Convenzione, atteso che la norma interna transitoria vuole evitare che il socio non residente in Italia possa ottenere il riconoscimento del rimborso di un credito d'imposta vantato in eccedenza che non potrebbe essere richiesto da soggetto residente in Italia.

La normativa interna, quindi, diversamente da quanto sostenuto dalla ricorrente, non comporta alcuna discriminazione o disparità di trattamento fiscale, nè la violazione dei principi generali di interpretazione ed applicazione del diritto dei trattati, atteso che la disapplicazione della norma interna in favore di quella convenzionale consentirebbe alla società di diritto francese di conseguire un trattamento che non potrebbe essere riconosciuto neppure ad una società residente in Italia.

Come è stato chiarito da questa Corte con la sentenza n. 25585 del 27/10/2017, il principio di non discriminazione di cui all'art. 25 della Convenzione italo-francese, secondo cui "I nazionali di uno Stato, siano essi residenti o non di uno degli Stati, non sono assoggettati nell'altro Stato ad alcuna imposizione od obbligo ad essa relativo, diversi o più onerosi di quelli cui sono o potranno essere assoggettati i nazionali di detto altro Stato che si trovino nella stessa situazione", seppure vincola i singoli Stati contraenti a non applicare al residente estero un trattamento deteriore rispetto a quello riservato, nella medesima fattispecie impositiva, al residente nazionale, non impone al contempo di disciplinare la fattispecie impositiva interna conformente alla disciplina dell'altro Stato.

Nella fattispecie che ci occupa, d'altro canto, sarebbe proprio il positivo riconoscimento del credito d'imposta convenzionale a concretare l'effetto discriminatorio che la società ricorrente vuole evitare.

Peraltro, dovendo i trattati essere interpretati secondo buona fede e tenendo conto del loro oggetto e del loro scopo, sicuramente tali parametri verrebbero trascurati qualora il trattato venisse utilizzato per attribuire alla contribuente un beneficio non previsto che esula dall'obiettivo convenzionale di evitare la doppia imposizione.

La infondatezza del quarto motivo esclude il riconoscimento del credito d'imposta e rende, di conseguenza, superfluo l'esame del secondo e del terzo motivo.

In conclusione, il ricorso va rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al rimborso, in favore della Agenzia delle Entrate, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 13.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 15 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 12 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza