Sentenza del 20/11/2019 n. 30140 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRES - Consolidato nazionale - Dividendo versato da consolidata estera residente in Germania - Applicazione convenzione italo-tedesca contro le doppie imposizioni - Esenzione.

Massima:

In materia di imposizione sui dividendi infragruppo erogati da una società-figlia tedesca ad una società-madre italiana, che ne possiede l'intero capitale azionario, come nella fattispecie, sussiste il problema dell'interpretazione dell'art. 24, paragrafo 2, capoverso b), della Convenzione tra Italia e Germania, ratificata dalla legge n. 459 del 1992, al fine di verificare se l'esclusione dalla base imponibile delle imposte italiane, dei redditi derivanti dai dividendi pagati dalla società-figlia, debba operare esclusivamente laddove si concretizzerebbe, altrimenti, una doppia imposizione internazionale giuridica (pacificamente non ricorrente, nel caso di specie, in difetto di ritenute alla fonte nel paese, la Germania, di residenza della società-figlia), o se piuttosto la medesima disposizione comporti l'esclusione dei dividendi dal reddito imponibile della società-madre anche per scongiurare la doppia imposizione internazionale economica, ed in particolare la "imposizione economica a catena", che si verificherebbe, nel caso di specie, per effetto della tassazione, in Germania, a carico della società-figlia, dell'utile societario da quest'ultima realizzato e dell'imposizione (sia pur sul solo 5 per cento, ai sensi dell'art. 89, comma 2, del D.P.R. n. 917 del 1986) in Italia, a carico della società-madre, del dividendo distribuitole dalla prima, composto dall'utile societario di quest'ultima, già tassato. Nel caso in esame, prevale l'esclusione convenzionale dalla base imponibile disposta dall'art. 24, paragrafo 2, capoverso b), della Convenzione tra Italia e Germania, rispetto alla residuale imposizione, in Italia, sul 5% dei dividendi distribuiti alla società controllante residente nel territorio nazionale, prevista dall' art. 89, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 917 del 1986, come modificato dal d.lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1.FCA Bank s.p.a., già FGA Capital s.p.a. , propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte n. 54/38/12, depositata il 18 giugno 2012, che ha parzialmente rigettato, dopo averli riuniti, i suoi appelli avverso le sentenze della Commissione tributaria provinciale di Torino che avevano respinto i ricorsi della medesima società contro gli avvisi di accertamento relativi all'anno d'imposta 2004 ed aventi ad oggetto la maggiore IRES dovuta dalla contribuente, in qualità di partecipante al consolidato e di consolidante ai sensi degli art. 117 e ss. del d.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917; nonché contro l'atto di contestazione delle relative sanzioni.

2.Infatti, con gli atti impositivi impugnati l'Ufficio aveva contestato alla ricorrente di non aver dichiarato ed assoggettato ad imposizione, ai sensi dell'art. 89, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986, il 5 per cento del dividendo che, nell'anno d'imposta 2004, le era stato versato dalla consolidata estera Fiat Bank GmbH, residente in Germania, della quale possedeva l'intero pacchetto azionario, ed aveva pertanto rettificato il reddito complessivo della stessa ricorrente e quello complessivo globale del consolidato fiscale, della quale essa era consolidante e consolidata, irrogando le relative sanzioni.

3.La contribuente ha impugnato in primo grado gli avvisi d'accertamento, deducendo l'applicabilità dell' art. 24, paragrafo 2, capoverso b), della Convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e prevenire le evasioni fiscali, ratificata e resa esecutiva nell'ordinamento nazionale dalla legge del 24 novembre 1992, n. 459, per effetto della quale il dividendo in questione sarebbe stato, a suo dire, esente da tassazione. In via subordinata, la ricorrente ha inoltre chiesto la disapplicazione delle sanzioni irrogate, stante l'assunta obbiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali le violazioni contestate si riferiscono, anche alla luce delle fonti di prassi esistenti.

Inoltre, la ricorrente ha impugnato altresì l'atto di contestazione della sanzione, eccependone il difetto di motivazione; l'invalidità derivata dall'illegittimità degli avvisi di accertamento presupposti e la nullità per la duplicazione della sanzione, già comminata con l'avviso d'accertamento; e chiedendo comunque, in subordine, la disapplicazione della sanzione irrogata, stante l'assunta obbiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali la violazione si riferisce, anche alla luce delle fonti di prassi esistenti.

4.La CTP adita ha respinto i ricorsi, ritenendo che la Convenzione italo-tedesca non trovasse applicazione al caso di specie, che integra un'ipotesi di pretesa doppia imposizione economica, ma non giuridica.

5.Proposti gli appelli dalla contribuente, la CTR, dopo averli riuniti, li ha in parte respinti, confermando che la predetta Convenzione non contempla la doppia imposizione economica, ma solo quella giuridica, esclusa, nel caso di specie, dalla circostanza che il dividendo in questione non era stato tassato, in uscita, anche in Germania, dove non aveva subito alcuna ritenuta fiscale.

Il giudice a quo ha invece accolto l'appello della contribuente limitatamente all'irrogazione della sanzione, che ha disapplicato sul presupposto dell'obbiettiva incertezza sulla portata e

sull'ambito di applicazione, se non dell'art. 89, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986, quanto meno della Convenzione italo-tedesca, ed in particolare dell'art. 24 di questa.

6. Proposto ricorso per cassazione dalla contribuente, l'ufficio si è costituito con controricorso, contenente altresì ricorso incidentale, affidato a due motivi.

7.La contribuente ha depositato altresì controricorso incidentale e, successivamente, memoria ed istanza di riunione a questo giudizio di quelli connessi aventi R.G. n. 6101/2014, n.6312/2014 e n. 26243/2017.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 24, paragrafo 2, capoverso b), della Convenzione tra l'Italia e la Germania, ratificata dalla legge n. 459 del 1992, per avere il giudice a quo erroneamente ritenuto che l'esclusione del dividendo dalla base imponibile, disposta da tale norma, fosse volta ad evitare soltanto la doppia imposizione giuridica internazionale (ovvero l'applicazione di imposte comparabili da parte di due o più Stati, per lo stesso presupposto e per lo stesso periodo d'imposta, che si verificherebbe ove i dividendi, sui quali sia stata già operata la ritenuta alla fonte, confluissero, presso il beneficiario, nella base imponibile Ires, per venire ivi nuovamente tassati, senza l'integrale detrazione della ritenuta alla fonte), che nel caso di specie non si è realizzata, atteso che il dividendo proveniente dalla società residente in Germania non è stato oggetto di ritenuta alla fonte in quest'ultimo paese.

Infatti, secondo la ricorrente, la norma pattizia deve essere invece interpretata, anche alla stregua del Modello di Convenzione OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) e del relativo Commentario agli artt. 23A e 23B di quest'ultimo, come comprensiva anche della doppia imposizione economica internazionale (ovvero la duplice tassazione - ad opera di imposte analoghe - da parte di due Stati, della medesima capacità economica in capo a due soggetti distinti), ed in particolare della cd. "imposizione economica a catena", che si verifica allorché i beneficiari dei dividendi siano società che, a loro volta, distribuiscono dividendi. In difetto di misure volte a prevenire un'imposizione a catena, in una fattispecie del genere, i medesimi redditi vengono di fatto tassati più volte e a più livelli, come accadrebbe nella fattispecie sub iudice, per effetto della tassazione, in Germania, a carico della società - interamente partecipata dalla ricorrente- Fiat Bank GmbH, dell' utile societario da quest'ultima realizzato e dell'imposizione (invero sul solo 5 per cento, ai sensi dell'art. 89, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986) in Italia, a carico della società partecipante FGA Capital s.p.a., del dividendo distribuitole dalla prima, composto dall'utile societario già tassato.

L'esenzione dall'imposizione, in Italia, del dividendo in entrata, disposta dall' art. 24, paragrafo 2, capoverso b) della Convenzione, secondo la ricorrente, avrebbe quindi la funzione (anche) di evitare il concretizzarsi della doppia tassazione della medesima ricchezza da parte di due Stati diversi.

2.Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in subordine, ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 4 della direttiva comunitaria «madre-figlia» del 23

luglio 1990, n. 90/435/CEE, secondo il quale lo Stato membro della società madre (nel caso di specie l'Italia, dove risiede la ricorrente), si astiene dal sottoporre i dividendi pagati dalla società figlia, o li sottopone ad imposizione concedendo tuttavia un credito d'imposta per le imposte pagate da quest'ultima (nel caso di specie, per le imposte pagate in Germania, sugli utili dai quali è derivato il dividendo, dalla Fiat Bank GmbH).

Avrebbe quindi errato il giudice a quo nell'applicare l'art. 89, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986, che, in asserito contrasto con la citata direttiva, dispone invece l'assoggettamento ad imposta del 5 per cento del dividendo incassato.

Né, peraltro, secondo la ricorrente, la normativa nazionale potrebbe ritenersi giustificata dal paragrafo 2 dell' art. 4 della citata direttiva, secondo il quale ogni Stato membro ha la facoltà di stipulare che oneri relativi alla partecipazione e minusvalenze risultanti dalla distribuzione degli utili della società figlia non siano deducibili dall'utile imponibile della società madre, ed in tal caso, qualora le spese di gestione relative alla partecipazione siano fissate forfettariamente, l'importo forfettario non può essere superiore al 5 per cento degli utili distribuiti dalla società figlia.

Infatti, assume la ricorrente, nell'ipotesi concreta nella quale gli oneri, relativi alla partecipazione, fossero inferiori al 5 per cento dei dividendi, la direttiva ne consentirebbe l'indeducibilità dall'utile imponibile della società madre nella misura corrispondente alla loro effettiva entità; mentre l'art. 89, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986, avrebbe come effetto quello di escluderne comunque la deducibilità nell'importo forfettario massimo del cinque per cento - assoggettando quindi il dividendo ad imposizione nella medesima quota- , benché di fatto inferiori.

Il relativo contrasto, secondo la ricorrente, dovrebbe condurre ad un'interpretazione della norma nazionale idonea a garantire, ove possibile, l'esenzione totale dall'imposizione sul dividendo; oppure, in alternativa, alla rimessione degli atti alla Corte di Giustizia europea, al fine di sottoporle il quesito pregiudiziale, così come proposto anello stesso ricorso.

3.Con il primo motivo di ricorso incidentale, la controricorrente Agenzia delle Entrate denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 5, cod. proc. civ. «l'omessa, insufficiente e/o contraddittoria motivazione della sentenza sulla questione della disapplicazione delle sanzioni.».

4.Con il secondo motivo di ricorso incidentale, la controricorrente Agenzia delle Entrate denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997 ed 8 del d.lgs. n. 546 del 1992, per avere il giudice a quo disapplicato le sanzioni in ragione di una situazione di obbiettiva incertezza normativa valutata non con riferimento alla disposizione sulla quale si fondavano gli atti tributari impugnati, ovvero l'art. 89, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986, ma sulla pretesa applicabilità della Convenzione italo-tedesca, ovvero su una tesi autonomamente indotta dalla stessa contribuente, e senza che la risoluzione dell'Amministrazione n. 250/1985, pur menzionata dalla contribuente, possa ritenersi fonte di ammissibili dubbi sulle questioni qui sub iudice, in quanto antecedente a tutte le fonti normative rilevanti per la questione controversa e,

comunque, attinente una diversa fattispecie, vedente in materia di Convenzione tra Italia e Brasile).

5.1 due motivi del ricorso principale sono tra loro strettamente connessi, come palesato dalla subordinazione del secondo all'eventuale rigetto del primo, e vanno quindi trattati congiuntamente.

La questione controversa attiene la disciplina dell'imposizione sui dividendi infragruppo erogati da una società-figlia tedesca ad una società-madre italiana, che ne possiede l'intero capitale azionario.

Non è invece controverso tra le parti che - come risulta dalla sentenza impugnata- la partecipazione della società-madre nella società-figlia sia nel caso di specie integrale; né che i dividendi in oggetto non abbiano subito ritenute alla fonte nel paese, la Germania, della società‐figlia, nel quale è invece sottoposto a tassazione l'utile societario da quest'ultima realizzato.

5.1. La norma nazionale, sulla quale si fonda la pretesa impositiva dell'Ufficio, è l' art. 89, comma 2, del d.lgs. n. 917 del 1986, come modificato dal d.lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003, che, per quanto qui interessa, dispone che «Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, anche nei casi di cui all'articolo 47, comma 7, dalle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società o dell'ente ricevente per il 95 per cento del loro ammontare.[...}».

5.2. La contribuente sostiene invece l'applicabilità, al caso di specie, della disposizione internazionale pattizia di cui all'art. 24, paragrafo 2, capoverso b), della Convenzione tra l'Italia e la Germania, ratificata e resa esecutiva nell'ordinamento nazionale dalla legge n. 459 del 1992, che, per quanto qui interessa, sotto la rubrica «Disposizioni per evitare la doppia imposizione.», così recita: «1. Si conviene che la doppia imposizione sarà eliminata in conformità dei seguenti paragrafi del presente articolo. [...]

2. b) Sono esclusi dalla base imponibile delle imposte italiane i redditi derivanti dai dividendi di cui all'articolo 10, paragrafo 6, capoverso a), pagati ad una società (diversa da una società di persone) residente della Repubblica italiana da parte di una società residente della Repubblica federale di Germania il cui capitale sociale è direttamente detenuto per almeno il 25 per cento dalla società italiana.».

A sua volta, il richiamato articolo 10, paragrafo 6, capoverso a), nella parte che qui rileva, così dispone: « Ai fini del presente articolo il termine "dividendi" designa:

a) gli utili distribuiti su azioni, compresi i redditi derivanti da azioni, azioni o diritti di godimento, quote minerarie, quote di fondatore o altre quote di partecipazione agli utili (ivi compresi quelli derivanti da partecipazioni in società a responsabilità limitata) ad eccezione dei crediti), e [...]».

Si pone, pertanto, il problema dell'interpretazione del predetto art. 24, paragrafo 2, capoverso b), della Convenzione, al fine di verificare se - come assume l'Ufficio e come ritenuto dal giudice

a quo - l'esclusione, dalla base imponibile delle imposte italiane, dei redditi derivanti dai dividendi pagati dalla società-figlia, debba operare esclusivamente laddove si concretizzerebbe, altrimenti, una doppia imposizione internazionale giuridica (pacificamente non ricorrente, nel caso di specie, in difetto di ritenute alla fonte nel paese, la Germania, di residenza della società-figlia). O se piuttosto - come sostiene la ricorrente- la medesima disposizione comporti l'esclusione dei dividendi dal reddito imponibile della società-madre anche per scongiurare la doppia imposizione internazionale economica, ed in particolare la già descritta "imposizione economica a catena", che si verificherebbe, nel caso di specie, per effetto della tassazione, in Germania, a carico della società-figlia, dell'utile societario da quest'ultima realizzato e dell'imposizione (sia pur sul solo 5 per cento, ai sensi dell'art. 89, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986) in Italia, a carico della società-madre, del dividendo distribuitole dalla prima, composto dall'utile societario di quest'ultima, già tassato.

5.3. Giova peraltro sottolineare, prima di procedere ad ogni altra considerazione, che la Convenzione contro le doppie imposizioni in parola, conclusa tra l'Italia e la Repubblica federale tedesca - insieme a quella in vigore con il Brasile, firmata il 3 ottobre 1978 e ratificata con Legge 29 novembre 1980, n. 844- si differenzia, all'interno del complesso degli strumenti convenzionali cui l'Italia ha aderito in materia, per la circostanza che l'eliminazione della doppia imposizione è ottenuta non già ricorrendo al tradizionale metodo dell'imputazione (ovvero del credito d'imposta), ma attraverso il sistema dell'esenzione.

Di tale peculiarità è quindi necessario tener conto, sia nel considerare conclusioni giurisprudenziali già maturate con riferimento a convenzioni che operano attraverso il diverso meccanismo del credito d'imposta, sia nel contestualizzare le argomentazioni che seguono in questa sede.

5.4. L'interpretazione della disposizione internazionale pattizia deve innanzitutto muovere dalla previsione dell'art. 3 della stessa Convenzione che, nel paragrafo 1, detta le definizioni generali - «a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione» - delle espressioni adottate nel resto del testo. Tuttavia, tra le definizioni elencate, non figura la «doppia imposizione».

Dovrebbe allora soccorrere il criterio residuale di cui al secondo paragrafo dello stesso art. 3, secondo il quale «Per l'applicazione della Convenzione da parte di uno Stato contraente, ogni espressione ivi non definita ha il significato che ad essa è attribuito dal diritto di tale Stato relativo alle imposte cui si applica la Convenzione, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione.».

Ai fini della definizione del concetto di doppia imposizione, l'interpretazione dell'art. 24, paragrafo 2, capoverso b), della Convenzione, ai sensi del predetto art.3, paragrafo 2, di quest'ultima, dovrebbe allora essere condotta alla luce degli ad-t. 163 (ex art. 127) del d.P.R. del 22 Dicembre 1986, n. 917 («La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi.») e 67 del d.P.R. del 29 settembre 1973 , n. 600 («La stessa imposta non può essere applicata più volte, in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi. L'imposta personale pagata dal soggetto erogante a titolo definitivo a seguito di accertamento è scomputata dall'imposta dovuta dal percipiente il medesimo reddito»), nonché della giurisprudenza che esclude che violi

il relativo divieto la duplicità meramente economica di prelievo sullo stesso reddito, tanto più se le due imposizioni attingono soggetti giuridici diversi (cfr. Cass., 29/05/2018, n. 13503; Cass., 30/10/2018, n. 27625).

Tuttavia, sul punto, la giurisprudenza euro-unitaria (Corte Giustizia, Grande Sez., sent. 12/09/2017, n. 648/15, ai punti 35-39 della motivazione), sia pure a proposito di una Convenzione sulle doppie imposizioni stipulata tra altri Stati, ha già avuto modo di chiarire che il criterio residuale pattizio, che rimette ad un unico Stato contraente l'interpretazione di espressioni non già definite dallo stesso accordo, non può essere considerato di per sé solo decisivo, ed è comunque recessivo rispetto ai criteri dettati dagli artt. 31-33 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, conclusa a Vienna il 23 maggio 1969, di cui sono parti sia l'Italia che la Repubblica federale tedesca, dalla quale risulta la regola generale (art. 31, paragrafo 1) che un trattato dev'essere interpretato in buona fede, in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce dei suo oggetto e del suo scopo.

Nello stesso senso, peraltro, anche questa Corte (Cass., 17/04/2019, n. 10706, al punto 1.10 della motivazione), a proposito dei criteri di interpretazione delle convenzioni sulla doppia imposizione, ha a sua volta fatto riferimento alla medesima regola generale di cui all'art. 31, paragrafo 1, della predetta Convenzione di Vienna, evidenziando peraltro che , ai sensi di quest'ultima disposizione, l'interpretazione letterale delle Convenzioni sia il criterio ermeneutico prima facie rilevante, nell'ambito di una ermeneutica rivolta prevalentemente al testo dello strumento pattizio ed al senso ordinario delle espressioni che lo compongono, mentre il ricorso a metodi diversi dall'interpretazione letterale è consentita unicamente nei casi in cui quest'ultima conduca a conclusioni oscure o in conflitto con altre regole del sistema (Cass., 24/11/2016, n. 23984, in motivazione).

5.5. Nella fattispecie di cui all'art. 24, paragrafo 2, capoverso b), della Convenzione, l'interpretazione letterale deve prendere atto che, al ricorrere delle condizioni previste dalla stessa disposizione, l'esclusione, dalla base imponibile delle imposte italiane, dei redditi derivanti dai dividendi pagati ad una società (diversa da una società di persone) residente della Repubblica italiana da parte di una società residente della Repubblica federale di Germania, il cui capitale sociale è direttamente detenuto per almeno il 25 per cento dalla società italiana, è espressa in termini incondizionati e non correlata all'ipotetico ulteriore presupposto della doppia imposizione giuridica, nella specie della contemporanea imposizione, alla fonte, sugli stessi dividendi, da parte dello Stato tedesco.

5.6. Nella giurisprudenza di questa Corte in materia di convenzioni per evitare le doppie imposizioni (Cass., 19/12/2018, n. 32842, in tema di definizione del concetto di "beneficiario effettivo" utilizzato nella medesima Convenzione italo-tedesca; Cass., 7/9/2018, n. 21865, in materia di redditi percepiti all'estero dagli artisti; Cass., 10/11/2017, n. 26638, in relazione alla Convenzione Italia-Federazione Russa, per l'individuazione della residenza della persona fisica; Cass., 21/12/2018, n. 33218, con riferimento alla Convenzione tra l' Italia ed il Regno del Marocco, per l'interpretazione della "stabile organizzazione") viene inoltre riconosciuta rilevanza, in funzione interpretativa - ossia per arricchire di argomenti e corroborare una tesi già assunta in base al dato testuale, così come prevede la stessa Convenzione di Vienna (cfr. la citata Cass. n.

23984 del 2016 e Cass. nn. 3367 e 3368 del 2002, n. 7851 del 2004 e n. 9942 del 2000, ivi richiamate)- sia al modello di Convenzione approvato in ambito OCSE nel 1963, aggiornato nel 1977 ed oggetto via via di ulteriori emendamenti , costituente uno schema-tipo di riferimento, al quale si sono ispirati i contraenti; sia al Commentario OCSE al relativo modello, il quale, pur non avendo valore normativo, costituisce, comunque, una raccomandazione diretta ai paesi aderenti all'OCSE (Cass., 28/7/2006, n. 17206);

5.7. L'art. 24, paragrafo 2, capoverso b), della Convenzione tra l'Italia e la Germania, intitolato «Disposizioni per evitare la doppia imposizione»), trova corrispondenza, quanto meno per la materia trattata, nell'art. 23 A del modello OCSE di Convenzione, che introduce uno dei due possibili modi alternativi di eliminare la doppia tassazione, ovvero l' «exemption method», nel caso di specie adottato dagli Stati contraenti, laddove l' art. 23B prevede invece il «credít method» (ovvero l'imputazione, mediante il credito d'imposta).

Il commentario OCSE agli artt. 23 A e 23B del modello di Convenzione, ai punti 1. e 2. delle considerazioni introduttive, chiarisce che le due formulazioni alternative della disposizione disciplinano la sola doppia imposizione giuridica, tuttavia dando contemporaneamente atto che se due Stati desiderano risolvere (anche) problemi di doppia imposizione economica, possono comunque includere la relativa disciplina nel contesto delle loro pattuizioni concrete e della conseguente Convenzione.

Successivamente, al punto 50., nella sezione intitolata «Divídends from substantial holdings by a company», il medesimo commentario precisa che i rimedi disposti dal modello contrastano la doppia imposizione giuridica, ma non impediscono la tassazione ripetuta delle società sugli utili distribuiti alla società madre: prima a livello della società controllata e poi, di nuovo, a livello della società madre. Tale tassazione ripetuta, prosegue il commentario, crea un ostacolo molto importante allo sviluppo di investimenti internazionali, e molti Stati lo hanno riconosciuto ed hanno inserito nelle loro leggi nazionali disposizioni volte a evitare questo ostacolo. Inoltre, disposizioni orientate al medesimo fine sono spesso inserite nelle convenzioni sulla doppia imposizione.

5.8. L'art. 23 A del modello OCSE di riferimento (nella versione del 1977, sussistente alla data di stipulazione della Convenzione, come in quella del 1992, antecedente la legge che ha ratificato e reso esecutiva quest'ultima nel nostro ordinamento) non contiene una previsione che, al ricorrere dei medesimi presupposti cui all'art. 24, paragrafo 2, capoverso b), disponga analoga ed incondizionata esclusione dalla base imponibile delle imposte derivanti dai dividendi pagati alla società madre da una società figlia. Tale difformità del dettato pattizio italo-tedesco, rispetto al modello OCSE di riferimento, come pure è stato rilevato dalla dottrina, può costituire, al fine di confermare l'approccio interpretativo testuale già evidenziato, un significativo indizio della volontà dei contraenti di superare, in parte qua, la funzione basica di contrasto alla doppia imposizione giuridica, assegnata allo stesso modello dai predetti punti 1. e 2. del relativo commentario OCSE agli artt. 23 A e 23B, e di raccogliere la raccomandazione, rivolta ai paesi aderenti all'OCSE dal successivo punto 50. dello stesso commentario, di impedire altresì la doppia imposizione economica internazionale (definita un ostacolo molto importante allo sviluppo di investimenti internazionali) con riferimento specifico proprio alla tassazione reiterata

delle società sugli utili distribuiti alla società madre, prima a livello della società controllata e poi, di nuovo, a livello della società madre.

Non può quindi ritenersi, come sostenuto dall'Ufficio, che i richiamati punti del commentario OCSE costituiscano un argomento preclusivo della riferibilità dell'art. 24, paragrafo 2, capoverso b), all'ipotesi della imposizione (soltanto) economica.

Piuttosto, il quadro degli strumenti di contrasto alla doppia imposizione internazionale offerto dalla Convenzione, rispetto ai dividendi pagati da una società residente di uno Stato contraente ad una residente dell'altro Stato contraente, si presenta allora integrato, per quanto qui interessa, dall'art. 10 dello strumento pattizio- che contrasta, attenuandola, la doppia imposizione giuridica, alla fonte (pattiziamente limitata al massimo sul 15% del relativo ammontare lordo, ma successivamente venuta meno, rispetto al caso sub iudice, per effetto dell'adeguamento del diritto domestico tedesco alla direttiva comunitaria «madre-figlia» del 23 luglio 1990, n. 90/435/CEE) ed all'ingresso sul relativo reddito- e dall'art. 24,paragrafo 2, capoverso b), che, ricorrendone i presupposti, con riferimento alla fattispecie per cui è causa, dispone un'esclusione totale dalla base imponibile, che prescinde dalla previa ritenuta alla fonte sui dividendi in questione ed è finalizzata dunque ad impedire la doppia imposizione economica internazionale a catena, che deriverebbe dalla tassazione in Germania dell'utile in capo alla società figlia che lo ha prodotto, e successivamente in Italia, sia pur nel limite del 5%, sotto forma di dividendo, in capo alla società madre cui viene distribuito.

5.9. Le Convenzioni, una volta recepite nel nostro ordinamento interno con legge di ratifica, acquistano il valore di fonte primaria, ai sensi dell'art.10, comma 1, Cost. (che prevede il sistema di adattamento dell'ordinamento italiano alle norme del diritto internazionale) e dell'art.117 Cost. (che prevede l'obbligo comune dello Stato e delle Regioni di conformarsi ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario ed agli obblighi internazionali), come peraltro ribadito, nella materia tributaria, anche dall'art. 75 del d.P.R. n. 600 del 1973 («nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi accordi internazionali resi esecutivi in Italia») e dall'art. 169 del d.P.R. n. 917 del 1986 (per il quale le disposizioni dello stesso T.U. «si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione»).

Sulla base di dette norme, quindi, questa Corte (Cass., 19/01/2009, n. 1138; Cass., 15/7/2016, n. 14474) ha non solo affermato il principio generale che le Convenzioni, per il carattere di specialità del loro ambito di formazione, così come le altre norme internazionali pattizie, prevalgono sulle corrispondenti norme nazionali, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali (art. 117 Cost., comma 1, nel testo di cui alla legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3, art. 3); ma anche specificato in particolare che, in materia d'imposte sul reddito, le norme pattizie derivanti da accordi tra gli Stati prevalgono, attesane la specialità e la ratio di evitare fenomeni di doppia imposizione, su quelle interne (Cass., 24/11/2016, n. 23984).

Pertanto, l'esclusione convenzionale dalla base imponibile disposta dall' art. 24,paragrafo 2, capoverso b), della Convenzione tra Italia e Germania, ratificata dalla legge n. 459 del 1992, così come ante interpretato, prevale, rispetto al caso sub iudice, sulla residuale imposizione, in Italia,

sul 5% dei dividendi distribuiti alla società controllante residente nel territorio nazionale, prevista dall' art. 89, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 917 del 1986, come modificato dal d.lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003.

5.10. Deve infine escludersi che la vigenza e l'efficacia, nel nostro ordinamento, dell'art. 24,paragrafo 2, capoverso b), della Convenzione tra Italia e Germania, ratificata dalla legge n. 459 del 1992, che dispone - ricorrendo le descritte condizioni- l'esclusione dei dividendi dalla base imponibile del reddito della società madre italiana, siano venute meno per effetto della Direttiva 90/435/CE, e della sua modifica applicabile ratione temporis, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (c.d. direttiva madre-figlia).

Infatti, il concorso formale tra norma bilaterale e norma comunitaria è risolto, nel senso della sopravvivenza della prima, dall'art. 7, paragrafo 2, della stessa Direttiva CEE n.435 del 23/07/1990, il quale dispone che: « La presente direttiva lascia impregiudicata l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali intese a sopprimere o ad attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi, in particolare delle disposizioni relative al pagamento di crediti di imposta ai beneficiari dei dividendi» (nello stesso senso, in motivazione, Cass. Cass. 27/10/2017, n. 25585, secondo cui la permanente efficacia degli accordi bilaterali è resa esplicita dall' art. 7, paragrafo della stessa Direttiva, che non intende superare la 'competizione' di efficacia normativa tra diverse fonti dell'ordinamento secondo il criterio generale di gerarchia e che, soprattutto, esclude - in linea di principio, e fatta ovviamente salva la valutazione caso per caso - che la sola compresenza nell'ordinamento di Direttiva e di Convenzione bilaterale implichi l'automatica espunzione dell'una a favore dell'altra).

Inoltre, la medesima Direttiva 90/435/CEE contiene, nel suo testo originario, la seguente premessa: «considerando che, quando una società madre, in veste di socio, riceve dalla società figlia utili distribuiti, lo Stato della società deve: - astenersi dal sottoporre tali utili a imposizione, - oppure sottoporli a imposizione, autorizzando però detta società madre a dedurre dalla sua imposta la frazione dell'imposta pagata dalla società figlia a fronte di detti utili; considerando che, per garantire la neutralità fiscale, è inoltre opportuno esentare da ritenuta alla fonte, salvo in taluni casi particolari, gli utili conferiti da una società figlia alla propria società madre; che occorre però autorizzare la Repubblica federale di Germania e la Repubblica ellenica, a motivo della peculiarità del loro sistema di imposta sulle società, e la Repubblica portoghese, per motivi di bilancio, a continuare a riscuotere temporaneamente una ritenuta alla fonte"

Peraltro, anche il Considerando sub 10) della Direttiva CE n. 123 del 22/12/2003, che ha modificato la predetta Direttiva 90/435/CEE, pare coerente con la predetta disposizione pattizia, laddove precisa che: «Quando gruppi societari sono organizzati in catene di società, e gli utili sono distribuiti attraverso la catena di affiliate alla società madre, la doppia imposizione dovrebbe essere eliminata per mezzo di esenzione o di credito d'imposta. Nel caso di credito d'imposta, la società madre dovrebbe poter dedurre le imposte pagate da qualsiasi società affiliata della catena, a condizione che siano rispettati i requisiti della direttiva 90/435/CEE».

E lo stesso deve dirsi per l'art. 4, paragrafo 1, della Direttiva 90/435/CEE, come modificato dalla Direttiva CE n. 123 del 22/12/2003, il quale infatti dispone che: «Quando una società madre o la

sua stabile organizzazione, in virtù del rapporto di partecipazione tra la società madre e la sua società figlia, riceve utili distribuiti in occasione diversa dalla liquidazione della società figlia, lo Stato della società madre e lo Stato della sua stabile organizzazione:

- si astengono dal sottoporre tali utili ad imposizione, o

- li sottopongono ad imposizione, autorizzando però detta società madre o la sua stabile organizzazione a dedurre dalla sua imposta la frazione dell'imposta societaria relativa ai suddetti utili e pagata dalla società figlia e da una sua sub-affiliata, a condizione che a ciascun livello la società e la sua sub-affiliata soddisfino i requisiti di cui agli articoli 2 e 3 entro i limiti dell'ammontare dell'imposta corrispondente dovuta».

Nello stesso senso, nella giurisprudenza comunitaria, il § 37 di CGUE, 8 marzo 2017, C 448/15, Wereldhave, dove si precisa che: « L.] l'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva 90/435 prevede che, quando una società madre, in veste di socio, riceve dalla società figlia utili distribuiti, lo Stato membro della società madre si astiene dal sottoporre tali utili a imposizione o autorizza detta società madre a dedurre dalla sua imposta la frazione dell'imposta pagata dalla società figlia a fronte dei suddetti utili e, eventualmente, l'importo della ritenuta alla fonte prelevata dallo Stato membro in cui ha sede la società figlia, nel limite dell'importo dell'imposta nazionale corrispondente (sentenze del 12 dicembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C 446/04, EU:C:2006:774, punto 102, e del 3 aprile 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutue!, C 27/07, EU:C:2008:195, punto 25)».

6.E' quindi fondato, e va accolto, il primo motivo del ricorso principale e va cassata la sentenza impugnata.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, vanno, per l'effetto, accolti i ricorsi introduttivi della contribuente.

6.1. Resta assorbito il secondo motivo del ricorso principale, subordinato dalla ricorrente all'eventuale rigetto del primo.

6.2. Resta parimenti assorbito, per effetto dell'accoglimento del primo motivo del ricorso principale, il ricorso incidentale dell'Ufficio.

6.3. Le spese del merito e quelle del giudizio di legittimità si compensano interamente, in considerazione della novità e della complessità della questione controversa.

P.Q. M.

Accoglie il ricorso principale, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie i ricorsi introduttivi della contribuente;

dichiara assorbito il ricorso incidentale;

compensa le spese del giudizio di merito e del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 14 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza