Sentenza del 19/11/2020 n. 23607 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
Direttiva madre figlia - Meccanismo contro la doppia imposizione - Finalità.

Massima:

In tema di direttiva madre figlia occorre verificare in concreto se il meccanismo di tassazione previsto dallo Stato membro elimini effettivamente la doppia imposizione, dovendosi evitare non soltanto la tassazione dei dividendi in capo alla società madre, ma anche quella indiretta intesa come conseguenza dell'applicazione di meccanismi che, sebbene accompagnati da deduzioni o esenzioni, possono causare alla società madre un trattamento deteriore rispetto a quello che spetterebbe nell'ipotesi in cui le due società fossero dello stesso Stato.

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

Testo:

Fatti di causa

Con sentenza n. 292/6/2015, depositata il 19 marzo 2015, non notificata, la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo - sezione staccata di Pescara - accolse l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio Centro Operativo di Pescara - nei confronti della società M. & Co. Europe PLC, società di diritto inglese (già M. & Co. Europe Holdings PLC) avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale (CTP) di Pescara, che aveva invece accolto il ricorso proposto dalla società avverso il diniego espresso dall'Ufficio in ordine a cinque istanze di rimborso per complessivi euro 6.337.224,00 in relazione a crediti d'imposta, riferiti agli anni dal 2000 al 2003, di cui all'art. 10, paragrafo 4, lett. b) della Convenzione per evitare le doppie imposizioni, stipulata tra Repubblica Italiana e Regno Unito, ratificata con legge 5 novembre 1990, n. 329, sui dividendi distribuiti dalla controllata italiana M. & Co. Italia S.p.A. in favore della società di diritto inglese.

La CTR ritenne che per godere della disposizione convenzionale invocata la società avrebbe dovuto provare non soltanto l'assoggettamento a tassazione, per il medesimo presupposto, nel Paese di residenza, ma anche di avere ivi pagato le imposte sui dividendi di fonte italiana, prova che il giudice tributario d'appello ha affermato difettare nella fattispecie sottoposta al suo esame.

Avverso la sentenza della CTR la M. & Co. Europe PLC ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

La ricorrente ha altresì depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo la società ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., lamentando l'omessa pronuncia da parte della sentenza impugnata in ordine ad eccezione processuale avanzata dalla società nel proprio atto di controdeduzioni in appello, con la quale la società aveva rilevato l'inammissibilità del primo motivo d'appello in virtù del quale l'Amministrazione finanziaria aveva affermato l'insussistenza del diritto al rimborso dei crediti d'imposta riferiti a ciascuna annualità dì percezione dei dividendi di fonte italiana, ciò che, secondo la società, integrava motivo nuovo inammissibile in appello ai sensi dell'art. 57 del d. lgs. n. 546/1992, atteso che ciascun diniego di rimborso era stato ribadito dall'Ufficio, con le proprie controdeduzioni in primo grado all'avverso ricorso, unicamente in relazione al fatto che la società britannica avesse beneficiato della contestuale applicazione della succitata norma di fonte convenzionale e della direttiva comunitaria n. 90/435/CEE (c.d. direttiva madre - figlia), come poi modificata dalla direttiva n. 2003/123/CE.

2. Con il secondo motivo la società, per l'ipotesi che la sentenza impugnata debba intendersi come avere implicitamente rigettato la summenzionata eccezione d'inammissibilità del primo motivo d'appello dell'Amministrazione finanziaria, denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 57 del d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per non avere rilevato l'inammissibilità di detto motivo, in quanto volto ad introdurre questione nuova preclusa in grado di appello.

3. Infine, con il terzo motivo, la ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 10, par. 4, lett. b) della succitata Convenzione Italia - Regno Unito, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha disatteso le istanze di rimborso a suo tempo proposte, affermando la sussistenza del proprio diritto al credito d'imposta di cui alla suddetta norma convenzionale, non essendo in contestazione che essa fosse la beneficiaria effettiva dei dividendi e che fosse a tale titolo soggetta all'imposta (United Kingdom Corporation Tax) nel proprio Paese di residenza, come provato dai certificati rilasciati dalla competente autorità fiscale inglese.

4. Il primo motivo è inammissibile, avendo questa Corte più volte chiarito che «Il vizio di omessa pronuncia è configurabile solo nel caso di mancato esame di questioni di merito, e non anche di eccezioni pregiudiziali di rito» (cfr., più di recente, Cass. sez. 3, 11 ottobre 2018, n. 25154; Cass. sez. 2, ord. 25 gennaio 2018, n. 1876; Cass. sez. 1, 26 settembre 2013, n. 22083).

Detto indirizzo va ulteriormente ribadito in questa sede.

5. Il secondo motivo è invece infondato, dovendosi escludere la qualificazione in termini di eccezione (in senso stretto) nuova, come tale preclusa in appello perché formulata

dall'Amministrazione solo con il ricorso introduttivo del secondo grado di giudizio, come invece invocato dalla società, dell'argomentazione, volta a giustificare la fondatezza del diniego opposto alle istanze di rimborso, basata sulla mancanza di prova da parte della società di avere pagato l'imposta nel regno Unito sui medesimi dividendi già assoggettati a ritenuta da parte del fisco italiano.

5.1. In proposito va richiamato il costante orientamento espresso in materia da questa Corte, secondo cui «In tema di contenzioso tributario, ove la controversia abbia ad oggetto l'impugnazione del rigetto dell'istanza di rimborso di un tributo avanzata dal contribuente, quest'ultimo riveste la qualità di attore in senso non solo formale -come nei giudizi di impugnazione di un atto impositivo - ma anche sostanziale, con la duplice conseguenza che grava su di lui l'onere di allegare e provare i fatti ai quali la legge ricollega il trattamento impositivo rivendicato nella domanda e che le argomentazioni con le quali l'Ufficio nega la sussistenza di detti fatti o la qualificazione ad essi attribuita dal contribuente, costituiscono mere difese, come tali non soggette ad alcuna preclusione processuale, salvo la formazione del giudicato interno o - dove in concreto ne ricorrano i presupposti - l'applicazione del principio di non contestazione» (cfr., tra le altre Cass. sez. 5, 2 luglio 2014, n. 15026; Cass. sez. 5, 29 dicembre 2011, n. 29613), indirizzo al quale va assicurata ulteriore continuità.

Il motivo deve essere pertanto disatteso, non essendosi, nella fattispecie in esame, formato alcun giudicato interno ed avendo sempre l'Amministrazione contestato il diritto della società al rimborso di quanto richiesto.

6. Il terzo motivo è invece fondato nei termini di seguito precisati.

6.1. La ricorrente invoca il beneficio convenzionale ex art. 10, par. 4, sub paragrafo (b) della succitata Convenzione.

Non essendo in contestazione, nel resto, l'effettiva percezione da parte della società inglese, detentrice di almeno il 10% dei diritti di voto della società erogante, dei dividendi provenienti dalla società distributrice dei dividendi avente sede in Italia, il diritto della società inglese a percepire il credito d'imposta, pari alla metà del credito d'imposta cui una persona fisica residente in Italia avrebbe diritto se avesse ricevuto gli stessi dividendi, previa deduzione dell'imposta prevista nel sub-paragrafo (a) del paragrafo (2) dello stesso art. 10, costituita dalla ritenuta pari al 5% dell'ammontare lordo del dividendo distribuito, è riconosciuto dalla norma in esame «a condizione che la società la quale riceve i dividendi ed il credito d'imposta sia a tal titolo soggetta all'imposta nel Regno Unito».

6.1.2. Il contrasto tra le parti verte sull'interpretazione di detta ultima locuzione, per parte ricorrente dovendo intendersi soddisfatto detto requisito allorché i dividendi percepiti di fonte italiana siano ricompresi, nel loro ammontare lordo, nel calcolo della base imponibile della Corporation Tax di diritto inglese, laddove l'Amministrazione finanziaria, in ciò avendo trovato la condivisione espressa dalla decisione impugnata, rileva come il diritto al rimborso del credito d'imposta presuppone la necessità della prova, incombente alla società che agisce con la domanda di rimborso, come tale, così come si è detto innanzi, attrice non solo in senso formale,

ma anche sostanziale, che i dividendi percepiti dalla società siano stati concretamente sottoposti a tassazione in tale Paese.

6.1.3. In particolare la sentenza impugnata, nell'accoglimento dell'appello proposto dall'Ufficio avverso la sentenza di primo grado ad essa sfavorevole, ha quindi osservato che la società non ha provato di avere subito in Italia la ritenuta d'acconto, né di avere pagato nel Regno Unito l'imposta sui medesimi dividendi assoggettati a ritenuta dal fisco italiano.

7. Nell'approccio alla relativa problematica, giova premettere che, sebbene la domanda di rimborso sia stata introdotta dalla società nel giudizio di merito sulla base della normativa convenzionale, nondimeno essa debba essa inquadrata nell'ambito della cornice di riferimento normativa del diritto dell'Unione europea.

7.1. Alcun rilievo, nell'ambito della presente controversia, deve essere attribuito al recente recesso del Regno Unito di Gran Bretagna ed Irlanda del Nord, noto come "Brexit", dall'Unione Europea, il cui Accordo (in Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 31 gennaio 2020), all'articolo 127, prevede che, salvo che l'accordo medesimo non disponga diversamente «il diritto dell'Unione si applica al Regno Unito e nel Regno Unito durante il periodo di transizione», che, per effetto del precedente articolo 126, decorre dalla data di entrata in vigore dell'accordo stesso sino al 31 dicembre 2020, in cui termina, non rientrando, per quanto in questa sede specificamente rileva, la direttiva del Consiglio concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (già direttiva 90/435/CEE de 23 luglio 1990, di seguito modificata dalla direttiva del Consiglio 2003/123/CEE del 22 dicembre 2003 e da ultimo abrogata e sostituita dalla direttiva 2011/96/UE del Consiglio del 30 novembre 2011), tra quelle immediatamente abrogate. Né alcuna disposizione specifica è dettata riguardo al regime dei dividendi e, d'altronde, gli articoli d'interesse fiscale (si vedano, ad esempio, gli articoli 51 in tema di IVA, 52 in materia di accise e 47 riguardo ai dazi), confermano espressamente l'applicazione del diritto unionale se il momento impositivo si colloca prima della fine della fase transitoria, fissata, come si è detto, al 31 dicembre 2020.

8. Ciò premesso, deve rilevarsi che l'art. 7, secondo comma, della direttiva madre - figlia, espressamente «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».

Secondo l'impostazione tradizionale, il rapporto tra le fonti, l'una sovranazionale euro-unitaria, l'altra di natura convenzionale, è stato prospettato in termini di alternatività.

Tuttavia, ciò non può intendersi in termini assoluti.

8.1. La controversia in esame offre spunti per una nuova considerazione della relativa problematica.

Va, in primo luogo, ricordato che l'originaria motivazione del diniego di rimborso da parte dell'Amministrazione finanziaria era riferita al non essere stati i dividendi distribuiti dalla società

figlia italiana a quella madre inglesi assoggettati a ritenuta alla fonte (circostanza pacifica in fatto), ciò inducendo l'Agenzia delle Entrate a ritenere che la società avesse optato per il regime di cui all'art. 5 della direttiva, secondo il quale «Gli utili distribuiti da una società figlia alla sua società madre sono esenti dalla ritenuta alla fonte».

8.2. Sennonché tale diniego omette totalmente di considerare (circostanza altrettanto pacifica in fatto) che, nel calcolo delle somme chieste a rimborso con riferimento al credito d'imposta quale previsto dalla disciplina applicabile ratione temporis, la società aveva espressamente applicato, oltre alla ritenuta derivante dalla disciplina pattizia, anche il 5% di ritenuta sui dividendi non operata alla fonte dalla società figlia.

8.3. Tale modus operandi risulta, in effetti, conforme alle stesse indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria nella circolare del 10 agosto 1994, n. 151, del Ministero delle Finanze, che, per quanto specificamente qui rileva, in relazione all'esame delle istanze della società madre residente nel Regno Unito volte ad ottenere il rimborso del credito d'imposta spettante ai sensi dell'art. 10 della succitata Convenzione, prevede (cfr. pag. 3 della circolare citata) l'applicazione della ritenuta prevista dal trattato sia sull'ammontare del credito d'imposta, sia nell'ipotesi, ricorrente nella fattispecie in esame, che non sia stata operata la ritenuta alla fonte nella misura del 5% sull'ammontare dei dividendi distribuiti alla società madre residente nel Regno Unito.

8.4. Viceversa, assumere che il non essere stata operata la ritenuta da parte del sostituto sull'ammontare dei dividendi dallo stesso distribuiti alla società madre precluda il rimborso del credito d'imposta secondo la normativa di fonte convenzionale presuppone che sia stata espressa in quella sede un'opzione irrevocabile per un sistema (quello derivante dall'applicazione della direttiva madre - figlia) piuttosto che per l'altro (quello derivante dall'applicazione della disciplina convenzionale), che, in realtà non è prevista da alcuna norma.

8.5. Può giungersi dunque ad una prima conclusione, secondo cui l'alternatività tra disciplina di derivazione eurounitaria, che attribuisce, secondo il disposto dell'art. 4 della direttiva, la disciplina del prelievo fiscale allo Stato della società madre, e quella di fonte pattizia, che presuppone un riparto tra gli Stati contraenti della relativa imposizione, preclude che possa sovrapporsi l'una all'altra per trarre benefici non dovuti ed in contrasto con le finalità delle rispettive discipline, ma non pone limiti alla (corretta) applicazione della disciplina convenzionale, nei termini consentiti dal succitato art. 7, secondo comma, della direttiva madre - figlia (si veda anche l'art. 27 bis, quarto comma, del d.P.R. n. 600/1973 nella formulazione applicabile ratione temporis, secondo cui «Resta impregiudicata l'applicazione di ritenute alla fonte previste da disposizioni convenzionali che accordano rimborsi di somme afferenti i dividendi distribuiti)».

In altri termini può ribadirsi che non è consentita la scelta selettiva tra le singole componenti di ogni sistema sulla base della convenienza individuale.

9. Tali considerazioni non esauriscono, peraltro, la problematica oggetto del presente giudizio, atteso che - ritenuta ammissibile in via di principio l'istanza di rimborso del credito d'imposta spettante secondo la disciplina convenzionale presentata - occorre verificare se comunque la

domanda di rimborso come in concreto formulata dalla ricorrente sia, per un verso, coerente con lo scopo previsto dalla norma convenzionale, evitando (o attenuando) il fenomeno della doppia imposizione economica, mentre per l'altro non miri a conseguire un indebito vantaggio in contrasto con il principio di neutralità fiscale.

10. Da ultimo questa Corte (cfr. Cass. sez. 5, 31 gennaio 2020, n. 2313), proprio in relazione a controversia relativa al beneficio di cui all'art. 10, par. 4, lett. b), della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito di Gran Bretagna ed Irlanda del Nord, richiamando le conclusioni (note 15 e 30) rese dall'Avvocato Generale in causa C-389/18, dinanzi alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, definita con sentenza del 19 dicembre 2019 (Brussels Securities SA), ha evidenziato come l'eliminazione della doppia imposizione economica - che ricorre, come è noto, quando due Stati sottopongono ad imposizione contribuenti diversi per lo stesso reddito- costituisca obiettivo tipico dell'Unione Europea.

10.1. Ciò, d'altronde, trova menzione nelle stesse finalità esplicitate nella direttiva madre - figlia (cfr. terzo considerando della direttiva nel suo testo originario) che, movendo dal rilievo che «le disposizioni fiscali che disciplinano le relazioni tra società madri e società figlie di Stati membri diversi variano sensibilmente da uno Stato membro all'altro e sono, in generale, meno favorevoli di quelle applicabili alle relazioni tra società madri e società figlie di uno stesso Stato membro», individua come rimedio l'instaurazione di un regime comune che faciliti il raggruppamento di società a livello comunitario, imperniato, per quanto attiene al ricevimento di utili da parte di società madre, in veste di socio, da parte di società figlia residente in altro Paese dell'attuale Unione, sul sistema delineato dall'art. 4 della direttiva medesima.

10.2. Quest'ultimo, in estrema sintesi, prevede che lo Stato della società madre si astenga dal sottoporre tali utili ad imposizione, oppure li possa sottoporre ad essa, autorizzando però la società madre a dedurre dalla sua imposta la frazione dell'imposta pagata dalla società figlia a fronte di detti utili, completandosi il sistema, in linea di principio, per garantire la neutralità fiscale, con la previsione (art. 5 della direttiva) dell'esenzione degli utili conferiti dalla società figlia alla società madre da ritenuta alla fonte.

10.3. In tale cornice normativa di fonti eterogenee di riferimento, si è dunque rilevato da parte della citata Cass. n. 2313/20 che i benefici dalle stesse previsti possano anche cumularsi, quando ciò in concreto garantisca il principio di neutralità fiscale, cardine della disciplina eurounitaria, occorrendo accertare se il meccanismo di tassazione previsto dallo Stato membro elimini effettivamente il rischio della doppia imposizione economica e quello della violazione del principio di neutralità fiscale. Occorre cioè, secondo la massima in parte qua ripresa della citata pronuncia, «verificarsi in concreto se il meccanismo di tassazione previsto dallo Stato membro elimini effettivamente detto rischio, dovendosi evitare non soltanto la tassazione dei dividendi in capo alla società madre, ma anche quella indiretta intesa come conseguenza dell'applicazione di meccanismi che, sebbene accompagnati da deduzioni o esenzioni, possono causare alla società madre un trattamento deteriore rispetto a quello che spetterebbe quando le due società fossero dello stesso Stato, dovendo la percezione dei dividendi all'assoggettamento ad imposta, senza possibilità di opzione e senza esenzione ai sensi dell'art. 2, a.iii) della Direttiva 2011/96/UE del 30

novembre 2011», norma, quest'ultima, che ha sostituito, senza mutarne i principi, quanto già stabilito dall'art. 2, c) della Direttiva 90/435, applicabile ratione temporis nel presente giudizio.

10.4. Quanto statuito dalla CTR, che ha rigettato la domanda di rimborso del credito d'imposta in relazione alle annualità richieste dalla società madre richiesta sulla base della disciplina pattizia, sul presupposto del difetto di prova del pagamento dell'imposta (corporation tax) del diritto britannico, non è dunque in linea con il principio innanzi trascritto.

11. Invero va in primo luogo premesso che il certificato dell'Autorità fiscale inglese prodotto nel giudizio prodotta nel giudizio di merito e riprodotto come allegato 10 al ricorso per cassazione, è redatto in questi termini: «The United Kingdom Tax Authorities certify to the best of their Knowledge that the company is resident in the United Kingdom within the meaning of the United Kingdom and Italy Double Taxation Con vention and is subject to Corporation Tax on its total income». Esso appare idoneo a dar prova della sussistenza dei requisiti previsti dalla Convenzione al succitato art. 10 par. 4, lett. b), essendo la società madre effettiva beneficiaria dei dividendi distribuiti dalla società figlia italiana (circostanza pacifica in fatto) residente nel Regno Unito e risultando la società che riceve i dividendi ed il credito d'imposta a tal titolo soggetta all'imposta del Regno Unito, risultando cioè per gli anni in oggetto assoggettati alla corporation tax di diritto inglese, che figura tra le imposte indicate nell'art. 2 c) della direttiva madre - figlia sopra citata, ciò configurando un regime d'imputazione e non di esenzione, come correttamente rilevato dalla ricorrente e ribadito, da ultimo, nella memoria depositata in atti, di modo che può dirsi acquisito che i dividendi percepiti dalla società figlia italiana abbiano partecipato al reddito della società madre percettrice.

12. Ciò, tuttavia, non esaurisce l'ambito della verifica cui era tenuto il giudice tributario di merito.

12.1. Se può dirsi, infatti, senz'altro acquisito, per effetto di quanto già osservato sub 8, paragrafi 1-4, che - tenuto conto dell'oggetto della domanda, che ha previsto la ritenuta tanto sull'ammontare del credito d'imposta quanto quella alla fonte non operata al tempo dal sostituto - la domanda non miri all'ottenimento di alcun indebito vantaggio rispetto alla disciplina prevista dalla fonte convenzionale, resta da esaminare se in concreto, per l'effetto dell'operatività dell'ulteriore sistema di credito d'imposta indiretto (cd. underlying tax credít) di cui la società britannica ha ulteriormente beneficiato per gli anni in esame, la richiesta di rimborso del credito d'imposta secondo la disciplina convenzionale finisca o meno col porsi in violazione del principio di neutralità fiscale, assicurando all'istante un trattamento deteriore ovvero un beneficio ulteriore, rispetto alla tassazione dei dividendi percepiti dalla società figlia italiana, come assunto dall'Amministrazione controricorrente, diversamente da quanto sarebbe avvenuto, per gli stessi anni d'imposta, per i residenti in Italia, o per le società britanniche assoggettate a tassazione nello Stato di residenza.

13. In conclusione, il ricorso va accolto in relazione al terzo motivo, nei termini di cui in motivazione, e la sentenza impugnata cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzosezione staccata di Pescara - in diversa composizione, che provvederà all'uopo, se del caso valendosi anche dei poteri istruttori di cui all'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992, all'accertamento di fatto sopra indicato al fine di verificare se la richiesta di rimborso formulata nei termini sopra ricordati in conformità della normativa convenzionale ed in relazione a quanto

previsto anche dalla Circolare del Ministero delle Finanze del 10 agosto 1994, n. 151, si ponga o meno in violazione del principio di neutralità fiscale di cui alla richiamata Direttiva n. 90/435/CEE quale applicabile ratione temporis.

14. Il giudice di rinvio provvederà anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso in relazione al terzo motivo nei termini di cui in motivazione, dichiarato inammissibile il primo e rigettto il secondo.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo - sezione staccata di Pescara- in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza