Sentenza del 04/07/2022 n. 21159 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La BGL BNP Paribas s.a. (di seguito BGL), società lussemburghese, ha proposto ricorso, con due motivi, contro l'Agenzia delle entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, n. 584, pronunciata il 12 aprile 2018, depositata il 6 giugno 2018 e non notificata, che ha rigettato l'appello della ABN AMRO Bank, in controversia avente ad oggetto l'impugnativa del diniego di rimborso dell'imposta sui dividendi distribuiti da Capitalia S.p.A. negli anni 2005, 2006 e 2007, per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 27 e 27 ter, e dell'art. 56 TCE, (ora art. 63 TFUE).

2. Con la sentenza impugnata la C.t.r. rilevava che oggetto dell'appello proposto dalla società era la corretta applicazione del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, art. 63, (in precedenza art. 56 TCE), nella parte in cui disponeva il divieto di discriminazione tra società residenti in uno Stato membro e società residenti in un altro Stato membro e che il riferimento fatto alla Convenzione contro la doppia imposizione tra la Repubblica italiana e il Granducato del Lussemburgo non era stato posto a fondamento del rimborso.

Secondo la società contribuente, infatti, una società italiana, nei medesimi periodi di imposta, avrebbe potuto godere del regime di esclusione dei dividendi disciplinato dall'art. 89 T.u.i.r., comma 2, e per effetto di ciò, i dividendi avrebbero concorso alla formazione della base imponibile della percipiente nella sola misura del 5 per cento del loro ammontare e avrebbero scontato l'imposizione di Ires con l'aliquota al 33 per cento. L'imposizione sarebbe stata pari al 1,65 per cento dell'ammontare lordo degli utili distribuiti e la società avrebbe potuto detrarre i costi inerenti alla gestione della partecipazione dalla base imponibile. Di contro la società aveva subito una imposizione del 15 per cento senza poter detrarre i costi inerenti alla gestione della partecipazione dalla base imponibile.

La C.t.r. riteneva la doglianza infondata, perchè la società non aveva dimostrato l'esistenza, neanche parziale, di una disparità di trattamento in concreto. Si era limitata, infatti, ad affermare che nel caso in esame sussisteva una disparità di trattamento sul mero presupposto che i dividendi distribuiti a favore della società erano stati assoggettati, in Italia, alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta nella misura del 15 per cento (prevista dalla Convenzione, art. 10, comma 2), e che tale regime era da ritenersi più gravoso rispetto a quello applicabile ratione temporis ai dividendi distribuiti ad una società di diritto italiano. Secondo la C.t.r. "tale affermazione non può ritenersi sufficiente poichè i dividendi distribuiti ad una società italiana concorrono, unitamente agli altri componenti di reddito, alla formazione del risultato di gestione; non necessariamente, come affermato dalla parte, l'applicazione dell'imposta

sostitutiva del 1,65 per cento dell'ammontare lordo degli utili distribuiti avrebbe comportato sull'importo complessivo l'applicazione di un regime di tassazione meno gravoso". Ad avviso della C.t.r. la parte, per avere diritto al rimborso, avrebbe dovuto provare non solo di aver subito la tassazione nella misura del 15 per cento, ma anche che tale tassazione era superiore a quella che sarebbe stata applicata, in concreto, ad una società italiana, stante, appunto, la diversa modalità di tassazione applicata all'una (società estera con ritenuta alla fonte del 15 per cento) e all'altra (società italiana con tassazione del risultato di gestione).

La C.t.r. riteneva, inoltre, che la società non avesse fornito la prova di aver effettivamente pagato l'imposta prevista in Lussemburgo sui dividendi oggetto di ritenuta in Italia.

2.3. La società ricorrente ha depositato memoria ed ha chiesto la fissazione dell'udienza.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente denunzia la violazione e/o falsa applicazione del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, artt. 18 e 63, (prima del Trattato della Comunità Europea, artt. 12 e 56), in combinato disposto con il D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (T.u.i.r.), art. 89, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 27 e 27-ter, ratione temporis vigenti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Con tale motivo la ricorrente denunzia l'erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui il giudice non ha rilevato alcuna discriminazione di trattamento nè, conseguentemente, alcuna violazione del principio di libera circolazione dei capitali ex art. 63 TFUE, in quanto "la parte, per avere diritto al rimborso, avrebbe dovuto provare non solo di aver subito la tassazione nella misura del 15 per cento ma anche che tale tassazione era superiore a quella che sarebbe stata applicata, in concreto, ad una società italiana stante, appunto, la diversa modalità di tassazione applicata all'una (società estera con ritenuta alla fonte del 15 per cento) e all'altra (società italiana con tassazione del risultato di gestione). Per le ragioni sopra esposte, poichè la parte non ha provato che il regime impositivo applicato ai dividendi distribuiti è in concreto deteriore e quindi discriminatorio rispetto a quello applicabile sui dividendi distribuiti in caso omologo a società italiana, non può ritenersi violato il principio della libera circolazione dei capitali, come interpretato dalla Corte di Giustizia dell'UE".

Secondo la ricorrente, la C.t.r. ha negato irragionevolmente il diritto al rimborso della società in quanto quest'ultima non avrebbe dimostrato la discriminazione e, quindi, che la tassazione convenzionale subita era stata superiore rispetto a quella che avrebbe subito una società italiana nella medesima situazione in virtù dell'applicazione delle norme domestiche, elemento, invece, pacifico e ricavabile dalle stesse disposizioni normative oggetto del presente motivo di doglianza, oltre che dalla giurisprudenza comunitaria e dalla stessa prassi dell'Agenzia delle entrate.

Invero, la ricorrente sostiene che sia pacifico che la società abbia subito una tassazione alla fonte (in Italia) D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 27 e art. 27-ter, (ovverosia quella del 27 per cento) ridotta, tuttavia, al 15 per cento in virtù dell'applicazione della Convenzione Italia-Lussemburgo, art. 10, comma 2. Secondo la ricorrente, risulta altrettanto pacifico che l'anzidetta aliquota

convenzionale di tassazione sia ben più onerosa di quella che sarebbe stata applicata, nella medesima situazione, nei confronti di una società italiana, la quale, ai sensi dell'art. 89 T.u.i.r., comma 2, sarebbe stata tassata con un'aliquota pari all'1,65 per cento sull'ammontare lordo degli utili ricevuti (con la possibilità di dedurre anche tutti i costi di gestione della partecipazione). Pertanto, sarebbe evidente la disparità di trattamento verificatasi nel caso di specie che porta alla logica conseguenza dell'illegittimità della sentenza quivi impugnata.

1.2. Con il secondo motivo, la ricorrente denunzia la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 111 Cost., comma 6, della Repubblica Italiana, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4), dell'art. 132 c.p.c., dell'art. 118 disp. att. c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Con tale motivo di doglianza l'odierna ricorrente lamenta il vizio motivazionale della sentenza impugnata che integra una violazione di legge costituzionalmente rilevante. Secondo la ricorrente, nella sentenza impugnata vi sarebbe una compresenza di motivazioni a tratti irriducibilmente contraddittorie e a tratti manifestamente incomprensibili, con il generale risultato di non permettere la intellegibilità della ratio decidendi sottesa al decisum (Cass. civ., sez. II, 09.10.2014, n. 21344).

La ricorrente sostiene che, alla luce delle disposizioni normative, della giurisprudenza comunitaria e della prassi dell'Agenzia delle entrate, trattate con il primo motivo di ricorso, non era dato comprendere l'iter logico-giuridico seguito dalla C.t.r., che aveva concluso nel senso che una ritenuta convenzionale del 15 per cento, applicata sui dividendi distribuiti da una società italiana in favore di una società estera, non configurava una discriminazione di trattamento rispetto all'applicazione di una ritenuta dell'1,65 per cento, applicata ai sensi del combinato disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 27 e 27-ter, ratione temporis vigenti, e dell'art. 89 Tu.i.r., comma 2, sui medesimi dividendi distribuiti ad una società residente.

Inoltre, secondo la ricorrente, la C.t.r. avrebbe del tutto omesso di pronunciarsi sulle richieste subordinate (di rimborso parziale, di cui dava atto nello svolgimento del processo), connesse al medesimo motivo di impugnazione.

Invero, la società - oltre alla richiesta principale di rimborso integrale delle ritenute (pari ad Euro 8.785.018,13) - proponeva tre richieste subordinate di rimborso parziale delle ritenute, ovverosia le richieste di: (a) rimborso della ritenuta d'imposta sui dividendi percepiti "al netto del credito d'imposta ottenuto sulla base della disciplina nazionale del Lussemburgo", pari ad Euro 7.620.061,13; (b) rimborso della ritenuta d'imposta "al netto dell'imposta equivalente all'1,65 per cento dei dividendi distribuiti (Euro 966.351,99, risultato dell'applicazione dell'aliquota Ires del 33 per cento sul 5 per cento dei dividendi lordi)" pari ad Euro 7.818.666,14; (c) rimborso della ritenuta d'imposta "al netto del credito d'imposta ottenuto sulla base della disciplina nazionale del Lussemburgo (Euro 1.164.957); (d) al netto dell'imposta equivalente all'1,65 per cento dei dividendi distribuiti (Euro 966351,99, risultato dell'applicazione dell'aliquota Ires del 33 per cento sul 5 per cento dei dividendi lordi)" pari ad Euro 6.653.709,14. La ricorrente ricordava, inoltre, come l'ufficio, rideterminando il quantum richiesto a rimborso dalla società, avesse implicitamente riconosciuto il diritto al rimborso di una delle richieste subordinate rilevando che

la società aveva chiesto il rimborso dell'intera ritenuta del 15 per cento applicata, senza defalcare l'1,65 per cento, pari ad 966.351,99.

Secondo l'ufficio, dunque, l'importo andava rideterminato in Euro 7.818.666,13, e, tenendo conto anche delle ritenute recuperate in Lussemburgo pari ad Euro 1.164.957,00, poteva essere richiesto a rimborso per Euro 6.653.709,14, (come richiesto dalla ricorrente in via subordinata al punto IV delle conclusioni).

2.1. Il primo motivo è fondato, con conseguente assorbimento del secondo.

Invero, come ha precisato la ricorrente, nel caso di specie la società ha subito una tassazione alla fonte (in Italia) D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 27 e art. 27-ter, (ovverosia quella del 27 per cento) ridotta, secondo quanto ammesso dalla stessa contribuente, al 15 per cento in virtù dell'applicazione della Convenzione Italia-Lussemburgo, art. 10, comma 2.

Ai sensi della Convenzione Italia Lussemburgo, art. 1, contro la doppia imposizione, ratificata con L. 14 agosto 1982, n. 747, "1. I dividendi pagati da una società residente di uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato. 2. Tuttavia, tali dividendi sono imponibili anche nello Stato contraente di cui la società che paga i dividendi è residente ed in conformità alla legislazione di detto Stato, ma se la persona che percepisce i dividendi ne è il beneficiario effettivo, l'imposta così applicata non può eccedere il 15 per cento dell'ammontare lordo dei dividendi. Questo paragrafo non pregiudica l'imposizione della società per gli utili con i quali sono stati pagati i dividendi".

Tale articolo non introduce una specifica ed autonoma disciplina prevalente su quella statale, ma si innesta sulla disposizione di legge nazionale (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27), per porre un limite massimo all'aliquota della ritenuta alla fonte applicabile in virtù di una norma interna.

Ebbene, come sostenuto dalla ricorrente, risulta evidente che l'anzidetta aliquota di tassazione sia più onerosa di quella che, all'epoca, sarebbe stata applicata, nella medesima situazione, nei confronti di una società italiana, la quale, ai sensi dell'art. 89 T.u.i.r., comma 2, sarebbe stata tassata con un'aliquota pari all'1,65 per cento sull'ammontare lordo degli utili ricevuti (con la possibilità di dedurre anche tutti i costi di gestione della partecipazione).

Infatti, va considerato che dal primo gennaio 2004 (data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 344 del 2003, istitutivo dell'Ires) il regime di tassazione dei dividendi domestici ha abbandonato il previgente criterio della tassazione provvisoria con attribuzione di un credito d'imposta alla società percipiente, a favore del criterio di tassazione definitiva del 5 per cento del dividendo, con esclusione dal reddito imponibile del restante 95 per cento (art. 89 T.u.i.r., c.d. participation exemption). Invece, nella specie, i dividendi su estero sono stati assoggettati - sulla base del combinato disposto di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3, ed alla Convenzione Italia Lussemburgo contro la doppia imposizione, ratificata con L. 14 agosto 1982, n. 747, a tassazione integrale mediante ritenuta alla fonte, con il limite convenzionale, applicato nel caso in esame, del 15 per cento.

La questione non può essere risolta con esclusivo riferimento alla disciplina pattizia, dovendosi tener conto della portata della sentenza della Corte di Giustizia CE del 19 novembre 2009 (causa C-540/07 relativa a giudizio proposto dalla Commissione CE nei confronti della Repubblica Italiana).

Tale decisione riguarda la compatibilità con le disposizioni comunitarie del regime nazionale di ritenuta alla fonte sui dividendi in uscita, in quanto (all'epoca) prevedente, per i dividendi distribuiti a società stabilite negli altri Stati membri e negli Stati aderenti all'Accordo SEE, un regime di imposizione diretta più oneroso rispetto a quello applicato ai dividendi domestici.

La Corte di giustizia UE, con la citata decisione, ha statuito che la Repubblica italiana aveva violato il Trattato, art. 56, e l'Accordo SEE, art. 40, avendo mantenuto in vigore un regime fiscale più oneroso per i dividendi distribuiti da società residenti negli altri Stati membri e negli Stati aderenti all'accordo SEE rispetto a quello applicato ai dividendi distribuiti da società residenti.

Ciò in quanto la legislazione italiana esentava dall'imposizione fino al 95 per cento i dividendi distribuiti da società residenti, mentre i dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri erano assoggettati a ritenuta alla fonte nella misura del 27 per cento.

Con riferimento alla disciplina vigente ratione temporis, in base all'art. 89 T.u.i.r., i dividendi corrisposti a soggetti passivi Ires residenti concorrevano alla formazione della base imponibile Ires soltanto per il 5 per cento del loro ammontare; pertanto, fino al 31 dicembre 2007, il carico fiscale complessivamente gravante sui dividendi percepiti da soggetti Ires residenti era pari all'1,65 per cento (5 per cento del 33 per cento).

In attuazione dei principi enunciati con la sentenza della Corte di Giustizia CE del 19 novembre 2009 prima citata, la L. finanziaria 24 dicembre 2007, n. 244, (finanziaria 2008) ha modificato il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, con l'aggiunta del comma 3-ter, dedicato alle società ed agli enti che sono inclusi nella lista di cui al D.M. Economia e delle finanze ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 168-bis, prevedendo l'applicazione dell'aliquota ridotta.

Dunque, soltanto a far data dal 1 gennaio 2008, con l'introduzione dell'art. 27 cit., comma 3 ter, il regime di tassazione dei dividendi corrisposti alle società UE e SEE si è allineato al regime interno, mediante applicazione di una ritenuta ridotta con aliquota dell'1,375 per cento (pari al 5 per cento dell'aliquota Ires all'epoca vigente in conseguenza della riduzione dell'aliquota ordinaria Ires dal 33 al 27,50 per cento; vedi, in tal senso, anche la Circolare della Agenzia delle entrate 26/E del 21 maggio 2009, citata in Cass. n. 5152/2022).

Tuttavia, al fine di dare piena ed effettiva applicazione all'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia, anche per i dividendi formatisi successivamente all'anno 2004, ma prima del 1 gennaio 2008, "deve essere esclusa l'applicazione della ritenuta di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3, dovendosi invece applicare, al pari dei dividendi distribuiti alle società residenti, il regime "ordinario", che prevede l'assoggettamento a tassazione del solo 5 per cento dell'imponibile. Ne consegue che ai dividendi corrisposti alle società e agli enti residenti nell'Unione Europea e nei paesi aderenti all'Accordo sullo spazio economico Europeo, anche se formatisi prima del 1 gennaio 2008, è applicabile una ritenuta ridotta rispetto a quella prevista

dal citato art. 27, comma 3, (in questo senso anche Circolare della Agenzia delle entrate n. 32/E dell'8 luglio 2011).

Per effetto dell'aliquota di imposta Ires vigente prima del 1 gennaio 2008, pari al 33 per cento, la misura della ritenuta ridotta da applicare ai dividendi erogati prima dell'1 gennaio 2008 è pari all'1,65 per cento (ossia pari al 5 per cento del 33 per cento). Le maggiori ritenute operate ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3, devono essere rimborsate, anche se applicate sui dividendi formatisi prima del 1 gennaio 2008, purchè in presenza di specifici presupposti" (in questo senso Cass. n. 5152/2022, in motivazione).

In particolare, in merito ai presupposti, questa Corte, nella decisione sopra citata, ha chiarito che la decisione della Corte di Giustizia si riferisce alle partecipazioni transfrontaliere per le quali non sia stata applicata la Dir. madre-figlia 9n. 0/435/CE, di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27-bis; inoltre ha specificato che gli enti e le società esteri devono essere soggetto passivo ai fini della locale imposta sul reddito delle società, precisando che tale condizione va interpretata come "assoggettabilità" di carattere generale ad imposizione, soddisfatta da tutte quelle società "potenzialmente" soggette all'Ires, indipendentemente dalla circostanza che "godono, di fatto, di agevolazioni comunque compatibili con la normativa comunitaria" (in tal senso anche Circolare della Agenzia delle entrate 32/E dell'8 luglio 2011).

La più recente giurisprudenza di legittimità ha più volte affermato che l'eliminazione della disparità di trattamento tra società percipienti in ambito UE o SEE rispetto alle percipienti italiane si pone su di un piano diverso rispetto a quello della eliminazione della doppia imposizione, tanto che la stipulazione, da parte dello Stato membro, di una convenzione finalizzata ad elidere, o quantomeno limitare, quest'ultimo fenomeno potrebbe lasciare integra la disparità di trattamento, allorquando la società percipiente in altro Stato membro non abbia modo di compensare in tale Stato l'imposta pagata in Italia a mezzo di ritenuta (sul punto, ex aliis, vedi Cass. n. 26377/29018; n. 1967/2020; n. 2313/2020; nn. 13845, 13846, 13847 e 13848/2021; n. 5152/2022).

Dunque, la sentenza n. 540 del 2009 della Corte di Giustizia, che ha dichiarato l'incompatibilità con il trattato del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, si applica anche nel caso, come quello in esame, in cui sulle previsioni di tale norma si sono innestate le disposizioni convenzionali tese a temperare l'aliquota della ritenuta alla fonte, ove tale rimedio non sia stato sufficiente a sanare in concreto la discriminazione.

Pertanto, rapportando i suddetti principi al caso di specie, ai dividendi distribuiti alla ricorrente, società di diritto lussemburghese, si applica l'aliquota ridotta (e non quella all'epoca specificamente prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, che va disapplicato per contrarietà alla normativa dell'Unione, nonostante l'applicazione del regime convenzionale), nè è richiesta la prova del fatto che la società avesse effettivamente pagato l'imposta nel paese di residenza sui dividendi percepiti dalla società residente in Italia.

Di conseguenza, deve enunciarsi il seguente principio di diritto: "In tema di ritenute applicate dallo Stato italiano sui dividendi distribuiti da una società residente ad una società di diritto lussemburghese, al fine di dare piena ed effettiva applicazione all'interpretazione del principio di

non discriminazione e di libera circolazione dei capitali all'interno dell'Unione, fornita dalla Corte di giustizia con la sentenza n. 540 del 2009, anche per i dividendi formatisi successivamente all'anno 2004, ma prima del 1 gennaio 2008, è applicabile la ritenuta ridotta pari all'1,65 per cento, che prevale su quella all'epoca specificamente prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, sia pure mitigata dal regime convenzionale (nella specie, quello previsto dalla Convenzione Italia Lussemburgo, art. 10, contro la doppia imposizione, ratificata con L. 14 agosto 1982, n. 747), in quanto tale rimedio non è sufficiente a sanare la discriminazione".

In tal caso, ai fini del rimborso della maggiore ritenuta applicata sui dividendi, è necessario e sufficiente che la società percipiente dimostri di essere astrattamente assoggettabile ad imposta sul reddito nel proprio paese di residenza, senza dover provare di aver subito sui dividendi un effettivo prelievo fiscale.

Ciò in quanto la violazione della normativa comunitaria sussisterebbe indipendentemente da presunti o reali vantaggi compensativi nel Paese di residenza del soggetto percipiente, nella specie neanche accertati dal giudice di merito.

In conclusione, il ricorso va accolto in relazione al primo motivo, nei termini di cui in motivazione, e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo- sezione staccata di Pescara - in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito 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 di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 8 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 4 luglio 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza