Sentenza del 14/07/2022 n. 22278 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso, con due motivi, contro la K. InMotion Service GmbH (di seguito K. o società contribuente), che resiste con controricorso, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara (di seguito C.t.r.), n. 554, pronunciata in data 11 aprile 2019, depositata in data 5 luglio 2019 e non notificata, che ha parzialmente accolto l'appello della società, in controversia avente ad oggetto l'impugnativa del diniego tacito di rimborso della ritenuta del 10 per cento, prevista dalla Convenzione Italia - Germania, sui dividendi erogati nel 2006 in favore della K. da una società italiana (Invatec s.r.l.), nella quale la società tedesca aveva una partecipazione diretta del 45 per cento.

2. Con la sentenza impugnata la C.t.r. rilevava l'erroneità della statuizione dei giudici di primo grado, che avevano ritenuto necessaria la prova della sottoposizione ad imposizione della somma percepita a titolo di dividendo.

Secondo i giudici di appello, nessuna disposizione, neppure convenzionale, imponeva tale onere probatorio in capo alla società contribuente, la quale "aveva altresì provato documentalmente che le somme percepite a titolo di dividendo dalla società italiana risultavano dalla contabile bancaria, erano state registrate al conto economico nel bilancio del 31/12/2006 ed erano state inserite tra i redditi dichiarati in quell'anno d'imposta".

La C.t.r. rilevava ulteriormente che l'appellante aveva prodotto due documenti di natura fiscale (tax assessment dell'amministrazione fiscale tedesca e distinta di versamento dell'imposta sui redditi) in cui era chiaramente riportata l'indicazione dell'imposto dei dividendi percepiti come "proventi esteri" e delle "imposte estere sulle persone fisiche", corrispondenti esattamente agli importi indicati (cioè i dividendi pari ad Euro 1.305.000,00, di cui la società estera era beneficiaria effettiva), che erano stati oggetto di tassazione a carico della società tedesca ed avevano subito la ritenuta di Euro 130.500,00.

I giudici di appello ritenevano, quindi, del tutto infondata la contestazione sollevata dall'Agenzia delle entrate circa la mancanza di prova della tassazione di tali dividendi in capo alla società tedesca e parzialmente fondata la contestazione dell'agenzia fiscale sulla effettiva percezione dei dividendi e sulla qualità di beneficiario effettivo della società contribuente, potendo ricavarsi dalla documentazione prodotta che la società appellante aveva la disponibilità giuridica ed economica dei dividendi limitatamente alla somma di Euro 1.305.000,00.

3. Il sostituto procuratore generale ha fatto pervenire conclusioni scritte e la società ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo, l'Agenzia ricorrente denunzia la violazione e/o falsa applicazione dell'arti della Convenzione Italia Germania contro le doppie imposizioni, in combinato disposto con l'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente, la documentazione prodotta dalla società non è idonea a provare un'avvenuta, concreta ed effettiva tassazione all'estero, come previsto dalla normativa convenzionale.

L'Agenzia delle entrate ritiene che, al fine di evitare fenomeni elusivi di doppia "non imposizione", la doppia imposizione deve intendersi come duplice depauperamento patrimoniale; non è, dunque, sufficiente la mera assoggettabilità in astratto della società ad un determinato regime fiscale, ma piuttosto si deve valutare il concreto assoggettamento della società estera ad uno dei tributi indicati nell'allegato alla direttiva.

In nessun caso, infatti, una Convenzione contro le doppie imposizioni può essere piegata al fine di ottenere una doppia non imposizione, ragion per cui tutte le istanze di rimborso funzionali a raggiungere tale obiettivo (attraverso un'esenzione da imposizione in uno Stato ed un rimborso nell'altro) non potrebbero essere accolte in quanto contrastanti con la ratio convenzionale, da individuarsi ai sensi della Convenzione di Vienna 23 maggio 1969, art. 31, sul diritto dei Trattati, che impone un'interpretazione delle Convenzioni predette sulla base del principio di buona fede, alla luce del contesto, dell'oggetto e dello scopo.

Sulla questione, la ricorrente richiama le Raccomandazioni della Commissione Europea del 6/12/2012 n. 772 e del 28/1/2016, le previsioni del Modello Ocse 2017 e 2018, nonchè, con riferimento al nostro ordinamento, alcune pronunce di questa Corte, secondo cui, qualora in virtù delle Convenzioni contro la doppia imposizione venga previsto che un soggetto residente non sia soggetto a tassazione in altro Stato per l'attività lavorativa ivi prestata, deve escludersi si tratti di reddito sottratto ad imposizione in entrambi gli Stati, in quanto ciò si risolverebbe in una esenzione non prevista dalla legge, in contrasto con il principio costituzionale secondo il quale tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost., comma 1.

Dunque, secondo la ricorrente, in alcun modo l'applicazione di una Convenzione può portare all'assenza di tassazione di un reddito.

Ai fini della prova la ricorrente ritiene che possa ben trovare applicazione la regola generale posta per il rimborso delle ritenute sui dividendi dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3, a tenore del quale "i soggetti non residenti hanno diritto al rimborso... dell'imposta che dimostrino di aver pagato all'estero in via definitiva sugli stessi utili mediante certificazione del competente ufficio fiscale dello Stato estero".

1.2. Con il secondo motivo, l'Agenzia ricorrente denunzia la violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente, nel caso in esame manca un'istanza completa presentata da soggetto legittimato, idonea a far sorgere per l'amministrazione finanziaria l'obbligo di provvedere, con la conseguenza che non sarebbe possibile la formazione di un silenzio rigetto autonomamente impugnabile.

Ritiene la ricorrente che la società non abbia documentato, nè l'effettiva ricezione dei dividendi e la qualità di beneficiario effettivo, nè la loro conseguente tassazione all'estero.

Secondo l'Agenzia delle entrate, mancherebbero le contabili bancarie in originale, mentre i certificati dell'amministrazione tedesca sarebbero generici ed irrilevanti a fini probatori, come dimostrato dall'uso del tempo futuro nella dichiarazione del fisco tedesco, laddove afferma che "si terrà conto dei redditi indicati nella presente domanda ai fini dell'imposizione".

2.1. Il secondo motivo, logicamente prioritario, è inammissibile.

In sostanza, con tale motivo la ricorrente confonde il profilo della formazione del provvedimento tacito di diniego, ricollegabile alla specificità e completezza dell'istanza, con il tema del materiale probatorio, la cui valutazione è demandata al giudice di merito.

Il giudice di appello, con accertamento in fatto in alcun modo impugnato, ha ritenuto che la documentazione prodotta dalla società fosse idonea a dimostrare l'effettiva percezione dei dividendi limitatamente alla somma di Euro 1.305.000,00, in quanto l'importo di Euro 45.000,00 era stato riversato ad altro soggetto.

La C.t.r. ha anche ritenuto tardiva e, comunque, generica la contestazione relativa alla mancanza delle contabili bancarie in originale; inoltre, dopo aver affermato che non era necessaria la prova della sottoposizione ad imposizione della somma percepita a titolo di dividendo, ha ritenuto che nel caso di specie la società avesse dimostrato che i dividendi erano stati inseriti nei redditi imponibili dichiarati dalla società tedesca per quell'anno di imposta.

Risultano, quindi, irricevibili le contestazioni dell'Agenzia ricorrente, che lamenta un'incompletezza dell'istanza di rimborso, sulla quale non si sarebbe potuto formare il silenzio rigetto dell'amministrazione, in quanto il giudice di appello ha rilevato, invece, che l'istanza era completa ed assistita da idonea documentazione, rimarcando anche che l'unica integrazione dei documenti richiesta dall'Agenzia in fase amministrativa riguardava la procura in capo al sottoscrittore dell'istanza (integrazione che, come rilevato dalla C.t.r., era stata fornita successivamente dalla società).

3.1. Il primo motivo è infondato.

Nella specie, la società contribuente ha richiesto il rimborso della ritenuta subita ai sensi della Convenzione Italia Germania, art. 10, deducendo la sussistenza dei requisiti di applicazione del D.P.R. 600 del 1973, art. 27 bis, e la loro corretta dimostrazione tramite i documenti forniti.

L'art. 27 bis, vigente ratione temporis, prevedeva: "1. Le società che detengono una partecipazione diretta non inferiore al 25 per cento del capitale della società che distribuisce gli utili, hanno diritto, a richiesta, al rimborso della ritenuta di cui all'art. 27, comma 3, se:

a) rivestono una delle forme previste nell'allegato della Dir. del Consiglio 23 luglio 1990, n. 435/90/CEE;

b) risiedono, ai fini fiscali, in uno Stato membro dell'Unione Europea;

c) sono soggette, nello Stato di residenza, senza possibilità di fruire di regimi di opzione o di esonero che non siano territorialmente o temporalmente limitati, ad una delle imposte indicate nell'allegato della predetta direttiva;

d) la partecipazione sia detenuta ininterrottamente per almeno un anno.

2. Ai fini dell'applicazione del comma 1, deve essere prodotta una certificazione, rilasciata dalle competenti autorità fiscali dello Stato estero, che attesti che la società non residente possiede i requisiti indicati nel comma 1 nonchè la documentazione attestante la sussistenza delle condizioni indicate al medesimo comma 1.

3. Ove ricorrano le condizioni di cui al comma 1, a richiesta della società beneficiaria dei dividendi, i soggetti di cui all'art. 23, possono non applicare la ritenuta di cui all'art. 27, comma 3. In questo caso, la documentazione di cui al comma 2 deve essere acquisita unitamente alla richiesta e conservata fino a quando non siano decorsi i termini per gli accertamenti relativi al periodo di imposta in corso alla data di pagamento dei dividendi e comunque fino a quando non siano stati definiti gli accertamenti stessi.

4. Resta impregiudicata l'applicazione di ritenute alla fonte previste da disposizioni convenzionali che accordano rimborsi di somme afferenti i dividendi distribuiti".

Nella specie, ai dividendi era stata applicata la ritenuta alla fonte del 10 per cento nei limiti previsti dalla Convenzione Italia Germania, art. 10, n. 3, ratificata con la L. n. 459 del 1992, che, a sua volta, prevede:

"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 possono essere tassati 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 l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere il 15 per cento dell'ammontare lordo dei dividendi.

Questo paragrafo non riguarda l'imposizione della società per gli utili con i quali sono stati pagati i dividendi.

Le autorità competenti degli Stati contraenti stabiliranno di comune accordo le modalità di applicazione di tale limitazione.

3. In deroga al paragrafo 2, l'imposta sui dividendi pagati da una società di capitali residente della Repubblica italiana ad una società residente della Repubblica federale di Germania che detiene direttamente almeno il 25 per cento del capitale sociale della prima società non può eccedere il 10 per cento dell'ammontare lordo dei dividendi".

L'art. 10, il successivo n. 6, chiarisce: "6. 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 b) gli altri redditi assoggettati al medesimo regime fiscale degli utili distribuiti su azioni secondo la legislazione dello Stato di cui la società distributrice è residente e, ai fini dell'imposizione nella Repubblica federale di Germania, i redditi che uno "stiller Gesellschafter" (accomandatario) ai sensi della legislazione fiscale tedesca ritrae dalla sua partecipazione in tale qualità in un'impresa commerciale, industriale o artigianale, nonchè le distribuzioni relative a quote di un fondo d'investimento".

Infine, la Convenzione Italia Germania, art. 24, n. 3, al fini di evitare la doppia imposizione, prevede:

"3. Per quanto concerne i residenti della Repubblica federale di Germania l'imposta sarà determinata nel modo seguente:

a) fatte salve le disposizioni del capoverso b), sono esclusi dalla base imponibile dell'imposta tedesca i redditi provenienti dalla Repubblica italiana e gli elementi del patrimonio situati nella Repubblica italiana che sono imponibili nella Repubblica italiana in base alla presente Convenzione. Tuttavia, la Repubblica federale di Germania conserva il diritto di tener conto, nella determinazione dell'aliquota dell'imposta, dei redditi e degli elementi del patrimonio così esclusi.

Per quanto concerne i redditi derivanti dai dividendi di cui all'art. 10, paragrafo 6, capoverso a), le disposizioni che precedono sono applicabili soltanto se i dividendi sono pagati ad una società (diversa da una società di persone) residente della Repubblica federale di Germania da parte di una società residente della Repubblica italiana il cui capitale è direttamente detenuto per almeno il 10 per cento dalla società tedesca.

Ai fini dell'imposizione del patrimonio sono parimenti escluse dalla base imponibile dell'imposta tedesca le partecipazioni i cui dividendi, in caso di distribuzione, sarebbero esclusi dalla base imponibile dell'imposta ai sensi della frase precedente.

b) l'imposta italiana prelevata in conformità alla legislazione della Repubblica italiana ed alla presente Convenzione sui seguenti redditi provenienti dalla Repubblica italiana, è detratta dall'imposta tedesca sul reddito o sulle società gravante su:

i) i dividendi di cui all'art. 10, che non sono menzionati al capoverso a);

ii) gli interessi di cui all'art. 11;

iii) i canoni di cui all'art. 12;

iv) i redditi e le remunerazioni menzionate agli artt. 16 e 17.

L'imposta italiana da detrarre in base a quanto precede non può tuttavia eccedere la quota dell'imposta tedesca calcolata prima della detrazione, corrispondente ai redditi imponibili nella Repubblica italiana".

3.2. Dato il quadro normativo e tornando all'esame del caso di specie, la C.t.r. ha rilevato che, in linea di principio, non era onere della società tedesca, che aveva richiesto l'applicazione della Direttiva madre - figlia, come trasfusa nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27 bis, dimostrare l'effettiva e concreta soggezione a tassazione in Germania dei dividendi, non essendovi alcuna disposizione, neanche convenzionale, in tal senso.

La società aveva unicamente l'onere di dimostrare la sussistenza dei requisiti richiesti dall'art. 27 bis citato, ed in particolare, per quanto di rilievo nella presente controversia, il requisito di cui al punto c), cioè di essere soggetta, nello Stato di residenza ad una delle imposte indicate nell'allegato della predetta direttiva, senza possibilità di fruire di regimi di opzione o di esonero che non fossero territorialmente o temporalmente limitati.

Sul punto, la C.t.r. ha ritenuto, con un giudizio di fatto insindacabile in cassazione e non censurato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la ricorrenza dei presupposti invocati per l'applicazione del regime fiscale di cui all'art. 27 bis citato, rilevando che la società istante aveva dimostrato documentalmente sia la propria qualità di beneficiaria effettiva e la percezione di gran parte dei dividendi, sia il loro inserimento tra i redditi dichiarati in quell'anno di imposta al fisco tedesco ed il loro assoggettamento a tassazione.

Pertanto, non si ravvisa alcuna violazione, da parte dei giudici di appello, della Convenzione Italia Germania, art. 10, contro la doppia imposizione, ratificata con la L. n. 459 del 1992.

Come è stato detto, non sussiste alcuna incompatibilità tra l'esonero dalle ritenute di fonte unitaria ed i rimedi previsti dalla Convenzione per evitare la doppia imposizione; anzi, astrattamente -sebbene con successiva verifica in concreto - vi è compatibilità fra i due sistemi, che si propongono quali strumenti alternativi, cui poter ricorrere anche con opzioni successive.

Nel caso di specie, la società- madre residente in Germania chiede il rimborso delle ritenute applicate in esecuzione del regime convenzionale e chiede l'applicazione del regime Euro - unitario della direttiva, deducendo di averne i requisiti.

Nè, peraltro, potrebbe ritenersi che l'esercizio dell'opzione in questione, effettuato con la domanda di rimborso, fosse precluso alla contribuente, a causa dell'effettuazione della ritenuta iniziale sui dividendi in uscita, giacchè nessuna norma prevede che tale condotta esprima una scelta irrevocabile successivamente (Cass., n. 26307/2020, in motivazione; Cass. n. 20646/2021, in motivazione; vedi anche Cass. 19983/2022 in motivazione, tutte su ipotesi in cui era stata applicata la disciplina Euro - unitaria ed il contribuente successivamente aveva richiesto il rimborso credito di imposta ai sensi della disciplina convenzionale).

Nel caso di specie, il giudice di appello ha ritenuto che fosse legittima la richiesta di rimborso in quanto vi era la prova documentale che i dividendi, sui quali era stata applicata la ritenuta convenzionale alla fonte del 10 per cento, fossero stati ricompresi nel reddito imponibile dichiarato dalla società tedesca ed assoggettati a tassazione.

Dunque, secondo la C.t.r, la contribuente ha dimostrato il concreto assoggettamento di quei dividendi alla tassazione estera, anche se sarebbe stato sufficiente provare il solo fatto della soggezione del dividendo alla potestà impositiva principale dell'altro Stato, indipendentemente dall'effettivo pagamento dell'imposta.

La sufficienza del solo fattore in sè della esistenza del potere impositivo principale dell'altro Stato, indipendentemente dall'effettivo pagamento dell'imposta, deve ritenersi infatti coerente con le finalità delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni.

Questa Corte si è espressa in tal senso in tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia, residente in Italia, ad una società madre, residente nel Regno Unito, rilevando che l'esenzione integrale da imposta sui dividendi riconosciuta in Italia ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27-bis, che ha attuato la direttiva madre-figlia n. 453/1990/CE, non elimina necessariamente il rischio di doppia imposizione economica nè di violazione del principio di neutralità fiscale, conformemente all'interpretazione offerta dalla Corte di giustizia, causa C-389/18 del 19 dicembre 2019, Brussels Securities (vedi Corte di Cassazione, Sez. 5, Sentenza n. 2313 del 31/01/2020; conf. Corte Cassazione, Sez. 5, Sentenza n. 20646 del 20/07/2021, sui dividendi distribuiti a società madre di diritto francese).

Pertanto, si è ritenuto che sia consentito alla società madre, che originariamente non ha subito in Italia ritenute sui dividendi ricevuti D.P.R. cit., ex art. 27-bis, di optare successivamente per l'applicazione della Convenzione contro le doppie imposizioni, chiedendo un credito di imposta, che deve però subire una ritenuta del 5 per cento sull'ammontare dei dividendi ricevuti e un'ulteriore ritenuta del 5 per cento sull'importo del credito di imposta, non sussistendo una alternatività, in termini assoluti, tra le due fonti normative (comunitaria e convenzionale) e trovando applicazione il principio di neutralità ed efficienza fiscale internazionale ("international tax neutrality ed efficiency", espressione della "intercountry equity").

I principi enucleabili dall'arresto della Corte Europea dunque non vietano affatto alla società di richiedere il rimborso del credito, pur quando la società madre abbia beneficiato di utili sui quali la società figlia, appartenente ad altro Stato membro, non abbia applicato la ritenuta alla fonte sui dividendi. Anzi, astrattamente -sebbene con successiva verifica in concreto- spiegano la compatibilità dei due sistemi, che, soprattutto nei termini in cui l'odierna ricorrente intende quantificare l'importo del rimborso del credito d'imposta, al netto cioè della detrazione del 5% dal rimborso medesimo e dagli utili conferiti, si propongono quali strumenti alternativi, cui poter ricorrere anche con opzioni successive.

Sulla possibilità di formulare una opzione di rimborso in epoca successiva alla percezione dei dividendi, già esentati dalla ritenuta alla fonte, si è espressa questa Corte nella ipotesi riferita alla Convenzione Italia - Regno Unito (vedi Corte di Cassazione, Sez. 5, Sentenza n. 26307 del 319/11/2020).

Il giudice di legittimità -dopo aver rilevato che le modalità di quantificazione del rimborso sono riconosciute nella circolare n. 151/e del 10 agosto 1994 del Ministero delle Finanze, che, in tema di istanze di rimborso del credito d'imposta avanzate da società madre britannica ai sensi della Convenzione, art. 10, ha ritenuto corretta l'applicazione della ritenuta (del 5%) tanto sull'ammontare del credito d'imposta, quanto, se non operata la ritenuta alla fonte, sull'ammontare dei dividendi distribuiti alla società madre residente nel Regno Unito - ha affermato anche che "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".

Si tratta di un principio applicabile al caso in esame e condiviso da questo collegio, a cui s'intende dare continuità.

Può, dunque, affermarsi il seguente principio di diritto: "In tema d'imposte sui dividendi azionari corrisposti da società figlia residente in Italia a società madre residente in Germania, il credito d'imposta previsto dalla Convenzione contro le doppie imposizioni, firmata tra Italia e Germania a Bonn il 18 ottobre 1989, art. 10, e ratificata in Italia con L. 24 novembre 1992, n. 459, non è escluso dal riconoscimento dell'esenzione dalla ritenuta prevista dalla Dir. madre-figlia n. 453 del 1990, (attuata con il D.Lgs. n. 136 del 1993), atteso che secondo l'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia (causa C-389/18, del 19 dicembre 2019, Brussels Securities), questo secondo beneficio non elimina necessariamente il rischio di doppia imposizione economica nè di violazione del principio di neutralità fiscale. Peraltro, coordinandosi i due meccanismi di tutela dagli effetti distorsivi della doppia imposizione e riconducendosi tale disciplina nel principio di neutralità ed efficienza fiscale internazionale, la verifica dell'effettiva eliminazione di detto rischio in danno della società madre tedesca è limitata al solo fatto che il dividendo distribuito dalla società figlia italiana sia compreso, una volta assegnato alla società madre tedesca, nel coacervo dei redditi imponibili in Germania (in conformità ai criteri forniti dalla stessa Amministrazione finanziaria italiana nella circolare n. 151 del 10 agosto 1994)".

In conclusione, il ricorso va complessivamente rigettato e la ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali in favore della controricorrente.

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. 30 maggio, n. 115, art. 13 comma 1- quater, (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso;

condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.600,00 per compensi, oltre il 15% per spese generali,

i.v.a. e c.p.a. come per legge.

Così deciso in Roma, il 5 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 14 luglio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza