Sentenza del 24/08/2022 n. 25196 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Il 26 gennaio 2012 venne notificato a C. s.a. (in seguito BNP Paribas Personal Finance s.a., d'ora innanzi "BNP") il provvedimento di diniego relativo a quattro istanze di rimborso che la società aveva presentato all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 10, par. 4, lett. b), della Convenzione Italo-Francese per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire l'evasione e la frode fiscali, ratificata con L. 7 gennaio 1992, n. 70 (d'innanzi: la Convenzione).

Le istanze, in particolare, concernevano il credito d'imposta spettante sui dividendi distribuiti dalla controllata italiana Findomestic s.p.a., percepiti dalla richiedente nei periodi di imposta compresi fra il 2000 e il 2003.

BNP rientrava nel novero dei soggetti elencati dalla definizione di cui all'art. 10, par. 2, lett. a), della Convenzione, avendo detenuto una quota rilevante di Findomestic nel corso dell'anno anteriore alla Delib. di distribuzione dei dividendi.

2. A motivo del diniego, l'amministrazione rilevò anzitutto che le istanze di rimborso erano state presentate, per conto di BNP, dalla stessa distributrice Findomestic, priva di legittimazione in tal senso; ritenne poi che il rimborso non potesse essere cumulato ai benefici che la richiedente aveva già ottenuto in forza dell'applicazione della Direttiva CE 23/07/90 n. 435 (d'innanzi: Direttiva "Madre-Figlia");

osservò, infine, che in ogni caso difettava nella specie il requisito obiettivo della sussistenza di una doppia imposizione.

3. BNP impugnò il provvedimento di diniego innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Pescara, che respinse la domanda riconoscendo fondate tutte le ragioni opposte alla contribuente dall'amministrazione finanziaria.

4. La sentenza fu confermata dalla C.T.R. dell'Abruzzo - sezione staccata di Pescara, innanzi alla quale la società aveva proposto appello.

I giudici del gravame osservarono in premessa, quanto al rapporto fra i benefici di cui alla Direttiva "Madre-Figlia" e i vantaggi derivanti dalla Convenzione, che il soggetto che ha usufruito dei primi non può accedere anche ai secondi, in quanto entrambe le fonti normative sono volte ad evitare che la società-madre sia costretta a pagare le imposte sul reddito di sua pertinenza nel proprio Paese di residenza e a subire la trattenuta nel Paese di residenza della società-figlia.

Di qui il rilievo in base al quale soltanto il soggetto che abbia effettivamente versate le imposte sul reddito nel proprio Paese di residenza può poi ottenere il rimborso delle trattenute subite in quello della società che ha distribuito il dividendo.

Su tale presupposto, e poichè nel caso di specie BNP non aveva dato prova dell'effettivo assoggettamento ad imposta dei dividendi in territorio francese - risultando, anzi, che in Francia essa avesse usufruito di esenzione in misura "pressochè totale" - ritennero infondata la sua pretesa di ottenere il rimborso delle trattenute sui dividendi.

5. Avverso detta sentenza BNP ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi, illustrati da successiva memoria; l'amministrazione ha depositato controricorso.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo denunzia violazione e falsa applicazione dell'art. 10, par. 4, lett. b), della Convenzione.

La ricorrente censura la sentenza d'appello nella parte in cui ha affermato che essa avrebbe dovuto dar prova dell'avvenuta integrale tassazione, in Francia, dei dividendi distribuiti dalla propria controllata, assumendo che la norma evocata non pone tale condizione ai fini dell'operatività del beneficio.

Secondo la ricorrente, infatti, per i soggetti indicati dalla norma dedotta in censura la Convenzione prevede il diritto al rimborso del credito d'imposta in misura parziale, ossia per un importo pari alla metà di quanto teoricamente spettante, senza prendere in considerazione "il fenomeno dei dividendi nello Stato del percettore".

2. Con il secondo motivo, la ricorrente formula analoga critica alla sentenza d'appello nella parte in cui ha ritenuto che l'accesso al rimborso previsto dalla Convenzione sia condizionato alla concreta effettuazione del versamento a titolo di imposte, da parte della società-madre, nel proprio Stato di residenza.

3. Con il terzo motivo, infine, la ricorrente denunzia violazione dell'art. 10, par. 4, lett. b), della Convenzione, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27-bis e art. 7 della Direttiva "Madre-Figlia" in punto all'affermata alternatività fra la fonte Eurounitaria e quella convenzionale.

Secondo la ricorrente, infatti, la direttiva consente di evitare che il reddito da dividendi sia tassato in capo alla società-madre sia nel Paese di emissione (mediante ritenuta alla fonte) che in quello di destinazione (mediante inclusione dell'ammontare lordo dei dividendi nella base imponibile); la Convenzione, invece, consente al socio non residente di ottenere un credito di imposta come riconoscimento del fatto che gli utili prodotti da un soggetto fiscalmente residente in Italia, coi quali vengono pagati i dividendi, sono già tassati nello Stato italiano, con la conseguenza che il socio residente all'estero è già gravato dal medesimo onere impositivo che avrebbe subito se fosse stato residente in Italia.

4. I motivi, meritevoli di scrutinio congiunto in quanto relativi a questioni connesse, sono fondati.

4.1. Sul tema dei rapporti fra il beneficio dell'esonero dalle ritenute, conseguito in forza della Direttiva "Madre-Figlia", e il rimborso del credito d'imposta previsto dalla Convenzione, la giurisprudenza di questa Corte, elaborata alla luce degli arresti della Corte di Giustizia Europea, ha affermato che il riconoscimento del primo non esclude il diritto al secondo, in quanto, secondo l'interpretazione offertane dalla Corte di Giustizia (causa C-389/18, del 19 dicembre 2019, Brussels Securities c/Belgio), esso non elimina necessariamente il rischio della doppia imposizione economica nè della violazione del principio di neutralità fiscale (cfr., con riferimento alla Convenzione italo-francese, Cass. n. 13845/2021; con riferimento alla Convenzione fra Italia e Regno Unito, Cass. n. 26307/2020 e Cass. n. 2313/2020).

Secondo le richiamate pronunzie, occorre pertanto che sia concretamente verificato se il meccanismo di tassazione previsto dallo Stato membro elimini effettivamente detto rischio, dovendosi evitare non solo la tassazione diretta 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 qualora le due società fossero dello stesso Stato.

La percezione dei dividendi, infatti, dev'essere fiscalmente neutra con riguardo 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.

Pertanto, come ha sottolineato in motivazione la prima delle pronunzie citate, non sussiste alcuna incompatibilità tra l'esonero dalle ritenute di fonte unitaria ed il rimborso del credito d'imposta previsto dalla Convenzione; ed 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.

4.2. A tale ultimo riguardo, peraltro, conviene svolgere alcune ulteriori considerazioni sul rapporto fra le due fonti di disciplina.

La Direttiva "Madre-Figlia" dispone, all'art. 7 (2), che la sua applicazione 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".

Nell'interpretare tale previsione, l'amministrazione finanziaria, con la circolare n. 15/E del 10 agosto 1994, ha ritenuto che "non possano cumularsi sic et simpliciter gli effetti della Direttiva e delle singole convenzioni", ma sia comunque compito dell'autorità di ciascuno Stato contraente "indicare, dietro apposita consultazione bilaterale, se ed in che limiti le citate previsioni convenzionali possano ritenersi compatibili, e quindi cumulabili, con il regime di esenzione previsto dalla Direttiva "Madre-Figlia"".

Detto ultimo provvedimento di prassi ipotizza, in questo senso, che la coesistenza fra i due regimi verrebbe correttamente salvaguardata con il consentire alla società-figlia "di astenersi dall'applicazione della ritenuta sui dividendi erogati" e alla società-madre, conseguentemente, di "ottenere il rimborso del credito d'imposta spettante ai sensi dell'art. 10 della vigente

Convenzione", da presentare all'Erario, il quale tratterrà una somma pari alla ritenuta prevista dal trattato (5%) "sia sull'importo del credito d'imposta spettante, sia sull'importo dei dividendi".

4.3. Una tale soluzione, come è stato sottolineato in dottrina, per un verso riconosce che la Convenzione, nella parte in cui è volta ad attenuare la doppia imposizione, persegue il medesimo scopo della Direttiva e, per altro verso, fornisce una chiara indicazione circa il fatto che spetta al contribuente la scelta del sistema cui dare applicazione, purchè lo stesso sia applicato nella sua interezza.

E tuttavia, la scelta del contribuente non può essere ritenuta irrevocabile, tantomeno laddove desunta dal fatto che la società-figlia non abbia applicato alcuna ritenuta alla fonte sul dividendo all'atto del pagamento; ne consegue che, dopo aver pagato il dividendo senza imposta trattenuta alla fonte, la società-madre può chiedere e ottenere il rimborso della metà del credito d'imposta, fatto salvo il prelievo, da parte dell'Erario, dell'imposta dovuta secondo l'aliquota prevista in Convenzione (ovvero al 5%), tanto sull'ammontare rimborsato quanto sul dividendo, in conformità all'impegno assunto con l'altro Stato contraente.

4.4. Del resto, questa stessa Corte ha ripetutamente ritenuto "non corretto subordinare il rimborso della ritenuta alla circostanza che la società percipiente estera abbia effettivamente "sborsato, nel Paese UE di residenza, l'imposta sul dividendo proveniente dall'Italia; risultando per contro (necessario e) sufficiente che tale dividendo concorra alla formazione del reddito complessivo, ancorchè non sussista effettivo prelievo fiscale" (v. Cass. n. 2889/2019; Cass. n. 26377/2018), in conformità con quanto già affermato con riferimento ai rapporti tra società italiane partecipate da società estere, ovvero nel senso dell'applicabilità della minore imposta convenzionale "per il solo fatto della soggezione del dividendo alla potestà impositiva principale dell'altro Stato, indipendentemente dall'effettivo pagamento dell'imposta" (Cass. n. 26656/2017; Cass., n. 23431/2010; Cass. n. 1231/2001).

4.5. Dunque, e conclusivamente, in ordine al dividendo distribuito dalla società-figlia sedente in Italia alla società-madre francese, va accertato unicamente il fatto che esso sia stato incluso nel coacervo dei redditi imponibili, a prescindere dal fatto che, in concreto, sullo stesso la Francia abbia poi applicato un'aliquota superiore, pari o inferiore a quella altrimenti applicabile in Italia, poichè la fattispecie non va ricondotta nell'obiettivo della tax equalitation, essendo invece riconducibile ai principi di neutralità ed efficienza fiscale internazionale.

Da tale principio si è consapevolmente discostata la sentenza impugnata, che va così cassata.

4.6. L'affermazione degli indicati principi rende non necessari ulteriori accertamenti, e perciò decidibile la causa nel merito con l'accoglimento dell'originario ricorso della società contribuente.

Le spese della presente fase di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo; la peculiarità della vicenda oggetto di giudizio consiglia di compensare integralmente le spese delle fasi di merito.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente. Pone a carico dell'intimata le spese della presente fase di legittimità, liquidate in complessivi Euro 11.000,00, oltre a Euro 200,00 per esborsi e alle spese generali, compensando integralmente le spese delle fasi di merito.

Così deciso in Roma, il 10 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 24 agosto 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza