Sentenza del 12/12/2022 n. 36133 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate notificò ad Automobiles P. s.a. (d'ora innanzi "P.") un provvedimento di diniego all'istanza di rimborso che la società le aveva inoltrato 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'ora innanzi: la Convenzione).

Detta istanza concerneva un importo pari al credito d'imposta del quale la società si assumeva titolare in relazione ai dividendi distribuiti dalla società italiana P. Automobili Italia Spa , della quale essa deteneva azioni per il 95% del capitale sociale, dopo la chiusura dell'esercizio 2002.

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

A motivo del diniego, l'Amministrazione osservò che il rimborso non poteva 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 inoltre che, in ogni caso, nella specie difettava il requisito obiettivo della sussistenza di una doppia imposizione.

2. La contribuente impugnò il provvedimento di diniego innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Pescara, che accolse integralmente la domanda.

3. La sentenza fu riformata dalla C.T.R. dell'Abruzzo - sezione staccata di Pescara - innanzi alla quale l'amministrazione finanziaria aveva proposto appello.

Per quanto in questa sede ancora di interesse, i giudici regionali osservarono che i benefici di cui alla Direttiva "Madre-Figlia" e i vantaggi derivanti dalla Convenzione si pongono in rapporto di alternatività per il contribuente soggetto all'applicazione di entrambe le discipline - essendo tali ultime volte al medesimo scopo di evitare le doppie imposizioni, seppur con modalità differenti - e ne dedussero che la società non avrebbe potuto ottenere il rimborso riconosciuto dall'art. 10, par. 4, lett. b) della Convenzione.

Rilevarono, infatti, che - come risultava dalla dichiarazione dei redditi presentata dalla società in Francia - P. si era avvalsa della facoltà, prevista dall'art. 5, comma 1, della Direttiva "Madre-Figlia", di non applicare la ritenuta del 5% sul credito d'imposta, evitando così di subire alcuna tassazione sui dividendi in entrata nel proprio Stato; quindi aveva preteso di optare per

l'applicazione dei benefici convenzionali, così introducendo una "evidente distorsione del meccanismo alternativo previsto dalla normativa nazionale e dalla normativa comunitaria in materia di doppia imposizione".

4. La sentenza d'appello è stata impugnata dalla società contribuente con ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo. Resiste l'amministrazione finanziaria mediante controricorso.

Le parti hanno depositato memorie in prossimità dell'udienza.

Motivi della decisione

1. Con l'unico mezzo di impugnazione, la ricorrente denunzia violazione e falsa applicazione dell'art. 10, par. 4, lett. b), della Convenzione e dell'art. 7 della Direttiva "Madre-Figlia".

La sentenza d'appello è censurata nella parte in cui ha subordinato l'operatività del beneficio previsto dalla Convenzione all'integrale tassazione dei dividendi in Francia; la società contribuente, in ogni caso, rileva di non aver mai richiesto la contemporanea applicazione dei benefici previsti dalla Convenzione e dalla Direttiva, osservando altresì che l'evocato art. 7 di quest'ultima lascia impregiudicata l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali intese a sopprimere ed attuare la doppia imposizione economica dei dividendi, e in particolare delle disposizioni relative al pagamento dei crediti d'imposta ai beneficiari dei dividendi.

2. La censura è fondata.

2.1. 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.

2.2. 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".

2.3. 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.

2.4. 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).

2.5. 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.

2.6. 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 del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo; la peculiarità della vicenda oggetto di giudizio consiglia di compensare integralmente le spese dei gradi 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 del giudizio di legittimità, liquidate in complessivi Euro 18.000,00, oltre a Euro 200,00 per esborsi e alle spese generali, compensando integralmente le spese dei gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 24 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 12 dicembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza