

Sentenza del 19/05/2023 n. 13884 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commerzbank AG, in qualità di incorporante della Dresdner Bank AG, richiedeva all'Agenzia delle Entrate - Centro Operativo di Pescara il rimborso delle ritenute sui dividendi percepiti da quest'ultima società per le partecipazioni di minoranza in società italiane quotate in borsa, operate alla fonte ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3, nella misura ridotta del 15% prevista dall'art. 10, par. 2, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Germania, resa esecutiva in Italia con L. n. 459 del 1992.

2. Avverso il provvedimento di diniego la Commerzbank AG proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Pescara, chiedendo il rimborso di una somma complessivamente pari ad Euro 878.987,74, come risultante dalla differenza tra l'importo totale delle ritenute di Euro 982.759,58 e l'importo pari all'imposta che gli stessi dividendi avrebbero scontato qualora fossero stati percepiti da una società residente in Italia, cioè pari all'1,65% dei dividendi lordi negli anni 2006 e 2007 e all'1,375% nel 2008.

3. Il ricorso veniva rigettato e la società proponeva appello, lamentando: i) l'errata interpretazione del principio della libera circolazione di capitali ex art. 63 TFUE, alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia, per avere il primo giudice negato la sussistenza di discriminazione per il trattamento fiscale riservato ai soggetti non residenti, sul presupposto della possibilità di recupero in Germania, sia pur parzialmente, delle ritenute subite in Italia, malgrado l'acclarata tassazione superiore subita in Italia dall'appellante; ii) l'erronea interpretazione con riguardo alla valutazione dei meccanismi di attenuazione della doppia imposizione fiscale internazionale, derivando la discriminazione del trattamento fiscale dalla legislazione interna italiana, non compensata dal sistema di credito d'imposta previsto dall'art. 24, comma 3, lett. b) della convenzione stipulata tra i due Stati per evitare le doppie imposizioni, resa esecutiva in Italia con L. n. 459 del 1992.

4. La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, Sez. Staccata di Pescara, richiamando l'orientamento della Corte di Giustizia Europea, ed in particolare i principi espressi dalla sentenza C-540/07, Commissione c. Italia, riteneva fondate le censure, ed in particolare osservava che il trattamento previsto dall'ordinamento italiano, sia pure temperato dai limiti imposti dalla disciplina convenzionale di cui all'art. 10, era da ritenersi discriminatorio e costituiva un potenziale ostacolo alla libera circolazione dei capitali nei paesi dell'Unione (nel caso di specie tra la Germania e l'Italia).

La CTR accoglieva peraltro solo parzialmente l'appello della Commerzbank, riconoscendo la spettanza del rimborso delle ritenute limitatamente all'importo di Euro 683.380,32, pari alla

differenza tra le maggiori ritenute subite dalla società estera rispetto al trattamento applicabile ad una società italiana (Euro 878.987,74) e l'importo complessivo del credito d'imposta di cui avrebbe potuto fruire la società (Euro 195.607,42) qualora avesse optato per tale metodo, previsto dall'art. 24, comma 3, lett. b) della Convenzione.

5. Ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia, con tre motivi. La società ha resistito con controricorso, proponendo ricorso incidentale sostenuto da unico motivo.

In data 27/03/2023 il procuratore generale ha depositato le proprie conclusioni a norma della L. n. 176 del 2020, art. 23, comma 8 bis chiedendo accogliersi i primi due motivi di ricorso, assorbito il terzo, con rigetto del ricorso incidentale.

La società ha quindi depositato in data 13/04/2023 istanza di discussione orale e in data 24/04/2023 memoria ex art. 378 cod. proc. civ..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso principale l'Agenzia delle Entrate lamenta ex art. 360 c.p.c., n. 3 la "Violazione falsa applicazione dell'art. 63 (ex 56 TCE) e art. 65, comma 1, lett. a) (ex 58 TCE), TFUE, nonché dell'art. 24 Convenzione Italia - Germania, recepita con L. n. 459 del 1992 e del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 89, comma 2-bis".

La ricorrente censura la decisione della Commissione regionale per avere ritenuto sussistere una differenza discriminatoria fra il trattamento fiscale complessivamente subito dalla società di diritto tedesco e quello che avrebbe subito una società italiana nella medesima fattispecie, e di conseguenza disposto il recupero della differenza riscontrata.

2. Con il secondo motivo, formulato in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, l'Amministrazione ricorrente lamenta che la CTR abbia omissso di esaminare un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, cioè l'opzione effettuata dalla società contribuente per il sistema della deduzione dalla base imponibile previsto dalla norma interna tedesca, in alternativa a quello del credito di imposta concordato nel trattato bilaterale.

La decisività di tale fatto, si afferma, consisterebbe nella circostanza che la scelta del contribuente di applicare il metodo della deduzione dalla base imponibile, che ha comportato la rinuncia dello stesso al Tax Foreign Credit avrebbe conseguentemente escluso la possibilità di richiedere in Italia il rimborso che invece la CTR ha riconosciuto con la sentenza gravata; ciò in conformità a quanto previsto dall'art. 24 della Convenzione Italia-Germania che, appunto prevede un sistema di alternatività tra i due metodi del credito d'imposta e della deduzione.

3. Con il terzo motivo del ricorso si denuncia la "Violazione dell'art. 2697 c.c. con riferimento all'art. 10, comma 2, della Convenzione Italia-Germania contro le doppie imposizioni, ratificata con L. n. 459 del 1992, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3".

Afferma l'Amministrazione ricorrente che la decisione sarebbe errata anche nella parte in cui avrebbe falsamente applicato la disciplina convenzionale, omettendo di verificare la qualità di beneficiario effettivo dei dividendi della società, indispensabile per il riconoscimento del

trattamento di favore richiesto. Precisa l'agenzia di non contestare la validità legale della documentazione prodotta, ma la circostanza che oggetto dell'onus probandi a carico della società dovesse essere la propria qualità di beneficiario effettivo dei dividendi. L'errore della CTR consisterebbe nel non aver verificato se i dividendi fossero effettivamente entrati nella disponibilità della società tedesca che aveva richiesto il rimborso all'amministrazione fiscale italiana. Questo nonostante la questione fosse stata espressamente eccepita dall'Agenzia anche in appello.

4. Con l'unico motivo di ricorso incidentale, Commerzbank AG lamenta la "Violazione e falsa applicazione dell'art. 63, n. 1, del TFUE (ex art. 56, n. 1 del TCE), in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3)".

La Società si duole della sentenza impugnata nella parte in cui la CTR ha parzialmente rigettato l'appello per un importo pari ad Euro 195.607,42, rilevando, con richiamo all'orientamento della CGUE, che lo stato della fonte può evitare censure di discriminazione mediante le previsioni contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, a condizione, però, che lo strumento a tal fine previsto nella convenzione sia di per sé in grado di elidere completamente la diversità di trattamento derivante dal diverso regime fiscale previsto dalla disciplina nazionale. Nel caso di specie, si afferma, il sistema italiano potrebbe essere ritenuto coerente con le libertà fondamentali garantite a livello Europeo solo qualora il credito d'imposta previsto dall'art. 24 della Convenzione fosse in grado di compensare in modo completo gli effetti derivanti dal diverso regime fiscale previsto dal legislatore italiano.

5. I primi due motivi del ricorso principale devono essere trattati congiuntamente per la loro intima connessione.

Ad avviso dell'Amministrazione la CTR avrebbe erroneamente interpretato l'orientamento espresso dalla Corte di giustizia Europea con la sentenza C-540/07 Commissione c. Italia e non avrebbe correttamente applicato i principi del diritto unionale in tema di divieto di discriminazioni.

5.1. Sostiene l'Agenzia ricorrente che, in presenza di alternativi metodi di attenuazione della doppia imposizione, la scelta per il metodo della deduzione dalla base imponibile previsto dall'ordinamento tedesco avrebbe permesso alla società di recuperare in Germania le ritenute subite in Italia, e che l'esistenza del metodo alternativo del credito d'imposta previsto dalla convenzione Italia Germania, sebbene non scelto nel caso di specie dalla società, consentirebbe comunque di ritenere non violato il divieto di discriminazione.

5.2. L'assunto non è fondato.

L'art. 63 TFUE prevede che "Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi".

Il successivo art. 65 del TFUE chiarisce che le disposizioni dell'art. 63 non pregiudicano il diritto degli Stati membri di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si

opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale, ma che tali misure non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti.

5.3. E' stato costantemente affermato dalla giurisprudenza comunitaria che "le misure vietate dall'art. 63, paragrafo 1, TFUE, in quanto restrizioni dei movimenti di capitali, comprendono quelle che sono idonee a dissuadere i non residenti dal compiere investimenti in uno Stato membro o a dissuadere i residenti di detto Stato membro dal compierne in altri Stati" (v., in particolare, sentenze del 10 aprile 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, punto 39, nonché del 22 novembre 2018, *Sofina e a.*, C-575/17, EU:C:2018:943, punto 23 e giurisprudenza ivi citata)" (Corte giustizia, 13/11/2019, C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia*, trust di diritto canadese; nello stesso senso, ex multis, Corte giustizia, 18/12/ 2007, C-101/05, *Skatteverket*, punto 40; 10/02/2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegei e Österreichische Salinen*, C-436/08 e C-437/08, punto 50; 10/05/2012, da C-338/11 a C347/11, *Santander*, punto 15; Corte giustizia, 30/01/2020, C156/17, *Köln-Aktienfonds Deka*, punto 49, in tema di ritenuta sui dividendi percepiti da fondo d'investimento non residente, tutte citate in Cass. n. 21482/2022 e in Cass. 14/07/2022 n. 22271).

Ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, n. 3, applicabile *ratione temporis*, "3. La ritenuta è operata a titolo d'imposta e con l'aliquota del 27 per cento sugli utili corrisposti a soggetti non residenti nel territorio dello Stato in relazione alle partecipazioni, agli strumenti finanziari di cui all'art. 44, comma 2, lett. a) e ai contratti di associazione in partecipazione di cui all'art. 109, comma 9, lett. b), non relative a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato".

L'art. 10 della Convenzione Italia - Germania (ratificata con L. n. 459 del 1992), 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".

Tale articolo 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 della norma interna.

5.4. Sul punto, la più recente giurisprudenza di legittimità ha più volte affermato che l'eliminazione della di Spa rità 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 di Spa rità 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. 5152/2022, che a sua volta richiama Cass. n. 26377/29018; n. 1967/2020; n. 2313/2020; nn. 13845, 13846, 13847 e 13848/2021; n. 5152/2022).

La stipulazione ed il contenuto di una convenzione internazionale contro le doppie imposizioni non comporta necessariamente la compatibilità del sistema tributario nazionale con principi espressi dal TFUE in materia di libera circolazione dei capitali, sicchè il conseguente obbligo di verifica in materia (e quello, eventualmente conseguente, di ricorrere all'interpretazione adeguatrice della norma pattizia), gravante sul giudice nazionale, non può essere sostanzialmente vanificato attraverso l'applicazione di una presunzione di conformità del regime convenzionale al trattato, che non ha alcun fondamento, né legale, né logico-giuridico.

5.5. Dunque, il contrasto con il principio di libera circolazione dei capitali, e, comunque, la denunciata discriminazione in violazione dell'art. 63 TFUE, non è a priori escluso dall'applicazione di una norma pattizia, ovvero, nella specie, dell'art. 10 della Convenzione tra Italia e Germania in materia di doppia imposizione.

La Corte di Giustizia, più volte, ha chiarito che il diritto dei Trattati prevale anche sulle convenzioni tra gli Stati, affermando (v. Corte di Giustizia 8 novembre 2007, n. 379 - Amurta) che "il regno dei Paesi Bassi non può invocare la CDI (Convenzione sulla doppia imposizione) per sottrarsi agli obblighi ad esso incombenti in forza del trattato"; con la precisazione che "uno Stato membro non può invocare una convenzione volta ad evitare la doppia imposizione al fine di sottrarsi ai propri obblighi" (paragrafo 74), sicchè gli Stati membri non possono trasferire il proprio obbligo di rispettare il diritto comunitario ad un altro Stato membro, nemmeno stipulando una convenzione. Pertanto, si è affermato che "un trattamento fiscale sfavorevole contrario ad una libertà fondamentale non può essere giustificato dall'esistenza di altri vantaggi fiscali, anche supponendo che tali vantaggi esistano" (paragrafo 75).

5.6. Correttamente pertanto il giudice di appello ha ritenuto che la pronuncia della Corte di Giustizia del 19 novembre 2009 (C - 540/2007) imponga la disapplicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3, che discriminava le società estere dell'Unione Europea in relazione ai dividendi erogati da società italiane. La disapplicazione è stata puntualmente prospettata in relazione alla norma interna di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3, e non in relazione alla Convenzione Italia-Germania, in quanto la Convenzione si innesta sul contenuto sostanziale della norma interna, riducendo l'ammontare della aliquota per evitare in qualche misura la doppia imposizione. L'elemento centrale, ai fini della disapplicazione, è però il contrasto della norma interna con i principi espressi dalla sentenza della Corte di giustizia (cfr. Cass. n. 5152/2022 cit.).

5.7. Nè è necessario un esame sul regime di tassazione applicabile secondo la legislazione tedesca, e dunque non rileva l'opzione manifestata dalla Commerzbank AG in ordine al metodo di tassazione domestico, profilo sul quale insiste il secondo motivo di appello che, pur somministrato nelle forme dell'art. 360 c.p.c., n. 5 altro non fa che ampliare a tale substrato fattuale la complessiva censura di errata applicazione della normativa invocata.

Questa Corte ha precisato che, 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 (ex aliis Cass. n. 5152/2022 cit., nonché i richiami ivi contenuti).

Ciò in quanto la violazione della normativa comunitaria sussisterebbe indipendentemente da presunti o reali vantaggi compensativi nel Paese di residenza del soggetto percipiente, il quale ultimo subirebbe un trattamento discriminatorio da parte dell'Italia indipendentemente dal trattamento fiscale riservato ai medesimi dividendi dall'ordinamento tributario del proprio Paese di residenza, rilevando solo la residenza fiscale dell'ente in uno Stato membro dell'Unione Europea e l'assoggettamento all'imposta sul reddito delle società in tale Stato, circostanze non oggetto di contestazione.

5.8. Nel caso di specie in sintesi: i) la società ha subito una tassazione alla fonte (in Italia) D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 27 (ovverosia quella del 27 per cento, vigente all'epoca) ridotta, secondo quanto ammesso dalla stessa contribuente, al 15% in virtù dell'applicazione dell'art. 10 della Convenzione Italia-Germania (ad eccezione dei dividendi relativi alle azioni di ri Spa rmio, sottoposti a ritenuta del 12,5% in base alla norma nazionale di cui all'art. 27, comma 3, nella formulazione vigente *ratione temporis*); gli stessi dividendi avrebbero scontato, qualora fossero stati percepiti da una società residente in Italia, una ritenuta pari all'1,65% dei dividendi lordi negli anni 2006 e 2007 e all'1,375% nel 2008; ii) è fatto accertato che la società sia soggetta ad imposta nello Stato membro di residenza fiscale.

La normativa applicabile all'epoca era pertanto idonea a dissuadere un investitore società di capitali tedesca in partecipazioni azionarie italiane, a causa del trattamento fiscale deteriore che subiva rispetto ad analogo investitore italiano.

5.9. Con un ulteriore profilo di censura annidato nel primo motivo, afferma l'Agenzia ricorrente che la similitudine concettuale esistente tra i "trading book dividends" ai fini dell'imposizione tedesca e gli utili derivanti da azioni ed altri titoli detenuti per la negoziazione ai fini dell'imposizione italiana comporterebbe l'assoggettamento di tali dividendi ad imposizione piena in Italia ai sensi dell'art. 89, comma 2-bis TUIR (norma applicabile alle società italiane, tra cui per quanto qui rileva, le banche, che redigono il bilancio adottando i principi contabili internazionali) cosicché l'eventuale rimborso della ritenuta subita dalla società non rimuoverebbe una discriminazione a suo danno ma al contrario genererebbe una discriminazione a danno di un'azionista italiano.

5.10. La questione si pone esclusivamente per la richiesta di rimborso delle ritenute effettuate sui dividendi distribuiti nell'anno 2008, in quanto la disciplina invocata dall'Agenzia ricorrente è stata introdotta soltanto a partire dal primo gennaio 2008 con la L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 58 con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

Dovendosi ricondurre i "trading book dividends" a dividendi tratti da un portafogli di negoziazione assoggettabili, per l'anno in considerazione, ad imposizione piena in Italia ai sensi dell'art. 89, comma 2-bis TUIR, il motivo è fondato, limitatamente all'assunto per cui in tale anno non è ravvisabile discriminazione rispetto alle banche italiane titolari di analoghe partecipazioni.

6. Il terzo motivo è fondato, nei termini che seguono.

A fronte di espressa eccezione, rinnovata in appello, dell'Agenzia, la CTR non ha infatti motivato in merito alla sussistenza dei presupposti soggettivi per il rimborso - oggetto di contestazione - omettendo ogni valutazione della documentazione prodotta dalla contribuente al fine di verificare se i dividendi fossero effettivamente entrati nella disponibilità della società tedesca che aveva richiesto il rimborso all'amministrazione fiscale italiana.

7. L'unico motivo di ricorso incidentale è fondato, salvo per quanto attiene alla richiesta di rimborso relativa all'anno 2008.

La CTR ha errato nel riconoscere alla società un rimborso solo parziale delle ritenute afferenti i dividendi, quale risultante dalla differenza tra l'importo delle ritenute subite (al netto dell'imposta dell'1,65% e dell'1,375% ratio temporis dovuta dalla società residenti in Italia) e l'importo che la società avrebbe potuto recuperare in applicazione del metodo convenzionale del credito d'imposta.

L'acclarata persistenza di un effetto discriminatorio, non integralmente compensato dal suddetto credito d'imposta, comporta la violazione dell'art. 63, n. 1 del TFUE, secondo la costante interpretazione della Corte di giustizia a far data dalla citata sentenza 19 novembre 2009, causa C-540/07, Commissione c. Italia: ne consegue, per evitare la violazione dell'art. 63 TFUE che anche ai dividendi percepiti alla società di diritto tedesco debba applicarsi la ritenuta ridotta prevista per i soggetti italiani, con diritto al rimborso integrale come richiesto dalla Commerzbank AG, fatto salvo quanto già osservato per l'anno 2008, in ragione di quanti esposto al par. 5.10.

8. In conclusione, il ricorso principale ed il ricorso incidentale devono essere accolti nei termini esposti; la sentenza deve essere cassata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria dell'Abruzzo che si atterrà ai suddetti principi e si pronuncerà anche sulle spese di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale e il ricorso incidentale nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e, rinvia, in relazione ai motivi accolti, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, in diversa composizione, cui demanda anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 9 maggio 2023.

Depositato in Cancelleria il 19 maggio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza