Sentenza del 25/05/2023 n. 14624 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La società di diritto inglese R. International Holding LTD impugnava il provvedimento di diniego di sei istanze di pagamento del credito di imposta relativo ai dividendi distribuiti nel 1995, 1997, 1998 e 1999 ai sensi dell'art. 10, par 4, lett. b) della Convenzione tra l'Italia ed il Regno Unito contro le doppie imposizioni, ratificata con L. 5 novembre 1990, n. 329.

La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo rigettava l'appello proposto dall'Ufficio, confermando la decisione di primo grado, favorevole alla società. In particolare, la CTR dichiarava pregiudizialmente l'inammissibilità del primo motivo di appello, con cui l'Amministrazione aveva denunciato la violazione di legge per la dedotta alternatività dell'art. 10 della Convenzione tra l'Italia ed il Regno Unito e della direttiva 23 luglio 1990 n. 435/90/CEE, relativa al regime fiscale applicabile alle società madri e figlie residenti in diversi stati membri dell'Unione Europea, e riteneva assorbiti e comunque infondati i restanti motivi di appello, con i quali erano contestati la qualità di effettiva beneficiaria dei dividendi erogati in capo alla società appellata ed eccepita l'estinzione dell'obbligo di pagamento dei dividenti mediante compensazione.

2. Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso con tre motivi, lamentando: i) la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57 e dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 ed al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, perchè il giudice di appello avrebbe erroneamente ritenuto inammissibile, in quanto avanzata per la prima volta in appello, la questione relativa alla alternatività dell'art. 10 della Convenzione tra l'Italia ed il Regno Unito e della direttiva 23 luglio 1990 n. 435/90/CEE; ii) la violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, dell'art. 10, par. 4, lett b) della Convenzione Italia-Regno Unito, ratificata e resa esecutiva in Italia con L. n. 329 del 1990, in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, perchè la CTR avrebbe erroneamente limitato il concetto di beneficiario effettivo, escludendo che la società costituisse una semplice "società veicolo", per il fatto che l'interponente (la soc. Albright & Wilson PLC) avesse anch'essa sede in (---) e non in un Paese a fiscalità privilegiata; iii) l'insufficiente motivazione su fatti decisivi e controversi, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, perchè la CTR non avrebbe adeguatamente esaminato i fatti addotti dall'Ufficio allo scopo di dimostrare che la società fosse priva di capacità operativa e fosse una mera intermediaria di altri soggetti e non l'effettiva beneficiaria dei dividendi.

3. Con ordinanza n. 32991/2018 questa Corte accoglieva il primo motivo di ricorso, rilevando: i) che nel caso di specie la contestazione della sussistenza dei presupposti del vantato credito

d'imposta, essendo volta a negare la sussistenza del fatto costitutivo del diritto fatto valere in giudizio dalla società ricorrente e non già a contrapporvi fatti diversi con effetto estintivo, modificativo o impeditivo, configurava mera difesa e non già eccezione in senso proprio e come tale era suscettibile di essere dedotta anche per la prima volta in appello, senza che per ciò potesse considerarsi violato il divieto dei nova; ii) che il giudice di appello, quindi, era tenuto a valutare anche d'ufficio la sussistenza dei presupposti per l'applicazione della disciplina di cui all'art. 10 della Convenzione Italia - Regno Unito per stabilire la fondatezza o meno della domanda di rimborso del credito di imposta; iii) che "come, è stato detto in relazione al credito d'imposta previsto dall'art. 10, paragrafo 4, lett. b), Convenzione Italia-Francia 5 ottobre 1989, ratificata con L. n. 20 del 1992 (normativa sostanzialmente analoga a quella oggetto di causa), "in tema d'imposte sui dividendi azionari, la società madre francese che riceve dalla società figlia italiana dividendi esenti da tassazione per effetto dell'attuazione in Francia della Dir. 90/435/CEE non ha diritto al credito d'imposta previsto dall'art. 10, paragrafo 4, lett. b), Convenzione Italia-Francia 5 ottobre 1989, ratificata con L. n. 20 del 1992, in quanto l'esenzione di fonte comunitaria esclude la doppia imposizione che il credito di fonte pattizia è diretto a neutralizzare" (Sez. 5, Sentenza n. 23367 del 06/10/2017)"; che inoltre la Corte di merito "avrebbe dovuto verificare se la società di diritto britannico fosse soggetta ad imposta sui dividendi percepiti dalla società controllata italiana; ciò in conformità al chiaro disposto sul punto della citata norma convenzionale che, ai fini dell'applicabilità dell'invocato beneficio, richiede, oltre ai requisiti della residenza nello Stato estero e della qualità di beneficiaria effettiva, anche l'essere la società che riceve i dividendi "a tal titolo" soggetta all'imposta del Regno Unito, laddove l'inciso "a tal titolo" tende evidentemente a postulare uno specifico rilievo impositivo dei dividendi".

3.1. Dichiarati assorbiti i motivi secondo e terzo, la Corte cassava la sentenza impugnata e rinviava alla CTR dell'Abruzzo per nuovo esame della fattispecie alla luce dei principi enunciati.

4. La Corte territoriale: i) escludeva, con richiamo al principio dettato dalla ordinanza di rinvio della Corte di cassazione, la cumulabilità tra l'esenzione da tassazione dei dividendi effetto dell'attuazione della Dir. 90/435/CEE ed il diritto al credito d'imposta previsto dall'art. 10, par. 4, lett b) della Convenzione Italia-Regno Unito, ratificata e resa esecutiva in Italia con L. n. 329 del 1990; ii) riteneva assorbiti gli ulteriori motivi di censura sollevati dalla società contribuente, attinenti all'assoggettamento dei dividendi alla tassazione inglese ed alla prova circa il fatto che la ricorrente fosse il beneficiario effettivo di una parte dei dividendi; iii) "per completezza di indagine" riteneva altresì opportuno rilevare che "se in (---) i redditi da dividendi concorrono a formare la base imponibile e sono sottoposti alla "corporate tax", quello stesso sistema tributario riconosce un credito d'imposta interno (c.d. double taxation relief) che, nei fatti, esclude un effettivo versamento di imposte in quello Stato", e che l società inglese non aveva prodotto la certificazione, rilasciata dalle competenti autorità fiscali dello Stato estero, relativamente alla soggezione non in astratto, ma in concreto, ad uno dei tributi indicati nella direttiva 435/90/CEE del Consiglio, come richiesto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27-bis, quale presupposto per il diritto al rimborso delle ritenute alla fonte sugli utili percepiti da una società residente in uno Stato membro dell'Unione Europea.

In esito, confermava il provvedimento di diniego impugnato.

5. Avverso la sentenza della CTR la Rhodia International Holding LTD ha proposto ricorso, con due motivi.

L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso, eccependo l'inammissibilità dei motivi di ricorso e comunque contestando la fondatezza del primo.

Il Procuratore generale ha depositato in data 28/03/2023 conclusioni scritte L. n. 176 del 2020, ex art. 23, comma 8 bis, chiedendo dichiararsi inammissibile il ricorso.

La società ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si censura la "Nullità della sentenza per omessa pronuncia in violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4".

Lamenta la società ricorrente che, con l'atto di costituzione nel giudizio di appello e con l'atto di riassunzione aveva chiesto ai giudici della CTR di dichiarare l'inammissibilità del secondo e terzo motivo di appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della CTP di Pescara, in quanto contenenti generiche eccezioni contrarie al disposto di cui al D.Lgs. n. 542 del 1996, art. 53, comma 1, e che su tale eccezione preliminare di inammissibilità il giudice di appello avrebbe omesso di pronunciarsi espressamente, in violazione dell'art. 112 c.p.c..

1.1. Il motivo è inammissibile.

L'omesso esame di una questione puramente processuale non integra il vizio di omessa pronuncia, configurabile soltanto con riferimento alle domande ed eccezioni di merito, dovendosi escludere che l'omesso esame di un'eccezione processuale possa dare luogo a pronuncia implicita, idonea al giudicato, venendo in rilievo la diversa questione della riproposizione dell'eccezione in appello (Cass. n. 321 del 12/01/2016; n. 6174 del 14/03/2018).

2. Con il secondo motivo di ricorso la società denuncia la "Violazione e falsa applicazione dell'art. 10, par. 4, lett. b) della Convenzione stipulata tra l'Italia e il Regno unito per evitare le doppie imposizioni, ratificata e resa esecutiva in Italia con L. 5 novembre 1990, n. 329, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Lamenta la ricorrente che i giudici di appello abbiano fondato il mancato riconoscimento del diritto al rimborso del credito d'imposta richiesto sulla circostanza che la società avrebbe beneficiato della contestuale applicazione del regime di cui all'art. 10, paragrafo 4, lett. b) della Convenzione per evitare le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Regno Unito e della Direttiva comunitaria n. 90/453/CEE, così come modificata dalla successiva direttiva comunitaria n. 2003/123/CE (c.d. Direttiva Madre-Figlia), recepita dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27 bis, il quale dispone che a determinate condizioni, i dividendi distribuiti da una società "figlia" italiana di una società "madre" residente in un altro stato della Comunità Europea, non siano soggetti a ritenuta alla fonte.

Richiamando precedenti di questa Corte di Cassazione, la ricorrente rileva come l'esclusione del prelievo sugli utili nello stato della fonte, in virtù dell'applicazione della Direttiva Madre-Figlia, non faccia venir meno la spettanza del credito d'imposta sui dividendi previsto, nel caso di specie, dalla disciplina convenzionale, ed in particolare come il fatto che gli utili non siano assoggettati a tassazione nello stato della fonte (Italia) non elimini necessariamente il rischio di doppia imposizione economica e di violazione della neutralità fiscale.

3. Il secondo motivo di ricorso è fondato.

3.1. Per quanto si osserverà non va accolta l'eccezione di inammissibilità sollevata dal pubblico ministero, fondata sull'assunto che la ricorrente chiederebbe al giudice di legittimità di affermare un principio di diritto incompatibile con quello statuito con l'ordinanza di cassazione con rinvio, secondo cui l'esenzione dall'imposta sui dividendi erogati dalla società figlia di fonte comunitaria (direttiva "madre figlia") debba ritenersi alternativa all'applicazione della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito sottoscritta il 21.10.1988, la quale all'art. 10 par. 4 lett. b) prevede il riconoscimento a favore della società inglese controllante di un credito di imposta pari alla metà di quello a cui avrebbe diritto un residente in (---) alla condizione che la società inglese che riceve i dividendi esenti "sia a tale titolo soggetta ad imposta".

3.2. E' ben vero che tale indicazione segnava i limiti entro i quali avrebbe dovuto muoversi il giudizio di rinvio, esprimendo una regola di giudizio vincolante, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, a mente del quale il giudice di rinvio "deve uniformarsi al principio di diritto e comunque a quanto statuito dalla Corte".

3.3. Si è tuttavia osservato che tale efficacia, così come è destinata a recedere di fronte ad un eventuale intervento della Corte costituzionale o al sopraggiungere di modificazioni normative (v. Cass. 24/10/2017), non può nemmeno essere invocata a fronte di una sentenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea che dichiari l'incompatibilità di una norma interna con i Trattati UE o con norme di diritto comunitario derivato (Cass. n. 25412/2022; Cass. 12/09/2014, n. 19301; 09/10/1998, n. 10035).

Va a tale riguardo rammentato che costituisce consolidato indirizzo della CGUE quello per cui "il diritto dell'unione osta che un giudice nazionale sia vincolato da una norma di procedura nazionale ai sensi della quale egli debba attenersi alle valutazioni svolte da un giudice nazionale di grado superiore qualora risulti che le valutazioni svolte dal giudice di grado superiore non sono conformi al diritto dell'unione come interpretato dalla Corte" (Corte giustizia, 20 ottobre 2011, Interedil Srl in liquidazione, C-396/09, punto 1 del dispositivo).

3.4. Nell'ambito dei rimedi volti ad attenuare la vincolatività decisoria interna al fine di prevenire la formazione di giudicati di merito in contrasto con il diritto Europeo, da questo indirizzo deve trarsi l'ulteriore conseguenza secondo cui neppure il principio di diritto enunciato dalla Corte di cassazione ex art. 384 c.p.c., comma 2 (anch'esso portatore di una preclusione endoprocessuale di tipo conformativo, ma estranea ai connotati accertativi del fatto propri del giudicato ex art. 2909 c.c.) vincola il giudice del rinvio a fronte di confliggenti successive pronunce della CGUE

aventi efficacia immediata, quale jus superveniens, nell'ordinamento nazionale (Cass. n. 10035/98; 10939/05; 19301/14).

In tale prospettiva si è anche ritenuto che l'istanza di rinvio pregiudiziale interpretativo alla Corte di Giustizia possa essere proposta anche nel giudizio di rinvio (Cass. 25/02/2011, n. 4690).

3.5. La stessa Corte di giustizia ha del resto più volte precisato a tale riguardo che l'art. 267 T.F.U.E. va interpretato nel senso che il giudice nazionale di rinvio ha l'obbligo di sottoporre d'ufficio alla Corte di Giustizia una domanda di pronuncia pregiudiziale, e di uniformarsi alla soluzione proveniente dalla stessa, o comunque di adeguarsi al diritto comunitario, anche qualora una norma nazionale gli imponga di risolvere la controversia conformandosi alla difforme valutazione in diritto espressa dalla rispettiva Corte Suprema (Corte giustizia 05/10/2010, C-173/09, Elchinov; Corte giustizia 20/10/2011, C396/09, Interedil Srl in liquidazione, cit.; Corte giustizia 15/01/2013, C-416/10, Krizan).

3.6. Quanto osservato riflette l'immanente principio, affermato da questa Corte, secondo cui "Il giudice nazionale deve verificare la compatibilità del diritto interno con le disposizioni comunitarie vincolanti e fare applicazione delle medesime anche d'ufficio; pertanto, nel giudizio di cassazione la verifica della compatibilità col diritto comunitario non è condizionata alla deduzione di uno specifico motivo e, come nei casi dello "jus superveniens" e della modifica normativa determinata dalla dichiarazione di illegittimità costituzionale, le relative questioni possono essere conosciute anche d'ufficio purchè l'applicazione del diritto interno sia ancora controversa costituendo oggetto del dibattito introdotto con i motivi di ricorso (Cass. n. 17564 del 10/12/2002; Cass. n. 7909 del 9/06/2000).

4. Tanto precisato, si evidenzia che, in applicazione del diritto Eurounitario come interpretato alla luce delle pronunce della Corte di giustizia, questa Corte ha più volte affermato che "In tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia residente in (---) ad una società madre residente in (---), il credito d'imposta previsto dall'art. 10, par. 4, lett. b, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Gran Bretagna, stipulata il 21 ottobre 1988 (ratificata con L. n. 329 del 1990), non è escluso dal riconoscimento dei benefici (nella specie esenzione da ritenuta) della Direttiva madre-figlia n. 453 del 1990 (attuata con il D.Lgs. n. 136 del 1993), atteso che detto riconoscimento, secondo l'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia (causa C-389/18, del 19 dicembre 2019, Brussels Securities), non elimina, necessariamente, il rischio della doppia imposizione economica nè della violazione del principio di neutralità fiscale. Sicchè, deve verificarsi in concreto se il meccanismo di tassazione previsto dallo Stato membro elimini effettivamente detto rischio, dovendosi evitare non soltanto 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, dovendo la percezione dei dividendi essere fiscalmente neutra per la società madre, 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" (Cass. n. 2313 del 2020; Cass. n. 20646 del 2021). E' stato ulteriormente precisato che "In tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia residente in (---) ad una società madre

residente in (Omissis), il credito d'imposta previsto dall'art. 10 comma 4, lett. b), della Convenzione contro le doppie imposizioni, firmata tra Italia e Francia il 5.10.1989 e ratificata dalla Repubblica Italiana con L. n. 20 del 1992, non è escluso dal riconoscimento dell'esenzione dalla ritenuta prevista dalla Direttiva 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 C389/18, 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, ai fini del corretto coordinamento dei due meccanismi di tutela dagli effetti distorsivi della doppia imposizione (esenzione e credito d'imposta), la necessaria verifica in concreto della eliminazione effettiva di detto rischio in danno della società madre francese - a tutela da trattamenti fiscali deteriori rispetto alla disciplina applicabile ad una società madre sedente in Italia - deve essere compiuta mediante l'accertamento che il dividendo distribuito dalla società figlia italiana sia compreso, una volta assegnato alla società madre francese, nel coacervo dei redditi imponibili in quello Stato, senza che rilevi se nel concreto quel reddito sia ivi assoggettabile ad aliquota pari, inferiore o superiore a quella altrimenti applicabile in Italia, riconducendosi la disciplina nel principio di neutralità ed efficienza fiscale internazionale" (Cass. n. 13845 del 2021).

4.1. Tali conclusioni trovano ulteriore e definitivo riscontro nella motivazione della sentenza n. 20646 del 20/07/2021, che sorregge il seguente principio di diritto: "In tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia, residente in (---), ad una società madre, residente nel (---), 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, secondo l'interpretazione offerta dalla Corte di giustizia (causa C-389/18 del 19 dicembre 2019, Brussels Securities); pertanto, è consentito alla società madre, che originariamente non abbia subito in Italia ritenute sui dividendi ricevuti ex art. 27-bis D.P.R. cit., di optare successivamente per l'applicazione dell'art. 10, par. 4 lett. b, della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Regno Unito, ratificata con L. n. 329 del 1990, 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 e trovando applicazione il principio di neutralità ed efficienza fiscale internazionale ("international tax neutrality ed efficiency"), espressione della "intercountry equity"". Più in dettaglio, si afferma che la correlata condizione "subject to tax" deve essere intesa nel senso di potenziale assoggettamento ad imposizione in modo illimitato nello Stato di residenza ("full liability to tax"), indipendentemente dall'effettivo prelievo fiscale subito, essendo lo scopo delle fonti multilaterali e delle convenzioni bilaterali quello di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali ed agevolare l'attività economica internazionale, come affermato dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza 19 novembre 2009, n. 540 (Cass. n. 10706 del 2019; nn. 1967 del 2020, paragrafo 3.8; seguono nello stesso senso decisioni conformi sino ad epoca recente e recentissima, es. Cass. n. 26307 del 2020 e n. 11035 del 2021, nonchè nn. 6248, 16834, 7108, 5145, 5152 e 25196 del 2022).

5. La sentenza impugnata si pone, in parte qua, in contrasto non solo con il diritto vivente espresso in materia da questa Corte (ex plurimis conf. Regno Unito, Cass. n. 20646 del 2021, n. 6248 e n. 16834 del 2022; v. Germania, n. 22278 del 2022, e Francia, n. 25196 del 2022), quanto e soprattutto con il diritto dell'Unione secondo l'interpretazione finale offerta dalla Corte di giustizia con decisione (causa C-389/18 del 19/12/2019, Brussels Securities), che compendia, consolida e conclude l'accidentato percorso della giurisprudenza Europea (v. sent. 01/10/2009, Gaz de France - Berliner Investissement, C-247/08, punto 27; 8 marzo 2017, Wereldhave Belgium, C-448/15, punto 25; 03/04/2008, Banque Federative du Credit Mutuel, C-27/07, punti 24, 25 e 27; 12/02/2009, Cobelfret, C-138/07, punti 29, 30, 41 e 45), con esito patrocinato dalla stessa Commissione dell'UE (v. Observations ecrites deposees par la Commission Europèenne dans l'affaire C448/15, Wereldhave) e anticipato in ambito interno da remoto documento di prassi (Circolare del 10/08/1994 n. 151 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. VII).

Il che comporta la cassazione della sentenza impugnata.

6. In conclusione, deve essere accolto il secondo motivo di ricorso e rigettato il primo.

7. Non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, con accoglimento dell'originario ricorso della società contribuente, rilevandosi: che il regime di tassazione dei dividendi di fonte estera adottato nel Regno Unito in relazione ai periodi d'imposta d'interesse (cosiddetto regime di imputazione) - in vigore già prima della distribuzione dei dividendi da parte della società italiana e rimasto in vigore nel Regno Unito ininterrottamente sino al 1 luglio 2009 - imponeva, senza possibilità di deroga, l'integrale assoggettamento dell'ammontare lordo dei dividendi di fonte estera alla "corporate tax" inglese del soggetto percettore; che nel caso di specie, le certificazioni rilasciate dall'Autorità fiscale del (---), prodotte dalla ricorrente nel corso del giudizio di merito e prodotti in allegato 17 al ricorso per Cassazione dimostrano (i) che la società ricorrente è residente ai fini fiscali nel (---); (ii) che la stessa è pienamente soggetta alla corporate tax nel Regno Unito e (iii) che i dividendi erogati in favore della odierna appellata dalla propria controllata italiana Albright & Wilson Srl saranno assoggettati alla United Kingdom Corporation Tax.

8. La peculiarità delle questioni trattate comporta la compensazione delle spese dei gradi di merito e del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente.

Compensa le spese dei gradi di merito e del giudizio di legittimità.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 9 maggio 2023.

Depositato in Cancelleria il 25 maggio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza