

Sentenza del 17/07/2023 n. 20618 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società di diritto francese Genefinance s.a. presentava, in data 22 giugno 2004, all'Agenzia delle Entrate l'istanza per il pagamento della somma di Euro 1.044.816,68, in forza dell'art. 10, par. 4), lett. b), della convenzione tra Italia e Francia contro le doppie imposizioni, conclusa il 5 ottobre 1989, e ratificata in Italia con L. 7 gennaio 1992, n. 20 .

In particolare, la società Genefinance s.a. era detentrica del 99,88% delle azioni della Sogelease Italia Spa ed in tale qualità percepiva, in data 10 dicembre 2002, dividendi pari ad Euro 3.910.424,63.

I suddetti dividendi venivano assoggettati a tassazione mediante applicazione della ritenuta alla fonte, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27, comma 3 , nella misura del 5%, ossia Euro 195.521,25, in osservanza dell'art. 10, par. 2, lett. a) della convenzione suddetta. In Francia, i suddetti dividendi venivano tassati in misura pari al 5%, ai sensi della legislazione francese sulle cc.dd. società-madri.

La richiesta di rimborso, come detto, veniva presentata in base all'art. 10, par. 4), lett. b), della convenzione Italia-Francia contro le doppie imposizioni, in forza del quale "una società residente della Francia, indicata al paragrafo 2- a) o soggetta alla legislazione francese applicabile alle società madri che riceve da una società residente dell'Italia dividendi che darebbero diritto ad un credito d'imposta se fossero ricevuti da un residente dell'Italia, ha diritto ad un pagamento da parte del Tesoro italiano di un ammontare pari alla metà di detto credito d'imposta diminuito della ritenuta alla fonte prevista al paragrafo 2".

In data 12 settembre 2011 l'Agenzia delle Entrate emetteva provvedimento di diniego del chiesto rimborso, sulla base del fatto che la legislazione francese sulle società madri, prevedendo l'esclusione del 95% del dividendo dal calcolo della base imponibile, sarebbe ostativa al pagamento del credito in questione.

2. Avverso tale provvedimento di diniego la Genefinance s.a. proponeva tempestivo ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Pescara la quale, con sentenza n. 259/01/2013, depositata il 5 giugno 2013, lo rigettava, ritenendo che l'art. 10, par. 4), lett. b), della convenzione italo-francese richiedesse la dimostrazione dell'avvenuto pagamento delle imposte in Francia in relazione ai dividendi percepiti.

3. Interposto gravame dalla contribuente, la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo - sezione staccata di Pescara, con sentenza n. 389/06/2016, pronunciata il 24 novembre 2015 e

depositata in segreteria il 20 aprile 2016, rigettava l'appello, compensando le spese di giudizio.

4. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la Genefinance s.a., sulla base di quattro motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

5. All'udienza pubblica del 22 febbraio 2023 il consigliere relatore ha svolto la relazione ed il P.M. ed i procuratori delle parti hanno svolto la discussione orale, rassegnando le conclusioni di cui al verbale.

Motivi della decisione

6. Il ricorso in oggetto è affidato, come si è detto, a quattro motivi.

6.1. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 10, par. 4), lett. b), della convenzione Italia-Francia del 5 ottobre 1989, ratificata in Italia con L. n. 20 del 1992, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

Deduce la ricorrente che la C.T.R. avrebbe errato nel ritenere che il diritto della società francese ad ottenere dal Tesoro italiano il pagamento dell'importo indicato nella norma suddetta fosse subordinato alla circostanza che detta società sia stata integralmente assoggettata (in relazione ai dividendi) all'imposta sulle società in Francia, in quanto le uniche condizioni previste per tale rimborso consistevano: a) nel fatto che la società fosse residente in Francia, ovvero che fosse soggetta alla legislazione francese applicabile alle società-madri; b) che un credito di analoga natura fosse accordato alla situazione puramente domestica in cui i dividendi, anziché essere corrisposti ad una società residente in Francia, fossero corrisposti in favore di una società residente in Italia.

6.2. Con il secondo motivo di ricorso la ricorrente eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 16 delle disp. gen., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), in quanto il principio di reciprocità di cui alla suddetta norma impone la medesima interpretazione dell'art. 10 della convenzione Italia-Francia da parte di entrambi gli Stati contraenti, posto che il par. 4, lett. b), dell'art. 10 della convenzione prevede un obbligo speculare a quello previsto dal par. 3, lett. b) del medesimo art. 10, relativo al credito d'imposta dimezzato concesso in relazione ai dividendi di fonte francese corrisposti a soci italiani soggetti alla legislazione italiana applicabile alle società-madri.

6.3. Con il terzo motivo di ricorso la Genefinance s.a. eccepisce violazione e falsa applicazione dell'art. 26 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 23 maggio 1969, ratificata in Italia con L. 12 febbraio 1974, n. 112, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3).

Deduce, in particolare, la ricorrente che l'interpretazione fornita dalla C.T.R. concretizzerebbe una violazione del principio di buona fede che presiede l'applicazione delle convenzioni internazionali, anche in considerazione del fatto che tale interpretazione è opposta a quella adottata dall'amministrazione francese, poichè dal regime di esclusione dei dividendi, applicabile

in Francia in base alla disciplina sulle società-madri, fa discendere la conseguenza della non spettanza del pagamento del credito di imposta dimezzato.

6.4. Con il quarto motivo di ricorso si eccepisce, infine, violazione e falsa applicazione dell'art. 7, par. 2, della Direttiva del Consiglio n. 90/435/CEE del 23 luglio 1990 sulle società madre-figlia, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), in quanto mancherebbe qualsiasi principio di alternatività tra il pagamento del credito d'imposta ed il regime di esclusione dei dividendi dalla base imponibile in Francia.

7. Così riassunti i motivi di ricorso, la Corte osserva quanto segue.

7.1. I primi tre motivi possono essere esaminati congiuntamente, e sono da ritenere fondati.

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 dell'Unione 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 né della violazione del principio di neutralità fiscale (cfr., con riferimento alla Convenzione italo-francese, Cass. 12 dicembre 2022, n. 36133; Cass. 20 maggio 2021, n. 13845; con riferimento alla Convenzione fra Italia e Regno Unito, Cass. 19 novembre 2020, n. 26307; Cass. 31 marzo 2020, n. 2313).

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 peggiore 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, 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.

7.2. 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".

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.

7.3. 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. 31 gennaio 2019, n. 2889; v. anche Cass. 24 agosto 2022, n. 25196; Cass. 21 giugno 2022, n. 19983), 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. 10 novembre 2017, n. 26656).

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.

8. L'affermazione degli indicati principi rende non necessari ulteriori accertamenti, anche perchè l'inclusione dei dividendi nel coacervo dei redditi della contribuente imponibili nello Stato francese è stato già accertato dalla stessa C.T.R.; all'accoglimento del ricorso segue quindi la cassazione della sentenza impugnata e, nel merito, l'accoglimento del ricorso originario proposto dalla ricorrente.

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 società contribuente.

Condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione, in favore della Genefinance s.a., delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano in Euro 10.000,00 per compensi, oltre 15% per rimborso spese generali, C.A.P. ed I.V.A

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza