

Sentenza del 25/01/2023 n. 2355 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Negli anni di imposta 2002 e 2003, la società contribuente ha percepito dalla propria controllata italiana delle somme a titolo di dividendi che non avevano assolto nel territorio di questo Stato alcun onere fiscale, in applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27 bis di recepimento della direttiva c.d. "Madre - Figlia" n. 1990/435/CEE, contro le doppie imposizioni.

Successivamente, con istanza del maggio 2004, la società madre inglese chiedeva al Centro Operativo di (---) il rimborso di un importo pari alla metà del credito di imposta, diminuito della ritenuta a titolo di imposta del 5% prevista dalla normativa convenzionale che sarebbe spettato ad un residente in relazione ai dividendi riscossi nell'anno 2003, invocando così l'applicazione dell'art. 10, paragrafo 4, lett. b) della convenzione Italia - Regno Unito avverso le doppie imposizioni, fatta il 21 ottobre 1988 e ratificata con L. n. 329 del 5 novembre 1990. Nello specifico, la contribuente inglese, qui ricorrente, produceva attestazioni delle competenti Autorità fiscali in ordine alla sussistenza dei requisiti pattiziamente richiesti, cioè la sua residenza fiscale nel Regno Unito e la soggezione in quello Stato alle imposte sui redditi, senza alcun particolare diritto di esenzione.

Avverso il diniego dell'Ufficio, motivato sull'assenza di una doppia imposizione subita e sull'alternatività del regime convenzionale a quello pattizio, proponeva ricorso la società madre inglese.

La Commissione tributaria provinciale di (---) respingeva il ricorso affermando non esservi prova di alcuna doppia imposizione, per aver la contribuente scelto di usufruire delle disposizioni comunitarie, cioè avendo optato per l'esenzione dalla ritenuta alla fonte italiana sui dividendi e non potendosi quindi individuare alcun diritto al rimborso. Né diversa sorte esitava l'appello, ove il collegio di secondo grado confermava la prima sentenza, respingendo l'argomento societario dell'erroneità del presupposto della doppia imposizione quale condizione per ottenere il rimborso, invece, previsto in modo piano dalla convenzione, senza bisogno di alcun altro elemento integrativo, mentre aggiungeva che la società madre inglese non aveva pagato alcunché in conseguenza dei dividendi che erano entrati a formare il coacervo del suo imponibile, grazie al meccanismo di compensazione delle imposte di cui aveva beneficiato.

Donde la società madre inglese ha proposto ricorso per cassazione affidandosi a tre motivi, cui replica con tempestivo controricorso il patrono erariale.

In prossimità dell'udienza, la ricorrente depositava memoria con costituzione di nuovo difensore ed illustrazione delle proprie posizioni.

Motivi della decisione

Vengono proposti tre motivi di ricorso.

.I. Con il primo motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 3 per violazione dell'art. 10, par. 4, lett. b) della convenzione Italia - Regno Unito contro le doppie imposizioni, fatta il 22 novembre 1988, ratificata con L. n. 329 del 5 novembre 1990 .

Nel particolare, la sentenza di secondo grado sarebbe viziata per non aver riconosciuto che la norma subordina il riconoscimento del beneficio alla sola circostanza che il contribuente straniero sia astrattamente soggetto all'imposizione dello Stato di residenza, a prescindere dalla circostanza che abbia ivi concretamente corrisposto un'imposta sul reddito percepito.

Con il secondo motivo si prospetta ancora censura ex art. 360 c.p.c. , n. 3 per violazione degli art. 4, comma 1 , e 7, comma 2 della direttiva n. 90/435/CEE del 23 luglio 1990 , nonché del D.P.R. n. 600/1973, art. 27 bis, comma 4 , nel testo vigente ratione temporis, in rapporto all'art. 10, paragrafo 4, lett. b) della prefata convenzione Italia - Regno Unito. Nello specifico, la CTR non avrebbe riconosciuto che l'applicazione della direttiva "madre-figlia" non osta alla successiva applicazione della disciplina convenzionale e per la fruizione del credito di imposta sui dividendi percepiti in Italia, che non deve essere impedito dalla circostanza che nel Paese di residenza non è stata concretamente versata alcuna imposta.

Con il terzo motivo si propone doglianza ex art. 360 c.p.c. , n. 4 per violazione e falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c. , in relazione all'art. 234, par. 3 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, nello specifico perchè la CTR non si è pronunciata sulla richiesta in appello di rimessione della causa alla Corte di giustizia dell'Unione Europea per la risoluzione delle questioni relative alla cumulabilità di benefici della direttiva "madre - figlia" con quelli previsti dalla disciplina convenzionale.

I primi due motivi, strettamente connessi tra loro, possono essere trattati congiuntamente e sono fondati.

.II. Anche per riassumere e spiegare il progressivo affinamento dell'orientamento di questa Corte, merita richiamare alcuni elementi che costituiscono gli assi cartesiani su cui individuare il punto di debenza o meno del beneficio fiscale invocato dalla parte contribuente.

Tanto la direttiva n. 90/435/CEE c.d. "Madre - figlia" che la citata convenzione Italia - Regno Unito contro le doppie imposizioni di cui alla L. n. 329/1990 mirano al medesimo scopo, cioè ad assicurare la neutralità fiscale -anzi, più precisamente- ad evitare di Spasità di trattamento fiscale fra contribuenti nazionali e stranieri che possano pregiudicare l'effettività del diritto di stabilimento e libertà concorrenziale, pilastri su cui si regge la CEE, prima, e l'Unione Europea, ora. Lo scopo fondamentale consiste nel prevenire disuguaglianze fiscali (tra l'altro) nel trasferimento di ricchezza fra società e socio (più o meno qualificato per grado di partecipazione, sia o meno a sua volta società), ove appartengano a due ordinamenti statali diversi, assicurando invece un regime omogeneo con quello di società e socio soggetti al sistema fiscale del medesimo Paese.

Il caso che ha indotto a provvedere è il medesimo per entrambe le fonti, quella pattizia e quella comunitaria, ma non di meno le due fonti, pressochè coeve nel momento genetico, hanno inteso rispondere al problema con modalità diverse, il che è comprensibile in ragione del carattere plurilaterale dell'una, rispetto alla struttura bilaterale dell'altra, seppur costruita su paradigma elaborato dall'OCSE e ripetuta in modo pressochè eguale fra diversi Stati.

Per risolvere il problema, la convenzione sottoscritta nel novembre del 1988 prevedeva originariamente un meccanismo di riconoscimento di credito di imposta a favore della società madre (controllante) verso il Fisco cui è soggetta la società figlia (controllata) in misura delle ritenute operate in questa sede sui dividendi realizzati e poi attribuiti alla madre-controllante estera, quindi di regola concorrenti alla base del proprio imponibile. Successivamente, dal 2004, con l'introduzione dell'Ires, il meccanismo ha previsto un'esenzione pressochè totale (95%) delle imposte sui dividendi attribuiti alla società controllante, di talchè questa è legittimata a richiedere allo Stato di residenza della figlia un rimborso sull'imposta eccedente il 5%.

Diversamente la direttiva "madre - figlia" prevede la possibilità, a richiesta, di esenzione fiscale in capo alla figlia per i dividendi che vengono assegnati alla madre, perchè concorreranno a formare il suo imponibile, in questo modo evitando che i dividendi subiscano prima la ritenuta alla fonte dal Fisco di residenza della figlia e poi la tassazione secondo l'aliquota della controllante con prelievo a favore del Fisco di residenza della madre. Residuale la certificazione di ritenuta alla fonte da rappresentare in sede di esposizione dei redditi da partecipazione (estera) percepiti dalla controllante.

Come è stato messo in evidenza dalla più acuta dottrina, è parimenti possibile che a fronte dell'esenzione di imposta alla fonte sui dividendi - perchè appunto dichiarati come destinati alla capogruppo infracomunitaria- questi stessi utili non vengano tassati neppure in capo alla controllante estera, poichè è nella disponibilità del legislatore - impositore stabilire esenzione di imposta per intere categorie di ricchezza, quale manifestazione dell'autonomia (recte, potestà) legislativa statale, che costituisce ancora il "nocciolo duro" della sovranità, secondo l'ammissione dello stesso ordinamento comunitario. Può qui darsi che i dividendi non siano tassati, per esempio, nè in Italia, nè in Gran Bretagna, concretando così una "doppia non imposizione", ma ciò per scelta legislativa del secondo Stato, ritenuta compatibile con il sistema di fiscalità omogenea sostenuta dall'ordinamento Europeo.

.III. Si è già accennato come direttiva e convenzione siano pressochè coeve nel momento genetico e che, più precisamente, la direttiva faccia indiretta menzione di convenzioni stipulate nell'autunno del 1988, pochi più di un anno prima della pubblicazione della direttiva, dimostrando di conoscerle e di voler disciplinare i rapporti di coesistenza.

Sia perchè redatta su modello omogeneo OCSE, sia perchè strutturata in modo diverso e non sovrapponibile, la convenzione non viene considerata in contrasto con la direttiva, resolvendo quindi in partenza la compatibilità comunitaria della fonte pattizia. Ed infatti, all'art. 7, comma 2, la direttiva fa salve le convenzioni bilaterali eventualmente stipulate per risolvere il medesimo problema di omogeneità fiscale che giustifica la direttiva, ritenendo meritevoli di applicazione tutti quei meccanismi, nazionali e non (diritto nazionale divenendo la convenzione una volta ratificata), orientati ad evitare di Spa rità fiscali che finiscano per ripercuotersi in situazioni

distorsive della concorrenza, penalizzando operatori infracomunitari, rispetto ad operatori nazionali, ma anche -si vedrà- operatori italiani rispetto ad operatori franco italiani o anglo italiani o italo tedeschi.

Per l'effetto dell'affermata e legittima coesistenza delle fonti, dunque, la direttiva ha assegnato al giudice nazionale -e, soprattutto, a questa Corte di legittimità deputata istituzionalmente alla nomofilachia- di combinare il rapporto fra direttiva e convenzione nella loro dichiarata coesistenza, assicurando che ciascuna possa concorrere -secondo le proprie modalità- al medesimo obbiettivo che viene dichiarato nelle premesse di ciascuna fonte come l'intento di evitare distorsioni alla concorrenza ed alla libertà (effettiva) di stabilimento, evitando situazioni fiscali deteriori rispetto a società rientranti tutte nel perimetro impositivo del medesimo Stato.

A questa Corte, dunque, spetta il compito di far coesistere, senza abrasioni o conflitti, le due fonti soprattutto dipanando le questioni che da subito le sono state poste circa il cumulo dei benefici di non imposizione ex direttiva con il credito di imposta ex convenzione.

Pur con alcune pronunce eccentriche, soprattutto per la peculiarità del caso (cfr. Cass. 8621 del 2011), l'orientamento consolidato fra il 2009 ed il 2021 è stato per l'alternatività fra applicazione della direttiva ed applicazione della convenzione, laddove al beneficio della non imposizione della ritenuta alla fonte non poteva cumularsi per la società straniera controllante anche la richiesta di un credito di imposta, che sarebbe stata una sorta di rimborso a fronte di tassa non versata in Italia. E questo poichè un tale combinato disposto avrebbe finito per costituire una "doppia non imposizione", inammissibile per l'ordinamento italiano come per quello Eurounitario. In altri termini, questa Corte ha sempre tenuto fermo il principio che presupposto di ogni rimborso o agevolazione, tanto convenzionale che pattizia, fosse il pagamento delle imposte in uno dei due Stati, in modo da far scattare il meccanismo -comunitario o pattizio- atto ad evitare la doppia imposizione. Di qui una sorta di affermata alternatività fra i due regimi, Eurounitario plurilaterale o convenzionale bilaterale, che ha funzionato come una sorta di criterio empirico per saggiare il diritto al rimborso o, comunque, al beneficio fiscale in Italia, sull'assunto che chi aveva optato per la direttiva, aveva già escluso in partenza le condizioni di doppia imposizione (cfr. Cass. V, n. 3556/2009; n. 5943/2009; n. 8621/2011, cit.; n. 4164/2013 ; n. 27111/2016 ; n. 23367/2017 ; n. 16004/2019 ; n. 27807/2019).

Successivamente a queste pronunce è intervenuta la sentenza CGUE C-389/18 del 19 dicembre 2019 , ove si è affermato che la direttiva madre-figlia non elimina -ex se- la doppia imposizione, potendo residuare Spa zi di opacità fiscale che debbono essere fugati mediante utilizzo di altri strumenti normativi (anche convenzionali) o mediante un'esegesi che produca una soluzione ermeneutica capace di assicurare il fine ultimo che anima la direttiva stessa, cioè la parità di posizione nel confronto libero concorrenziale, donde questa Corte con sentenza 20646 del 2021, cui è seguita la n. 5154 del 2022 ha affermato che non vi è alternativa, in termini assoluti, fra convenzione e direttiva, guardano caso per caso quali imposte sono state pagate e se vi sia diritto ad un rimborso per l'eccesso di trattenuta alla fonte, ma dovendosi in ogni caso preservare la ragion d'essere e lo scopo (ratio e tèlos) della disciplina comunitaria tesa alla neutralità fiscale, evitando comportamenti distorsivi fra società e soci residenti in diversi Paesi dell'Unione. Si garantisce infatti il diritto Eurounitario vigilando su e prevenendo che

l'applicazione scoordinata delle diverse fonti determini un vantaggio fra soggetti contribuenti intracomunitari rispetto ai soggetti contribuenti nazionali. Si tratta cioè anche di vigilare affinché le fonti normative tese ad assicurare agli stranieri un trattamento non deteriore a quello dei nazionali, non finiscano invece per consentire -fra gli interstizi- un trattamento agevolativo agli stranieri che nessun cittadino potrebbe mai avere.

.IV. La tesi della contribuente si impernia sull'art. 10, lettera b) della citata convenzione, affermando di aver esposto in dichiarazione i dividendi percepiti dalla controllata italiana che hanno così concorso al coacervo di imponibile tassato nel Regno Unito, anche se poi il debito fiscale è stato nel concreto azzerato da un controcredito maturato nei confronti del Fisco britannico.

Ricorre quindi il caso già esaminato da questa Corte con il precedente n. 22278 del 14 luglio 2022, ove si è affermato che "In tema d'imposte sui dividendi azionari corrisposti da società figlia residente in Italia a società madre residente in Germania, il credito d'imposta previsto dall'art. 10 della Convenzione contro le doppie imposizioni, firmata tra Italia e Germania nel 1989 e ratificata con la l. n. 459 del 1992, non è escluso dal riconoscimento dell'esenzione dalla ritenuta prevista dalla Dir. madre-figlia n. 453 del 1990 (attuata con il D.Lgs. n. 136 del 1993), atteso che, secondo l'interpretazione della Corte di Giustizia (causa C-389 del 18, del 19 dicembre 2019, *Brussels Securities*), questo secondo beneficio non elimina il rischio di doppia imposizione economica né di violazione del principio di neutralità fiscale; peraltro, coordinando i due meccanismi di tutela dagli effetti distorsivi della doppia imposizione con il principio di neutralità ed efficienza fiscale internazionale, la verifica dell'effettiva eliminazione di detto rischio in danno della società madre tedesca è limitata al solo fatto che il dividendo distribuito dalla società figlia italiana sia compreso, una volta assegnato alla società madre tedesca, nel coacervo dei redditi imponibili in Germania (in conformità ai criteri forniti dalla stessa Amministrazione finanziaria italiana nella circolare n. 151 del 1994)." Ricordato che la convenzione Italia - Germania è analoga a quella Italia - Regno Unito, il precedente appena citato si pone in continuità con il mutamento di indirizzo di questa Corte, a seguito dall'arresto della CGUE dell'ottobre 2019, introdotto con la pronuncia n. 20646 del 20 luglio 2021, attinente proprio ad un caso regolato dalla convenzione Italia - Regno Unito, dove l'invocazione del regime convenzionale, dopo la fruizione dei benefici della direttiva, è stato ritenuto legittimo, con la precisazione 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" (cfr. Cass. V, n. 20626/2021, cit.).

.V. Vanno quindi ribaditi i seguenti principi di diritto:

A) Le direttive c.d. "madre-figlia" (1990/435/CEE e 2011/96/UE) coesistono con le convenzioni bilaterali su modello OCSE stipulate fra i diversi Stati comunitari, cooperando -con diverse modalità- al medesimo obiettivo fondamentale, cioè quello di evitare un trattamento fiscale nei confronti di operatori internazionali che sia deteriore rispetto a quello riservato ad analoghi operatori nazionali. In questo si concreta l'effettività del diritto allo stabilimento, al libero scambio ed al leale confronto concorrenziale.

B) Il regime previsto dalla direttiva e quello previsto dalla convenzione bilaterale (che una volta ratificata diviene diritto nazionale) non costituiscono un'alternativa assoluta, ben potendo

sussistere margini in cui l'operatività dell'una richiede o consente i vantaggi dell'altra, secondo un accertamento di fatto da svolgersi caso per caso.

C) Come lo scopo dichiarato della direttiva e della convenzione consiste nel prevenire un trattamento peggiore dell'operatore straniero rispetto a quello nazionale ("no alle doppie imposizioni"), specularmente l'interpretazione combinata delle due fonti, Eurounitaria e pattizia, non può mai tradursi nel consentire all'operatore straniero un trattamento favorevole che non sarebbe ottenibile da analogo operatore nazionale.

.VI. Per concludere, in nessun caso l'applicazione della direttiva "madre - figlia" e/o della convenzione Italia - Francia contro le doppie imposizioni può concretarsi in un indebito beneficio fiscale. Se infatti la disciplina combinata mira ad evitare un eccesso di tassazione sui medesimi profitti da parte di diversi soggetti impositori, cosa che sarebbe distorsiva della concorrenza, parimenti essa non può risolversi in agevolazioni fiscali che sarebbero parimenti distorsive della concorrenza, favorendo i gruppi articolati su più ordinamenti, rispetto a gruppi di egual spessore, ma di rilevanza statale. In questo senso, infatti, l'agevolazione fiscale accordata ad operatori intracomunitari si tradurrebbe in un ingiustificabile aiuto di Stato.

Il ricorso è quindi fondato con rinvio al giudice di merito, tenendo presente quanto già affermato sul punto da questa Corte, ovvero che in tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia residente in Italia ad una società madre residente in Gran Bretagna, l'istanza di rimborso di credito d'imposta previsto dall'art. 10, par. 4, lett. b, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito del 21 ottobre 1988 (ratificata con l. n. 329 del 1990) - analogo al testo della convenzione italo francese qui in esame - opera sia nel caso di ritenuta sull'ammontare del credito, sia nel caso in cui non sia stata operata la ritenuta alla fonte del 5% sui dividendi distribuiti alla società madre, dovendosi verificare in concreto se, per effetto del credito di imposta indiretto (cd. "underlying tax credit") di cui abbia beneficiato la società madre britannica, detta istanza violi il principio di neutralità fiscale, assicurando all'istante un trattamento peggiore, ovvero un beneficio ulteriore rispetto alla tassazione dei dividendi percepiti dalla società figlia italiana (cfr. Cass. V, n. 26307 del 2020).

Tali circostanze richiedono un accertamento in fatto inibito a questa Corte, donde la sentenza dev'essere cassata con rinvio al giudice di merito che procederà ad accertare tali circostanze, secondo i principi dettati da questa Corte.

L'accoglimento dei primi due motivi assorbe in sé il terzo, relativo alla remissione pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione Europea sulla questione che risulta già risolta.

P.Q.M.

La Corte accoglie i primi due motivi di ricorso, assorbito il terzo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado per la Regione Abruzzo, Sede staccato di (---), in diversa composizione, cui demanda altresì la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 10 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 25 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza