Sentenza del 30/01/2023 n. 2742 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Nell'anno di imposta 2003 la società contribuente ha percepito dalla propria controllata italiana delle somme a titolo 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 (cfr. p. 8 de ricorso).

Successivamente, la società madre francese chiedeva al Centro Operativo di Pescara il rimborso di un importo pari alla metà del credito di imposta, oltre interessi, spettante sui citati dividendi, al netto della ritenuta del 5% e non trattenuta all'atto di erogazione ed al netto di ulteriore 5%, invocando così l'applicazione dell'art. 10, paragrafo 4, lett. b) della convenzione Italia - Francia avverso le doppie imposizioni, fatta il 5 ottobre 1989 e ratificata con L. 7 gennaio 1992, n. 20 . Nello specifico, la contribuente francese, qui ricorrente, produceva attestazioni delle competenti Autorità fiscali francesi in ordine alla sussistenza dei requisiti pattiziamente richiesti, cioè la sua residenza fiscale in Francia e la soggezione in quello Stato alle imposte sui redditi, il carattere di effettiva destinataria, nonchè la consistenza e continuità della partecipazione in detenuta in Italia.

Avverso il diniego dell'Ufficio, motivato sull'assenza di una doppia imposizione subita e sulla prevalenza della Direttiva rispetto alla Convenzione, proponeva ricorso la società madre francese, contestando la violazione dell'art. 10, paragrafo 4, lett. b) della prefata convenzione Italia - Francia.

La Commissione tributaria provinciale di Pescara accoglieva il ricorso, donde spiccava appello il patrono erariale che trovava accoglimento, ove il collegio di secondo grado respingeva l'argomento societario dell'erroneità del presupposto della doppia imposizione quale condizione per ottenere il rimborso, affermando, dopo ampia ricostruzione del quadro normativo, che la società contribuente aveva già fruito dei benefici previsti dalla direttiva madre-figlia e non poteva ora richiedere il rimborso previsto dalla convenzione Italia - Francia, poichè un tanto avrebbe comportato l'esenzione totale in Francia ed un sostanziale abbattimento delle imposte in Italia, conclusione ritenuta incompatibile con il meccanismo di prevenzione delle doppie imposizioni.

Donde la società madre francese ha proposto ricorso per cassazione affidandosi ad unico articolato motivo, cui replica con tempestivo controricorso il patrono erariale.

In prossimità dell'udienza la parte contribuente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

Viene proposto unico motivo di ricorso, articolato in diversi profili.

I. Con l'unico motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 3, per violazione dell'art. 10 della convezione Italia - Francia contro le doppie imposizioni, fatta il 5 ottobre 1989, ratificata con L. 7 gennaio 1992, n. 20 .

Nel particolare, la sentenza di secondo grado sarebbe viziata per non aver riconosciuto che le Autorità francesi avevano attestato la sussistenza di tutti i requisiti richiesti dalla fonte pattizia per ottenere il beneficio fiscale, il quale, peraltro, sorgerebbe a prescindere da una doppia imposizione fiscale, secondo la piana lettura del dato normativo che non ne fa cenno alcuno. In altri termini, la CTR ha ancorato il diritto al rimborso ad una condizione (l'aver subito tassazione) non prevista in convenzione.

Altresì si contesta l'errata interpretazione del rapporto fra direttiva e convenzione, di aver voluto cumulare i benefici delle due fonti, avendo richiesto solo l'applicazione della convenzione e rinunciando all'applicazione della direttiva. Infine, si espone la corretta ratio del rimborso chiesto (e negato) all'Amministrazione fiscale italiana.

Il motivo, nelle sue diverse articolazioni, può essere esaminato complessivamente ed è fondato.

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 convenzione Italia - Francia contro le doppie imposizioni di cui alla L. n. 20 del 1992 , mirano al medesimo scopo, cioè ad assicurare la neutralità fiscale - anzi, più precisamente - ad evitare di Spa rità 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 nell'ottobre del 1989 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 Francia, 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 1989, pochi mesi 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, risolvendo 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. 8621/2011), 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 patrizio - 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 20646/2021, cui è seguita la n. 5154/2022 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 telos) 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 affinchè 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, lett. b) della citata convenzione, comunque ritenuta applicabile a prescindere da un prelievo o meno ad opera della disciplina della direttiva, cui la parte ricorrente afferma di rinunciare (pag. 52 del ricorso), ma di cui ha pur chiesto l'applicazione al momento della percezione dei dividendi (cfr. pag. 8 del ricorso).

In altri termini, per il caso di cui del citato art. 10, lett. b), tra cui rientrano i dividendi fra madre e figlia, in sede convenzionale il legislatore non ha richiesto una (previa) doppia imposizione, per cui il rimborso è ammesso quando la doppia imposizione sarebbe solamente "potenziale". Non di meno, l'imponibilità dei dividendi è sancita in premessa dell'art. 10, comma 1, permeandone l'intero testo, donde per cui l'assenza del riferimento del citato art. 10, lett. b), della condizione di inclusione del dividendo nel reddito assoggettato ad imposta straniera non significa che la convenzione preveda automatica esclusione della imposizione per le società di cui alla lett. b).

Diversamente opinando, si perverrebbe all'assurdo che il dividendo non soggetto a tassazione in Italia (ad opera della direttiva) e non soggetto a tassazione in Francia (per scelta di quel legislatore), per il solo fatto di aver varcato le Alpi, fa sorgere in capo alla società francese, in base alla convenzione, il diritto ad una somma, quale sorta di rimborso per somme mai pagate, quindi una dazione da parte del Fisco italiano in assenza di speculare prelievo in Italio o Francia. Il che si traduce in un aiuto di Stato, in spregio - questo sì - ad ogni fondamento dell'Unione Europea.

Nello specifico del caso qui all'esame, con accertamento di fatto non scrutinabile in questa sede, peraltro ammesso negli atti difensivi della contribuente, i dividendi percepiti dalla società francese dalla controllata italiana per l'anno di imposta 2003 non sono stati soggetti a tassazione alcuna, tanto essendo il presupposto (nessuna preventiva tassazione è necessaria per godere dei benefici della convenzione) da cui si dipana l'argomentazione giuridica della parte ricorrente.

Se, pertanto, le singole disposizioni sottoposte allo scrutinio di questa Corte, secondo il canone del ricorso per cassazione su violazione di legge ex art. 360 c.p.c. , n. 3, possono anche assumere il significato sostenuto dal patrono della parte contribuente, l'insieme che ne risulta è un trattamento a favore della contribuente straniera che non potrebbe mai essere fruito da analoga posizione nazionale. Ed è stato ripetuto a sazietà, sia dai giudici Europei che da quelli nazionali, che a fronte di diverse interpretazioni analiticamente possibili, sia da preferire quella conforme ai principi ed agli scopi dell'ordinamento comunitario.

La tesi di parte ricorrente sconta quindi un limite di fondo che deve essere messo in luce: mira ad ottenere un trattamento privilegiato "a rovescio", mediante il sistema di prevenzione delle doppie imposizioni che quel trattamento privilegiato tende a combattere. E tale perversione sarebbe - questa sì - violazione del diritto Eurounitario.

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 obbiettivo 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 deteriore 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 distorsivi 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 deteriore, ovvero un beneficio ulteriore rispetto alla tassazione dei dividendi percepiti dalla società figlia italiana (cfr. Cass. V, n. 26307/2020).

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado per l'Abruzzo - Sezione staccata di Pescara, cui demanda altresì la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 10 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 30 gennaio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza