

Sentenza del 25/10/2023 n. 29580 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Hewlett Packard Realisation société en nom collectif (già Hewlett Packard Holding France Sas d'innanzi "Hewlett Packard"), con sede in Francia, formulò all'amministrazione finanziaria due istanze di rimborso, rispettivamente di Euro 6.067.807,00 e di Euro 1.908.572,30, a titolo di credito d'imposta sui dividendi distribuiti dalla propria controllata italiana Hewlett Packard Italiana Srl (d'innanzi "HP Italiana") con delibere assembleari del 30 settembre 2003 e del 1 marzo 2004.

L'istanza si fondava sul rilievo delle seguenti circostanze:

- sui dividendi, HP Italiana non aveva operato alcuna ritenuta alla fonte, in conformità alla direttiva CEE 23 luglio 1990, n. 90/435/CEE (cd. direttiva "Madre-figlia");
- d'altro canto, in aderenza alla normativa domestica di recepimento della stessa direttiva, la controllante aveva esentato da tassazione il 95% dei dividendi;
- qualora i suddetti dividendi fossero stati percepiti da un soggetto residente in Italia, sarebbe stato riconosciuto a quest'ultimo un credito di imposta (pari al 56,25% dell'ammontare per il 2003 e al 51,51% per il 2004);
- l'art. 10, par. 4, lett. b), della "Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica francese per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire l'evasione e la frode fiscali", ratificata ed eseguita in Italia con la L. 7 gennaio 1992, n. 20 (d'innanzi: "la Convenzione"), prevede che una società residente in Francia, soggetta alla legislazione francese applicabile alle "società-madri" (quale, appunto, Hewlett Packard) che riceva da una società italiana dividendi che darebbero diritto a un credito d'imposta ove ricevuti da un soggetto residente in Italia, ha diritto ad un pagamento da parte del Tesoro italiano di un ammontare pari alla metà di detto credito d'imposta, diminuito di una ritenuta alla fonte del 5%.

2. Formatosi il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione sulle istanze, la società lo impugnò con distinti ricorsi innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Pescara.

Quest'ultima, riuniti i ricorsi, li accolse.

L'appello proposto dall'Amministrazione fu dichiarato inammissibile dalla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, che accolse l'eccezione di nullità-inesistenza della notificazione del relativo atto sollevata dalla società.

La pronunzia di appello fu cassata da questa Corte con la sentenza n. 23791/2017, che la annullò con rinvio previo rilievo della validità della notificazione.

3. Riassunto il giudizio per le cure della società con resistenza dell'Ufficio, che ripropose gli argomenti già oggetto di motivi di appello, la C.T.R. dell'Abruzzo, con la decisione indicata in epigrafe, rigettò la domanda di rimborso.

I giudici regionali ritennero non provata la sussistenza della doppia imposizione, poichè la società-madre aveva usufruito dell'esenzione da tassazione sui dividendi in Francia e dell'esenzione da ritenuta sugli stessi in Italia.

Affermarono, pertanto, che la richiesta di un credito d'imposta di fonte convenzionale era impedita dal beneficio goduto dalla richiedente nel proprio Stato in forza della norma comunitaria, idoneo ad escludere il rischio di doppia imposizione che la norma pattizia era volta ad impedire.

3. Avverso tale decisione ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente, sviluppando quattro motivi. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

Il Pubblico Ministero ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte.

Motivi della decisione 1. Il primo motivo denuncia violazione o falsa applicazione dell'art. 10, par. 4, lett. b), della Convenzione.

La ricorrente osserva, in via di premessa, che la Convenzione Italia-Francia e la direttiva "madre-figlia" non costituiscono discipline incompatibili, essendo invece destinate a convivere, costituendo strumenti distinti di eliminazione (o attenuazione) delle doppie imposizioni.

In particolare, la Convenzione mira ad evitare che un soggetto subisca più prelievi in Stati diversi in relazione al medesimo presupposto impositivo sul reddito o sul patrimonio, mentre la direttiva (che concerne la sola imposizione sul reddito delle persone giuridiche) è volta ad evitare che uno stesso reddito venga assoggettato a doppia imposizione in diversi Stati dell'Unione Europea, anche quando il trasferimento avvenga in modo soltanto formale, cioè in assenza di incremento imponibile.

In tal senso, richiama la circolare n. 151/E del 10 agosto 1994, con la quale il Ministero delle Finanze, nel ribadire l'intersecabilità dei due sistemi, ha precisato che la società madre che riceva dalla società figlia dividendi non assoggettati ad alcuna ritenuta ha ugualmente diritto al pagamento di una somma pari alla metà del credito di imposta, previa applicazione della ritenuta tanto sull'importo di sua spettanza quanto sui dividendi.

Su tali basi, la ricorrente critica la sentenza impugnata nella parte in cui ha escluso il rimborso di fonte convenzionale in ragione del fatto che essa aveva usufruito dell'esenzione comunitaria da tassazione dei dividendi.

Tale statuizione, infatti, aveva completamente trascurato il fatto che essa aveva rinunciato a posteriori all'esenzione da tassazione in Italia ai sensi della direttiva, optando per l'applicazione

di una ritenuta alla fonte a titolo di imposta con aliquota convenzionale sul 100% dei dividendi nonchè sul 50% del credito di imposta, come stabilito dall'art. 10, par. 2 e 4, della Convenzione; essa, inoltre, non teneva conto del fatto che l'esenzione dei dividendi percepiti in Francia da società-madri era già vigente prima dell'adozione della direttiva, ciò che rendeva priva di ratio un'interpretazione della Convenzione, successivamente intervenuta, nel senso di ritenere necessario l'effettivo pagamento dell'imposta.

2. Il secondo motivo deduce nullità della sentenza per violazione dell' art. 112 c.p.c..

La ricorrente evidenzia di aver articolato, nell'atto di riassunzione, tre "primari motivi di gravame" che la C.T.R. aveva dichiarato assorbiti senza pronunziarsi sugli stessi.

3. Il terzo motivo denuncia violazione o falsa applicazione "delle disposizioni convenzionali e comunitarie in tema di beneficiario effettivo".

La ricorrente assume che la sentenza impugnata avrebbe trascurato di rilevare che l'Ufficio aveva contestato il suo diritto al rimborso assumendo che i dividendi sarebbero stati in realtà destinati alla società americana HP Co., ciò che designava il complessivo intento elusivo della vicenda.

Svolge, quindi, articolate considerazioni in diritto volte a ricostruire l'interpretazione della nozione di beneficiario effettivo, onde privare di ogni fondamento la tesi difensiva erariale.

4. Infine, con il quarto motivo, la ricorrente denuncia violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 , artt. 1 e 4 .

La censura ricalca il tenore della precedente, poichè Hewlett Packard si duole del fatto che la C.T.R. abbia ritenuto assorbito l'argomento inerente alla misura del credito d'imposta oggetto di rimborso, che essa aveva fondato sulle evocate disposizioni.

5. Esigenze di ordine logico consigliano l'esame prioritario del secondo, terzo e quarto motivo di ricorso.

Tali censure appaiono meritevoli di scrutinio congiunto, in quanto agitano questioni connesse; tutte e tre, infatti, deducono - sotto diverse angolazioni - l'erroneità della sentenza impugnata nella parte in cui, esclusa la sussistenza di una fattispecie di doppia imposizione per le ragioni esposte in premessa, ha poi ritenuto assorbiti tutti gli altri motivi di impugnazione.

5.1. Tutti e tre i motivi sono inammissibili.

La C.T.R. ha ritenuto infondata l'impugnazione avverso il silenzio-rifiuto sulla complessiva domanda di rimborso formulata dalla società ricorrente sul rilievo dell'insussistenza di uno dei presupposti normativi.

Tale argomento, coerentemente con quanto esposto nella motivazione della sentenza impugnata, ha reso superfluo lo scrutinio dei restanti motivi di gravame - articolati

dall'amministrazione finanziaria avverso la sentenza di primo grado, che aveva accolto la domanda di rimborso - per il suo carattere pregiudiziale.

5.2. A fronte di tale rilievo, non è prospettabile alcuna violazione dell'obbligo di corrispondenza fra chiesto e pronunciato, siccome dedotto nel secondo motivo di ricorso; e ciò tanto più ove si ponga a mente il fatto che la società lamenta l'omesso esame di propri "primari motivi di gravame" quando, in realtà, l'appello era stato proposto dall'Agenzia delle entrate.

Nè, del resto, la rilevata insussistenza di un presupposto per l'operatività della fattispecie evocata rendeva necessaria, a pena di nullità della sentenza, un'esplicita presa di posizione su tutti i restanti argomenti spesi a sostegno di tale operatività, ricorrendo il vizio di omessa pronuncia, per consolidato insegnamento, non in ogni mancanza di un'espressa statuizione nel giudizio, ma solo in caso di completa omissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto (cfr., ex pluribus, Cass. n. 7472/2017).

5.3. Ciò vale, a fortiori, con riferimento al tema del "beneficiario effettivo", rispetto al quale la ricorrente svolge nutrite considerazioni del tutto estranee al thema decidendum.

Lo stesso, infine, è a dirsi per i profili inerenti alla disciplina del credito di imposta limitato che è entrata in vigore a far data dal 1 gennaio 2004.

6. E' invece fondato il primo motivo.

6.1. Sul tema dei rapporti fra il beneficio dell'esonero dalle ritenute, di fonte comunitaria, e il rimborso del credito d'imposta di fonte convenzionale, la giurisprudenza di questa Corte (si vedano fra le altre, con riguardo alla Convenzione italo-francese, le sentenze nn. 20618/2023, 16920/2023, 25196/2022 e 13845/2021) 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 nè della violazione del principio di neutralità fiscale.

Sul punto, la stessa giurisprudenza ha sottolineato che occorre verificare in concreto 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.

6.2. In altri termini, non vi è alcuna incompatibilità tra l'esonero dalle ritenute di fonte comunitaria ed il rimborso del credito d'imposta previsto dalla Convenzione.

Nell'ottica della domanda di rimborso dev'essere infatti unicamente accertato se i dividendi distribuiti dalla società-figlia sedente in Italia alla società-madre francese siano o meno stati inclusi nel coacervo dei redditi imponibili, divenendo irrilevante il fatto che poi sugli stessi sia stata applicata un'aliquota superiore, pari o inferiore a quella altrimenti applicabile in Italia.

6.3. 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. n. 2889/2019 ; Cass. n. 26377/2018); e ciò 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. n. 26656/2017 ; Cass., n. 23431/2010 ; Cass. n. 1231/2001).

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.

7. L'affermazione degli indicati principii rende non necessari ulteriori accertamenti, e perciò decidibile la causa nel merito con l'accoglimento dell'originario ricorso della società contribuente.

Le spese della presente fase di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo; la peculiarità della vicenda oggetto di giudizio consiglia di compensare integralmente le spese dei precedenti giudizi.

Poichè la parte soccombente è un'amministrazione pubblica patrocinata dall'Avvocatura generale dello Stato, non si dà luogo alla condanna della stessa al pagamento di un importo pari al doppio del contributo unificato.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso in relazione al primo motivo, dichiarati inammissibili i restanti; condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 20.000,00, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15%, ad Euro 200,00 per esborsi e agli accessori di legge. Compensa le spese dei gradi di merito.

Documenti citati



Elenco Atti Normativi citati

Codice procedura civile del 30/01/1941

Codice di procedura civile.

Articolo 112

Art. 112. Corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato.

- In vigore dal 30 gennaio 1941

Legge del 07/01/1992 n. 20

Ratifica ed esecuzione della convenzione tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo della Repubblica francese per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire l'evasione e la frode fiscali, con protocollo e scambio di lettere, fatta a Venezia il 5 ottobre 1989.

Direttiva Comunità Europea del 23/07/1990 n. 435

DIRETTIVA DEL CONSIGLIO concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi. (N.D.R.: Direttiva recepita con D.L.G. 6 marzo 1993 n.136.)

Elenco Atti Normativi citati non presenti in banca dati

Direttiva Unione Europea del 30/11/2011 n° 96

Elenco Prassi citate non presenti in banca dati

Circolare del 10/08/1994 n° 151 - Min. Finanze

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza