

Sentenza del 19/07/2024 n. 19926 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Il 7 giugno 2001 l'assemblea ordinaria della Citroén Italia Spa deliberò la distribuzione di dividendi; un consistente numero di azioni, pari al 94,82%, era detenuto dalla casa automobilistica madre, Citroen Automobiles, società con sede in Francia.

A seguito dell'erogazione, la società francese richiese il rimborso della metà del credito di imposta cui avrebbe avuto diritto se fosse stata residente in Italia, dedotto il 5% sul credito e il 5% sul dividendo, in forza dell'art. 10, paragrafo 4, lett. b) della Convenzione contro le doppie imposizioni fatta tra Italia e Francia il 5/10/1989 e ratificata con legge 7/01/1992, n. 20 .

2. Avverso il diniego dell'Agenzia delle Entrate, Centro operativo di Pescara, la società propose ricorso, che la Commissione tributaria provinciale di Pescara accolse.

3. La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo accolse l'appello erariale, rigettando la domanda di rimborso.

4. La società propose ricorso per cassazione sulla base di un unico motivo.

La Corte di cassazione, con ordinanza 9/02/2022, n. 4063 , accolse il ricorso, cassando la sentenza impugnata e rinviando alla CTR perché verificasse che la casa madre aveva esposto fiscalmente in Francia l'importo di quanto maturato in Italia.

5. Riassunta la causa in sede di rinvio, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo ha rigettato l'appello erariale.

In particolare, la Corte tributaria ha ritenuto che non occorresse accertare che l'importo dei dividendi fosse stato concretamente e specificamente assoggettato a imposta in Francia ma solo che esso fosse confluito nell'imponibile francese, come del resto evidenziato da Cass. n. 13845/2021 , precedente espressamente richiamato dell'ordinanza di cassazione con rinvio.

I giudici di appello rilevavano che in detta decisione, per caso del tutto analogo, si era affermato il principio secondo cui in tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da società figlia a società madre residente in Francia, il credito di imposta convenzionale non fosse escluso dal riconoscimento dell'esenzione della ritenuta prevista dalla direttiva madre figlia, dovendosi verificare solo se il reddito fosse compreso nel coacervo dei redditi imponibili, indipendentemente dalla circostanza che quel reddito fosse ivi assoggettabile a imposizione con aliquota pari, inferiore o superiore a quella applicabile in Italia; verificavano quindi che dalla documentazione prodotta emergeva che l'importo dei dividendi di fonte italiana era compreso

nel complessivo importo dei dividendi percepiti dalla società francese risultante dalla dichiarazione dei redditi e che vi era copia della contabile bancaria da cui risultava l'accredito sul conto corrente dei dividendi medesimi, irrilevante essendo che quei dividendi fossero soggetti concretamente a tassazione.

6. Contro tale decisione propone ricorso l'Agenzia delle entrate, affidandosi a due motivi.

La società resiste con controricorso, seguito da memoria illustrativa.

La causa è stata rimessa alla pubblica udienza del 21/06/2024.

Il Procuratore generale ha rassegnato conclusioni scritte per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4) cod. proc. civ., si deduce nullità della sentenza o del procedimento ai sensi dell' art. 384 cod. proc. civ., laddove la CTR ha ritenuto che il proprio compito si esaurisse nell'esaminare l'indicazione dei dividendi percepiti da Citroen Automobiles s.a. nella dichiarazione dei redditi della società, senza tuttavia valutare se tale inserimento in dichiarazione avesse determinato un trattamento peggiore o meno rispetto ad una società italiana, compito da ritenersi imposto anche dal richiamo operato dall'ordinanza di questa Corte a CGUE Brussels Securities.

Con il secondo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3) cod. proc. civ., si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 10 della Convenzione Italia Francia contro la doppia imposizione, in combinato disposto con la Direttiva Madre Figlia, e dell' art. 2697 cod. civ.; l'Amministrazione finanziaria critica la decisione assunta dalla CTR per essersi limitata ad affermare che i dividendi erano stati inseriti nella dichiarazione dei redditi presentata dalla società in Francia, laddove invece la società avrebbe dovuto dimostrare che il trattamento fiscale subito nel proprio paese, con l'inserimento dei redditi in dichiarazione e la successiva deduzione, era stato peggiore rispetto al trattamento di cui avrebbe goduto se non avesse indicato i redditi in dichiarazione, e che tale pregiudizio non era stato del tutto annullato dall'esenzione goduta attraverso la Direttiva Madre Figlia, con il risultato pratico di attribuire alla società estera un doppio vantaggio, non tassando il cespite né in Francia né in Italia.

2. I due motivi devono essere esaminati congiuntamente, perché postulano alcune premesse comuni, e sono infondati.

2.1. Il giudizio in esame ha ad oggetto la originaria richiesta di rimborso proposta da Citroen Automobiles (società residente in Francia), che nel 2001 aveva ricevuto dividendi dalla controllata italiana, Citroen Italia Spa; la richiesta era avanzata ai sensi dell'art. 10, par. 4, lett. b) della Convenzione Italia Francia contro la doppia imposizione ed aveva ad oggetto una somma pari all'ammontare della metà del credito di imposta che sarebbe spettato se i dividendi fossero ricevuti da un residente dell'Italia, somma diminuita della ritenuta alla fonte (ai sensi del medesimo art. 10, par. 2) nella misura del 5 per cento (sussistendo una partecipazione superiore al 10 per cento) del credito di imposta ed ulteriormente decurtata di un ulteriore 5 per cento dell'ammontare lordo dei dividendi.

2.2. Occorre premettere che la CTR, con la sentenza poi cassata da questa Corte (sentenza riportata dall'Agenzia ricorrente e prodotta dalla controricorrente), aveva ritenuto che l'istanza di rimborso fosse infondata perché: a) la società non potesse cumulare i benefici della Direttiva Madre Figlia con quelli della Convenzione Italia Francia contro la doppia imposizione, trattandosi di meccanismi volti a eliminare, entrambi, la doppia imposizione; b) il pagamento della somma pari al credito di imposta spettante per analoga situazione a società italiana, previsto dall'art. 10, par. 4, lett. b, della Convenzione, presupponesse l'assoggettamento a imposizione dei dividendi in Francia, circostanza non dimostrata; c) fosse irrilevante il decisum di Corte di giustizia CE 540 del 2007, relativo alla diversa questione della discriminazione creatasi, dopo l'introduzione della p.ex., per la maggiore imposizione dei dividendi corrisposti a società con sede nella Comunità europea o in Stati SEE rispetto alla imposizione del medesimo reddito percepito da società italiana, in riferimento al periodo dal 2004 al 2007.

2.3. Contro tale sentenza la società propose ricorso per cassazione, fondato su un unico motivo, formulato in termini di violazione di legge (e in particolare del predetto art. 10 della Convenzione e dell'art. 7 della Direttiva Madre Figlia), censurando sia la ritenuta volontà di cumulare i due benefici sia la ritenuta doppia non imposizione, poiché aveva dimostrato che il lordo dei dividendi ricevuti era stato indicato nella dichiarazione dei redditi.

2.4. Questa Corte, con ordinanza n. 4063/2022, cassò con rinvio la sentenza della CTR; in particolare, premesso che non era chiaro se i dividendi in questione fossero confluiti nell'imponibile francese e che non era contestato che la società avesse fruito di esenzione dalla ritenuta sui dividendi prevista dall'art. 27-bis t.u.i.r. , evidenziò che la CTR era incorsa nel vizio denunciato laddove aveva ommesso di verificare i presupposti richiesti dalla norma per ottenere il credito di imposta, rinviando al giudice di merito perché accertasse se fosse stato dimostrato "in modo univoco che le somme percepite in Italia siano state esposte in Francia, concorrendo a comporre il lordo della Casa Madre francese su cui ha versato le imposte per l'anno di riferimento";

ebbe a evidenziare inoltre che il credito di imposta convenzionale non era escluso dal riconoscimento dei benefici della Direttiva Madre Figlia, 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 peggiore rispetto a quello che spetterebbe qualora le due società fossero nello 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, il che confermava la necessità di una prova univoca della esposizione fiscale del dividendo in Francia.

2.5. Nella predetta ordinanza la Corte ha quindi chiaramente ritenuto, richiamando diffusi precedenti, che il credito di imposta convenzionale non era escluso dal previo riconoscimento dei benefici della Direttiva Madre Figlia e che occorresse però verificare, ai fini di evitare il cumulo, l'esposizione fiscale dei dividendi in Francia, accertamento ommesso dalla CTR.

2.6. Com'è stato di recente ribadito da Cass. 18/10/2021, n. 28646 , il ricorso per cassazione avverso la decisione pronunciata in sede di rinvio implica il potere-dovere della Suprema Corte di interpretare direttamente il contenuto e la portata della propria precedente statuizione, mantenendo la propria decisione entro i limiti fissati dalla legge per il giudizio di rinvio. Questo è, appunto, un giudizio chiuso, "in cui le parti non possono avanzare richieste diverse da quelle già prese nè formulare difese, che, per la loro novità, alterino completamente il tema di decisione o evidenzino un fatto ex lege ostativo all'accoglimento dell'avversa pretesa, la cui affermazione sia in contrasto con il giudicato implicito ed interno, così da porre nel nulla gli effetti intangibili della sentenza di cassazione ed il principio di diritto che in essa viene enunciato non in via astratta ma agli effetti della decisione finale" (così ancora l'ordinanza n. 28646/2021).

Secondo questa Corte, poi, i limiti dei poteri attribuiti al giudice di rinvio sono diversi a seconda che la pronuncia di annullamento abbia accolto il ricorso per violazione o falsa applicazione di norme di diritto, ovvero per vizi di motivazione in ordine a punti decisivi della controversia, ovvero per entrambe le ragioni: nella prima ipotesi, il giudice deve soltanto uniformarsi, ex art. 384 , primo comma, cod. proc. civ., al principio di diritto enunciato dalla sentenza di cassazione, senza possibilità di modificare l'accertamento e la valutazione dei fatti acquisiti al processo, mentre, nella seconda, non solo può valutare liberamente i fatti già accertati, ma anche indagare su altri fatti, ai fini di un apprezzamento complessivo in funzione della statuizione da rendere in sostituzione di quella cassata, ferme le preclusioni e decadenze già verificatesi; nella terza, infine, la sua potestas iudicandi, oltre ad estrinsecarsi nell'applicazione del principio di diritto, può comportare la valutazione ex novo dei fatti già acquisiti, nonchè la valutazione di altri fatti, la cui acquisizione, nel rispetto delle preclusioni e decadenze pregresse, sia consentita in base alle direttive impartite dalla decisione di legittimità (così le sentenze 7/08/2014, n. 17790 e 24/10/2019, n. 27337).

2.7. Alla luce di tali principi la Corte di giustizia di secondo grado ha del tutto correttamente adempiuto all'unico compito devoluto dall'ordinanza di cassazione con rinvio, consistente nell'accertare esclusivamente la "esposizione fiscale in Francia" cioè la indicazione nella dichiarazione dei redditi dei dividendi in questione da parte della società francese nello Stato di residenza, con accertamento in fatto insuscettibile di censura in questa sede, come già ritenuto per analoghe vicende processuali (Cass. 24/10/2023, n. 29540 , resa sulla sentenza emessa dalla CTR a seguito della cassazione con rinvio disposta da Cass. 20/05/2021, n. 13847 ; Cass. 24/10/2023, n. 29533 , resa sulla sentenza emessa dalla CTR a seguito della cassazione con rinvio disposta da Cass. 20/05/2021, n. 13846 ; Cass. 23/10/2023, n. 29338 , resa sulla sentenza emessa dalla CTR a seguito della cassazione con rinvio disposta da Cass. 20/05/2021, n. 13848 ; Cass. 20/10/2023, n. 29246 , resa sulla sentenza emessa dalla CTR a seguito della cassazione con rinvio disposta da Cass. 20/05/2021, n. 13845), rivelandosi quindi infondato in particolare il primo motivo.

2.8. Del resto, che tale fosse l'unico compito devoluto al giudice del rinvio da questa Corte emerge anche dai conformi precedenti, vari dei quali richiamati dalla stessa ordinanza, e relativi ai presupposti del beneficio convenzionale in questione e ai suoi rapporti con le previsioni della Direttiva Madre Figlia.

2.9. Ed infatti, sotto un primo profilo, si è già ritenuto che "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 C-389/18, del 19 dicembre 2019, Brussels Securities) questo secondo beneficio non elimina necessariamente il rischio di doppia imposizione economica né 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. 20/05/2021, n. 13845).

Questa Corte ha altresì chiarito che l'assoggettamento a imposizione non implica che si debba accertare, ai fini della sussistenza del beneficio convenzionale, che la parte abbia concretamente sborsato, nel Paese UE di residenza, l'imposta sul dividendo proveniente dall'Italia; risulta per contro (necessario e) sufficiente che tale dividendo concorra alla formazione del reddito complessivo, ancorché non sussista effettivo prelievo fiscale (Cass. 19/10/2018, n. 26377 ; Cass. 31/01/2019, n. 2889 ; Cass. 21/06/2022, n. 9883; Cass. 24/08/2022, n. 25196), 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. 19/11/2020, n. 26307 ; Cass. 27/04/2021, n. 11035 ; Cass. 20/05/2021, n. 13845 , n. 13846, n. 13847, n. 13848; Cass. 24/02/2022, n. 6248 ; Cass. 16/02/2022, n. 5145 e 5152; Cass. 3/03/2022, n. 7108 ; Cass. 24/05/2022, n. 16834 ; Cass. 24/08/2022, n. 25196 ; Cass. 25/05/2023, n. 14624). Ciò è in linea con il principio generale che solo la produzione del reddito e non anche la sua distribuzione sia soggetta a imposizione.

2.10. Quanto al rischio di cumulo dei due benefici, e dei rapporti tra la scelta dell'uno o dell'altro, cui si riferisce in particolare il secondo motivo di ricorso, è evidente che il motivo, oltre a prospettare del tutto genericamente una violazione della regola relativa al riparto degli oneri probatori, è volto a disattendere il principio affermato da questa Corte nell'ordinanza di rinvio, conforme all'orientamento secondo cui l'esercizio dell'opzione pattizia, effettuato con la domanda di rimborso, non è precluso a causa della mancata ritenuta iniziale sui dividendi in uscita, giacché nessuna norma prevede che tale condotta esprima una scelta irrevocabile successivamente (Cass. 19/11/2020, n. 26307 , cit., in motivazione; Cass. 20/07/2021, n. 20646 , cit., in motivazione; Cass. 13/06/2023, n. 16920 ; Cass. 25/10/2023, n. 29580 ; Cass. 17/07/2023, n. 20618), come contemplato dalla stessa prassi dell'Amministrazione finanziaria, che prevede espressamente la fattispecie in cui il sostituto d'imposta, sotto la propria responsabilità, si sia astenuto dall'applicazione della ritenuta sui dividendi erogati, disponendo che a seguito

dell'istanza della società madre volta ad ottenere il rimborso del credito d'imposta spettante ai sensi dell'art. 10 della vigente Convenzione per evitare la doppia imposizione da presentarsi alle direzioni delle entrate-sezioni staccate, "queste ultime applicheranno la ritenuta prevista dal trattato sia sull'ammontare del credito d'imposta sia -ove non l'abbiano effettuata i sostituti- sull'ammontare dei dividendi e provvederanno a detrarre la ritenuta così applicata dalla somma dovuta quale credito d'imposta", poiché "in quest'ultima ipotesi cioè di dividendi pagati da una società figlia italiana ad una società madre (e non assoggettati ad alcuna ritenuta), quest'ultima avrà ugualmente diritto alle condizioni previste dal trattato, al pagamento di una somma pari alla metà del credito d'imposta, ma in tal caso la ritenuta del 5% dovrà essere applicata sia sull'importo del credito d'imposta spettante sia sull'importo dei dividendi (rimborso 21,72%)" (circolare n. 151/E del 10 agosto 1994).

3. Sulla base di questi presupposti la decisione impugnata non appare meritevole di censure.

Il ricorso deve quindi essere respinto.

Alla soccombenza segue condanna dell'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di lite, nella misura liquidata in dispositivo.

Non sussiste la responsabilità ex art. 96 , terzo comma, cod. proc. civ., invocato dalla parte controricorrente, che presuppone, sotto il profilo soggettivo, una concreta presenza di malafede o colpa grave della parte soccombente, elementi in concreto non ravvisabili nella fattispecie in esame, in cui la ricorrente ha seguito un iter argomentativo, contestando l'applicazione data dal giudice di appello al principio posto dalla Corte nell'ordinanza di cassazione con rinvio. Come questa Corte ha costantemente affermato, agire in giudizio per far valere una pretesa non è di per sé condotta rimproverabile, anche se questa si riveli infondata, dovendosi attribuire all'ipotesi della condanna alle spese per lite temeraria carattere eccezionale e/o residuale, al pari del correlato istituto dell'abuso del processo, giacché una sua interpretazione lata o addirittura automaticamente aggiunta alla sconfitta processuale verrebbe a contrastare con i principi dell' art. 24 Cost. (da ultimo, cfr. Cass. 10/07/2023, n.19948).

Poiché risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l' art. 13 , comma 1-quater, D.P.R. 30/05/2002, n. 115 .

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso; condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di lite in favore della controricorrente, spese che liquida in Euro 13.000,00 per compensi, oltre 200,00 Euro per esborsi, spese forfettarie al 15 per cento, oltre accessori.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza