

Sentenza del 08/03/2024 n. 6977 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con istanze presentate il 22 novembre 2002, il 29 luglio 2003, il 15 settembre 2003 e il 1 giugno 2005, la Lazard Italy LTD (di seguito: "Lazard"), società di capitali di diritto inglese con sede e residenza fiscale in Londra (Regno Unito), detentrica di una partecipazione totalitaria del capitale della società italiana Lazard Investments Srl (di seguito: "Lazard Investments"), chiedeva, ai sensi dell'art. 10, quarto paragrafo, lett. b), della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito, il rimborso del credito di imposta sui dividendi distribuiti da Lazard Investments in favore di Lazard, senza l'applicazione di alcuna ritenuta alla fonte, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27-bis, comma 3 .

L'Ufficio, in data 3 marzo 2010, notificava alla società contribuente i provvedimenti di diniego nn. (Omissis) e (Omissis), con i quali negava la spettanza del chiesto rimborso.

Contro i provvedimenti di diniego Lazard proponeva distinti ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Pescara che, riuniti i ricorsi, li rigettava.

La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, con la sentenza indicata in epigrafe, confermava la pronuncia di primo grado. Osservava il giudice di appello che i provvedimenti di diniego erano tempestivi, in quanto, trattandosi di richiesta di rimborso di crediti di imposta da parte di un soggetto estero, che non presenta la dichiarazione in Italia, si applica il termine di prescrizione decennale di cui all' art. 2946 c.c. e non il termine di decadenza di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 . Nel merito, i provvedimenti di diniego erano legittimi, in quanto l'art. 10, quarto paragrafo, lett. b), della Convenzione Italia-UK condiziona la spettanza del credito di imposta al fatto che il dividendo ricevuto dalla società residente nel Regno Unito sia ivi assoggettato a imposizione, di modo che ""la società del Regno Unito che riceve il dividendo è tenuta a fornire la prova che il dividendo sia stato assoggettato effettivamente a tassazione"; ciò non si era verificato nel caso di specie, in quanto "il Regno Unito non considera tassabile il dividendo prodotto in Italia per mezzo dell'applicato meccanismo ULT" (credito di imposta indiretto "underlying tax credit", c.d. ULT). Inoltre, il regime di esonero della ritenuta previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27-bis, comma 3 , applicativo della direttiva Ce n. 80/435 (cd. Direttiva Madre-Figlia), in combinazione con il meccanismo inglese ULT, è alternativo al regime previsto dalla Convenzione Italia-UK, per cui la fruizione dell'uno impedisce di beneficiare dell'altro, avendo nel caso in questione Lazard già usufruito del regime della Direttiva Madre-Figlia.

Avverso la suddetta sentenza la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

La ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la società contribuente deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la "illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui i Giudici hanno respinto l'appello della Società in ordine alla nullità/illegittimità del provvedimento di diniego per intervenuta decadenza dell'Amministrazione finanziaria dall'esercizio dell'azione fiscale", in violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1 . Sostiene la ricorrente che l'attività di controllo e accertamento dell'Ufficio in ordine alla spettanza dei crediti di imposta sui dividendi chiesti a rimborso è soggetta al termine decadenziale del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, e non all'ordinario termine di prescrizione decennale, come invece ritenuto dalla CTR. 1.1. Il motivo è infondato.

Invero, la tesi propugnata dalla ricorrente si pone in aperto contrasto con l'orientamento espresso da questa Corte, secondo cui costituisce principio generale che nel diritto tributario tutti i termini devono essere espressamente previsti e, in mancanza, deve farsi applicazione della norma generale contenuta nell' art. 2946 c.c. , che prevede il termine di prescrizione decennale. Nè D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1 , può trovare applicazione in via analogica o di interpretazione al caso di specie, poichè si è in presenza di una istanza di rimborso presentata da soggetto non residente e, dunque, di una fattispecie totalmente diversa da quella da esso disciplinata. Questa interpretazione è suffragata dalla Corte di Giustizia che, con la sentenza 11.06.2009 in C155/08 e C157/08 , anche in materia di accertamento dei redditi prodotti all'estero, ha stabilito che "la fissazione di un termine di accertamento più lungo per i termini all'estero rispetto a quelli di provenienza nazionale è conforme al diritto comunitario", poichè, "l'interesse a preservare l'integrità delle entrate tributarie nazionali e la necessità di contrastare frodi fiscali, prevalgono sia sulla libertà di prestazione di servizi che sulla libera circolazione di merci" (Cass. n. 16001 del 2019; nello stesso senso, v. anche Cass. n. 19880 del 2021).

Alla stregua della menzionata pronuncia della Corte di Giustizia, deve essere disattesa la richiesta di rinvio pregiudiziale formulata dalla ricorrente in relazione all'art. 43 del Trattato in materia di libera prestazione di servizi e libera circolazione dei capitali.

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione dell'art. 10, quarto paragrafo, lett. b), della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito. La ricorrente censura la sentenza impugnata per avere la CTR - ai fini dell'applicazione della regola per cui, in relazione ai dividendi distribuiti da una società "figlia" residente in Italia alla società "madre" residente nel Regno Unito, l'Italia deve riconoscere alla società estera il rimborso di un credito di imposta - interpretato il requisito previsto dall'art. 10 cit., secondo cui "la società la quale riceve i dividendi ed il credito di imposta sia a tal titolo soggetto all'imposta del Regno Unito" nel senso che i dividendi percepiti devono concretamente generare una imposta dovuta nel Regno Unito, e non nel senso che è sufficiente che i dividendi concorrano alla formazione della base imponibile della società estera.

Con il terzo motivo si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione dell'art. 4, comma 1, 5, comma 1, e 7, comma 2, della Direttiva Madre-Figlia, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27-bis, comma 3 e dell' art. 10, quarto paragrafo, lett. b) , della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito. Censura la ricorrente la sentenza impugnata per avere ritenuto che la scelta operata, all'atto di erogazione dei dividendi, per il regime di esonero della ritenuta previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27-bis, comma 3 introdotto nel nostro ordinamento in attuazione della Direttiva Madre-Figlia, in combinazione con il regime del credito (ULT) previsto nel Regno Unito, impedisce di fruire del rimborso del credito di imposta convenzionale da parte dell'Italia, in quanto i due benefici, essendo entrambi finalizzati ad evitare la doppia imposizione dei dividendi, sono fra loro alternativi.

Con il quarto motivo si deduce, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione e falsa applicazione dell'art. 5, comma 1, della Direttiva Madre-Figlia, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27-bis, comma 3 e dell' art. 10, quarto paragrafo, lett. b) , della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito. Posto che il legislatore italiano ha previsto la possibilità per la società madre comunitaria di essere esonerata dalla ritenuta, in attuazione della Direttiva Madre-Figlia, e che tale possibilità è alternativa al rimborso del credito di imposta previsto dalla Convenzione Italia-UK, sostiene la ricorrente che l'applicazione di un regime (o dell'altro) al momento della distribuzione dei dividendi costituisce una scelta retrattabile, di modo che è legittimo il comportamento della società ricorrente che inizialmente, all'atto della erogazione dei dividendi, li ha percepiti senza applicazione della ritenuta e, successivamente, ha optato per il rimborso del credito di imposta, sottoponendo a ritenuta sia i dividendi sia il credito di imposta.

2.1. I tre motivi, esaminabili congiuntamente stante la loro stretta connessione, sono fondati.

Secondo questa Corte, "In tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia, residente in Italia, ad una società madre, residente nel Regno Unito, l'esenzione integrale da imposta sui dividendi riconosciuta in Italia ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27-bis , che ha attuato la direttiva madre-figlia n. 453/1990/CE , non elimina necessariamente il rischio di doppia imposizione economica nè di violazione del principio di neutralità fiscale, secondo l'interpretazione offerta dalla Corte di giustizia (causa C-389/18 del 19 dicembre 2019, Brussels Securities); pertanto, è consentito alla società madre, che originariamente non abbia subito in Italia ritenute sui dividendi ricevuti D.P.R. cit., ex art. 27-bis di optare successivamente per l'applicazione dell'art. 10, par. 4 lett. b, della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Regno Unito, ratificata con L. n. 329 del 1990 , chiedendo un credito di imposta, 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, non sussistendo una alternatività, in termini assoluti, tra le due fonti normative e trovando applicazione il principio di neutralità ed efficienza fiscale internazionale ("international tax neutrality ed efficiency"), espressione della "intercountry equity"" (Cass. n. 20646 del 2021). Si è inoltre affermato che "In tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia residente in Italia ad una società madre residente in Gran Bretagna, il credito d'imposta previsto dall'art. 10, par. 4, lett. b, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Gran Bretagna, stipulata il 21 ottobre 1988 (ratificata con L. n. 329 del 1990), non è escluso dal riconoscimento dei benefici (nella specie esenzione da ritenuta) della Direttiva madre-figlia n. 453 del 1990 (attuata con il D.Lgs. n.

136 del 1993), atteso che detto riconoscimento, secondo l'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia (causa C-389/18, del 19 dicembre 2019, Brussels Securities), non elimina, necessariamente, il rischio della doppia imposizione economica nè della violazione del principio di neutralità fiscale. Sicchè, deve verificarsi in concreto se il meccanismo di tassazione previsto dallo Stato membro elimini effettivamente detto rischio, 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 dello 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 2011/96/UE del 30 novembre 2011 " (Cass. n. 2313 del 2020). E' stato ulteriormente precisato che "In tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia residente in Italia ad una società madre residente in Francia, 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 nè 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 peggiori rispetto alla disciplina applicabile ad una società madre residente 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. n. 13845 del 2021).

3. La sentenza impugnata si pone, in parte qua, in contrasto con il consolidato orientamento di questa Corte in materia e va, dunque, sul punto cassata.

In conclusione, devono essere accolti il secondo, il terzo e il quarto motivo di ricorso e rigettato il primo. La sentenza impugnata va dunque cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio per un nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, la quale provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo, il terzo e il quarto motivo di ricorso e rigetta il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di

secondo grado dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza