

Due sentenze della Corte di cassazione hanno respinto i ricorsi del contribuente

Dividendi, lo sconto fiscale k.o.

L'esenzione da ritenuta esclude il credito d'imposta

DI EMILIO DE SANTIS

Direttiva madre-figlia, l'esenzione da ritenuta esclude il credito di imposta. Qualora siano distribuiti dividendi senza applicazione della ritenuta, ex art. 27, comma 3, dpr 600/1973, dalla società italiana al suo socio unico residente in Francia, e questi non abbia ivi corrisposto su di essi alcuna imposta, non sussiste il diritto per il riconoscimento di un qualunque credito di imposta.

La Direttiva n. 90/435/Cee «madre-figlia», ancorché adottata successivamente alla Convenzione Italia-Francia «con quest'ultima determina una disciplina complementare e multi livello di contrasto alla doppia imposizione secondo un regime opzionale di alternatività». Pertanto detta normativa nell'accertare l'esclusione di qualsiasi causa di doppia imposizione giuridica ed economica, evitata in radice dall'esenzione da ritenuta del dividendo, fa derivare l'insussistenza del diritto della società francese al riconoscimento del credito di imposta, perché esso si pone in rapporto di alternatività e non di cumulo con il beneficio dell'esenzione da ritenuta di

cui ha usufruito. Pertanto neanche assume rilievo l'eccezione delle Entrate, in ordine al fatto che la società francese non fosse la beneficiaria effettiva dei dividendi, «bensì mera società-veicolo della capogruppo statunitense». Lo affermano le sentenze 25584 e 25585/2017 della Cassazione, che hanno respinto i ricorsi del contribuente avverso le decisioni della Ctr Abruzzo rispettivamente n. 974/2012 e n. 976/2013.

La vicenda trae origine dal diniego opposto dal Centro operativo di Pescara ad un'istanza di rimborso del credito di imposta - ex art. 10, comma 4, lettera b), della Convenzione Italia/Francia - presentata da una società di diritto francese in relazione a un dividendo corrisposto nel 2003 (2002 per la sentenza n. 25585/2017) da una società italiana di cui era unico socio. Il ricorrente aveva principalmente sostenuto sia che il credito di imposta potesse spettare indipendentemente dall'esenzione dei dividendi tanto nello Stato di residenza del socio percipiente quanto in quello della società erogante, sia che fosse da rispettare il principio di alternatività e di non cumulabilità dei regimi di esenzione in caso di doppia

imposizione economica, in considerazione di quanto previsto dall'articolo 7, comma 2 della Direttiva. Ma la Suprema corte, dopo essersi soffermata ad approfondire il concorso della Convenzione e della Direttiva al quadro normativo «senza che ciò implichi l'automatizzata espunzione dell'una a favore dell'altra», giunge ad affermare che «l'eliminazione o attenuazione della doppia imposizione non possa mai determinare, in concreto, la distorsione rappresentata da una duplice non-imposizione, o comunque da un beneficio indebito (perché contrastante con la ratio normativa)».

In altre parole il fatto che sia consentito, a seconda della scelta operata dal contribuente, di optare per il riconoscimento del credito di imposta da Convenzione piuttosto che il regime di esenzione dalla ritenuta da Direttiva, preclude senz'altro che possano essere seguite ambedue le modalità, in quanto comporterebbero un risultato «avulso ed eccedente rispetto alla finalità di evitare la doppia imposizione».



La sentenza sul sito www.italiaoggi.it/documenti

Interessi passivi deducibili, sì della Corte giustizia Ue

La Corte di giustizia europea, nelle cause riunite C-398/16 e C-399/16 del 25 ottobre scorso è entrata nel merito della deducibilità degli interessi passivi ed ha deciso favorevolmente sulla loro deducibilità.

In particolare, nella causa 398/16 una società olandese, facente parte di un gruppo svedese al quale appartiene anche una società italiana, al fine di acquistare le azioni della società italiana di proprietà di terzi, costituiva un'altra società in Italia, alla quale conferiva un capitale. Tale conferimento, era stato finanziato da un prestito fruttifero erogato da una società svedese, appartenente al medesimo gruppo, alla società olandese. Gli interessi maturati su tale prestito, venivano portati in deduzione come spesa deducibile dai propri redditi nella dichiarazione fiscale della società olandese. L'amministrazione fiscale olandese non accettava tale deduzione e notificava avviso di accertamento. La società, olandese presentava ricorso, sostenendo che gli interessi del prestito potevano essere dedotti se le fosse stato consentito costituire un soggetto fiscale unico con la sua controllata, ovvero in presenza di consolidato fiscale nazionale. Il diritto olandese, riserva tale possibilità alle società residenti, pertanto la società olandese afferma di aver subito una limitazione della propria libertà di stabilimento, contraria agli articoli 49 e 54 del Tfe. La Corte suprema dei Paesi Bassi ha sottoposto alla Corte di giustizia la seguente questione pregiudiziale: «Se gli articoli 49 e 54 Tfe debbano essere interpretati nel senso che essi ostano ad un regime nazionale in forza del quale una società controllante stabilita in un Stato membro non è consentita la deduzione degli interessi relativi ad un prestito connesso ad un conferimento di capitale in una società controllata stabilita in un altro Stato membro, mentre essa potrebbe godere di siffatta deduzione se la società controllata fosse inclusa in un'entità fiscale unica, con caratteristiche come quella dell'entità fiscale unica olandese, con la medesima società controllante in quanto in tal caso, grazie al consolidamento, non sarebbe percepibile alcun nesso con il conferimento di capitale in parola». L'Avvocato generale afferma che se lo scopo di tale norma consiste nell'impedire la riduzione artificiosa della base imponibile della società controllata nei Paesi Bassi, non si comprende il motivo per cui la deduzione è tollerata quando si tratti di società olandesi e la si vieta quando si è in presenza di una società residente in un terzo Stato membro. La stessa elusione può avvenire in entrambi i casi.

Pertanto, in virtù dell'art. 49 del Tfe, la Corte di giustizia ha ammesso la possibilità di dedurre gli interessi di un prestito erogato da una controllante residente in uno Stato membro a favore di una controllata localizzata in un altro Stato membro. La conclusione dell'avvocato generale, può essere estesa ai regimi fiscali italiani in tema di divieto di deduzione di interessi passivi in capo alle società che li hanno sostenuti (Roi estero) previsti dal Tuir.

Giovanni Musso

L'ANALISI

Imposta di registro, retroattività in bilico

Imposta di registro, in bilico la retroattività. Negli ultimi anni, le contestazioni fondate dall'Amministrazione finanziaria sull'art. 20 del dpr 131/1986 sono state sempre più frequenti e, pertanto, l'individuazione dell'ambito temporale delle modifiche apportate all'art. 20 del Testo unico del registro contenute nel disegno di legge di Bilancio 2018 (si veda *ItaliaOggi* del 1° novembre) è una questione di massima importanza, data la sua capacità di incidere sui numerosi contenziosi pendenti sul tema.

In linea generale, vi sono due ipotesi in cui una norma tributaria possa essere esplicare i suoi effetti anche per il passato. In primo luogo, quando il legislatore lo dichiara espressamente (con tutti i limiti previsti dallo statuto dei diritti del contribuente) e in secondo luogo, quando siamo in presenza di una norma di interpretazione autentica.

Da una lettura della disposizione in questione (art. 13 del ddl Bilancio 2018), non abbiamo un riferimento specifico all'ambito di applicazione temporale ma, da un esame della relazione illustrativa che accompagna il ddl, emerge chiaramente la volontà del legislatore di «interpretare» e non innovare il tessuto normativo esistente.

In questo senso, nella relazione si precisa che «la modifica è volta a dirimere alcuni dubbi interpreta-

tivi sorti in merito alla portata applicativa dell'articolo 20 del dpr 26 aprile 1986, n. 131 (Tur), rubricato «interpretazione degli atti» o ancora «La norma introdotta è volta, dunque, a definire la portata della previsione di cui all'articolo 20 del Tur» e infine, nella parte sugli effetti finanziari, se ne afferma la «natura chiarificatrice».

Dalla relazione illustrativa emerge il chiaro spirito del legislatore sulla retroattività che potrebbe essere fatto valere dai contribuenti sulle contestazioni in corso

Se, da un lato, la volontà interpretativa (e non innovativa) del legislatore appare pacifica, dall'altro lato, è vero che difettano le caratteristiche «strutturali» tipiche di una norma di interpretazione autentica.

A parte la carenza di autoqualificazione (superabile secondo la giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte di cassazione) una legge interpretativa, in teoria, dovrebbe incidere sul significato e non sull'enunciato linguistico della legge interpretata, e pertanto, strutturalmente, essa non potrebbe presentarsi (così come avviene nel caso di specie) sotto forma di emendamento testuale

della legge oggetto di interpretazione. Fermo restando il chiaro spirito del legislatore sopra delineato che sicuramente potrebbe essere fatto valere dai contribuenti sulle contestazioni in corso, sarebbe quindi senz'altro preferibile (per scongiurare qualsiasi dubbio sul punto) che nell'ambito del passaggio parlamentare del ddl, si prevedesse esplicitamente l'efficacia retroattiva della «nuova versione» dell'art. 20, dpr 131/1986 a tutti i rapporti tributari non ancora esauriti alla data di entrata in vigore della legge di bilancio (quindi in caso di giudizi pendenti, assumerebbe circostanza dirimente il passaggio in giudicato della sentenza).

Va infine evidenziato che, anche nel caso in cui detta disciplina fosse ritenuta efficace solo per il futuro, considerata la sua natura procedimentale (confermata anche nella relazione illustrativa - nella parte sugli effetti finanziari - ove si afferma «la misura si limita esclusivamente a precisare le modalità con cui gli uffici devono effettuare le valutazioni ai fini del controllo, in tema di imposta di registro»), la stessa dovrà costituire, in ogni caso, il parametro normativo anche per gli accertamenti (effettuati a partire da 1° gennaio 2018) che hanno per oggetto periodi di imposta precedenti la data di entrata in vigore della legge di bilancio.

Giorgio Infranca

© Riproduzione riservata