



Date de réception : 27/10/2015

Osservazioni della Repubblica portoghese

Causa C-194/15*

Documento depositato da

Repubblica portoghese

Denominazione comune della causa:

BAUDINET E A.

Data di deposito:

30 luglio 2015

Corte di giustizia dell'Unione europea**Causa C-194/15**

Osservazioni della Repubblica portoghese relative alla domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino (Italia) riguardo all'interpretazione degli articoli 63 TFUE e 65 TFUE in materia di eliminazione della doppia imposizione giuridica internazionale.

Lisbona, 30 luglio 2015

Egregi Signori Presidente e Giudici

della Corte di giustizia dell'Unione europea

Il **governo portoghese**, rappresentato da Luís Inez Fernandes, Margarida Rebelo e João Martins da Silva, in qualità di agenti, in seguito alla notifica della domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino (Italia), nella causa **C-194/15**, si pregia di presentare le proprie osservazioni ai sensi dell'articolo 23 del Protocollo relativo allo Statuto della Corte di giustizia, precisando in particolare che:

I – Fatti

1. Nell'ambito di un ricorso proposto nel procedimento principale dalla ricorrente, il quale ha comportato la proposizione della questione pregiudiziale in esame da parte del giudice nazionale e riguarda gli

* Lingua processuale: l'italiano.

accertamenti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in relazione agli anni tributari 2007 e 2008, si intende appurare se la ricorrente possa o meno detrarre dall'imposta dovuta in Italia, Stato di sua residenza, l'importo integrale della ritenuta alla fonte effettuata in Francia dalla società «Paul Ricard S.A» all'atto del versamento di dividendi alla ricorrente.

2. I fatti rilevanti oggetto della controversia possono riassumersi come segue. Negli anni 2007 e 2008 la ricorrente, residente in Italia, deteneva una partecipazione azionaria qualificata nella società «Paul Ricard S.A», avente sede in Francia, la quale ha versato dividendi alla ricorrente nel corso degli anni di cui trattasi.
3. In base alla «convenzione contro le doppie imposizioni fiscali, stipulata tra la Repubblica italiana e quella francese il 5 ottobre 1989» (in prosieguo: la «CDI»), la società «Paul Ricard S.A.» riteneva alla fonte, in Francia, un importo pari al 15% dell'ammontare lordo dei dividendi che la ricorrente avrebbe dovuto percepire.
4. Nella propria dichiarazione dei redditi depositata in Italia, la ricorrente intende detrarre dall'imposta dovuta in Italia l'importo integrale della ritenuta alla fonte effettuata in Francia.
5. L'amministrazione tributaria italiana ritiene illegittimo siffatto credito d'imposta di origine estera, poiché, per detto importo, eccede quanto risulta dall'articolazione tra la CDI e la propria normativa interna.
6. In sintesi, con tale procedimento di rinvio pregiudiziale si intende sostanzialmente appurare in che misura la ritenuta convenzionale effettuata dalla società francese sui dividendi versati ai contribuenti possa o meno essere detratta dall'imposta italiana dovuta da questi ultimi.

II – Questioni sollevate dal giudice del rinvio

7. In tali circostanze, per statuire sul ricorso proposto contro la decisione di diniego della detrazione, il giudice del rinvio ritiene necessario che la Corte di giustizia dell'Unione europea si pronunci in via pregiudiziale sulla seguente questione:

«Se gli articoli 63 TFUE e 65 TFUE ostino alla normativa di uno Stato membro in forza della quale, allorché un residente di tale Stato - azionista di una società stabilita in uno Stato membro diverso - percepisca dividendi tassati in entrambi gli Stati, non si ponga rimedio alla doppia imposizione mediante l'imputazione nello Stato di residenza di un credito d'imposta almeno pari all'importo dell'imposta versata nello Stato della società distributrice».

III – Contesto normativo

8. Alla luce della presente questione pregiudiziale, si rende necessario conoscere, da un lato, il testo della CDI stipulata tra la Repubblica italiana e quella francese e, dall'altro, il testo della normativa interna italiana.
9. Ai sensi dell'articolo 10 della CDI:

«1. I dividendi pagati da una società residente di uno Stato ad un residente dell'altro Stato sono imponibili in detto altro Stato.

2. Tuttavia, tali dividendi sono imponibili anche nello Stato di cui la società che paga i dividendi è residente ed in conformità della legislazione di detto Stato, ma, se la persona che percepisce i dividendi ne è l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere:

(...)

b) il 15 per cento dell'ammontare lordo dei dividendi, in tutti gli altri casi».
10. In altri termini, ai sensi di detta CDI, e conformemente al modello di convenzione fiscale dell'OCSE in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (in prosieguo: il «modello OCSE»), vi è una situazione di competenza tributaria condivisa tra lo Stato di origine e lo Stato di residenza.
11. Per far fronte alle situazioni di competenza tributaria condivisa da entrambi gli Stati, vale a dire, lo Stato di origine e quello di residenza, e nelle quali si concretizza effettivamente l'imposizione fiscale in entrambi gli Stati contraenti, l'articolo 24 di detta CDI stabilisce che, qualora elementi di reddito imponibili in Francia siano inclusi nella base imponibile dell'imposta sui redditi in Italia, quest'ultimo Stato *«deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in Francia (...)»*, essendo pacifico che, in ogni caso *«(...) l'ammontare della deduzione non può eccedere la quota di imposta italiana attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo»*.
12. A sua volta, in base alla ordinanza di rinvio, la legge interna italiana, ai sensi dell'articolo 3, primo comma, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917, del 22 dicembre 1986, nella versione modificata dal Decreto Legislativo n. 344, del 12 dicembre 2003, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 302, del 31 dicembre 1986 - S.O. (in prosieguo: il «Testo Unico delle Imposte sui Redditi» o il «TUIR»), dispone quanto segue:

«L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10».

13. Nel caso di specie, tale norma deve essere interpretata alla luce dell'articolo 47, primo comma, del TUIR, il quale così recita:

«Salvi i casi di cui all'articolo 3, comma 3, lettera a), gli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società o dagli enti indicati nell'articolo 73 (...) concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo limitatamente al 40 per cento del loro ammontare».

14. Per quanto riguarda i redditi provenienti da altri Stati, l'articolo 165 del TUIR dispone quanto segue:

«Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta» e ciò «fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo (...)» e, pertanto, «[n]el caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente».

15. Infine, considerando la questione pregiudiziale, si deve tener conto di quanto previsto agli articoli 63 TFUE e 65 TFUE. Così, l'articolo 63 TFUE stabilisce quanto segue:

«1. Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi.

2. Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni sui pagamenti tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi».

16. L'articolo 65 TFUE è così formulato:

«1. Le disposizioni dell'articolo 63 non pregiudicano il diritto degli Stati membri:

a) di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale;

b) di prendere tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione e delle regolamentazioni nazionali, in particolare nel settore fiscale e in quello della vigilanza prudenziale sulle istituzioni finanziarie, o di stabilire procedure per la dichiarazione dei movimenti di capitali a scopo di informazione amministrativa o statistica, o di adottare misure giustificate da motivi di ordine pubblico o di pubblica sicurezza.

2. Le disposizioni del presente capo non pregiudicano l'applicabilità di restrizioni in materia di diritto di stabilimento compatibili con i trattati.

3. Le misure e le procedure di cui ai paragrafi 1 e 2 non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 63.

4. In assenza di misure in applicazione dell'articolo 64, paragrafo 3, la Commissione o, in mancanza di una decisione della Commissione entro un periodo di tre mesi dalla richiesta dello Stato membro interessato, il Consiglio può adottare una decisione che conferma che le misure fiscali restrittive adottate da uno Stato membro riguardo ad uno o più paesi terzi devono essere considerate compatibili con i trattati nella misura in cui sono giustificate da uno degli obiettivi dell'Unione e compatibili con il buon funzionamento del mercato interno. Il Consiglio delibera all'unanimità su richiesta di uno Stato membro».

IV – Valutazione giuridica: legittimità della regolamentazione nel caso di specie

17. In via preliminare, occorre sottolineare che la questione sollevata dal giudice nazionale riguarda solamente la compatibilità delle disposizioni legislative italiane di cui trattasi con gli articoli 63 TFUE e 65 TFUE, e non con l'articolo 49 TFUE.

18. In realtà, dalla decisione di rinvio non risulta in modo chiaro quale sia la natura della partecipazione della ricorrente nella società «Paul Ricard S.A.» in relazione al periodo in esame. Va affermato, tuttavia, che, per giurisprudenza costante, il soggetto passivo residente in uno Stato membro, che detiene una partecipazione nel capitale di una società stabilita in un altro Stato membro che gli conferisce *una sicura influenza sulle decisioni della società* e gli consente di *indirizzarne le attività*, esercita il diritto di stabilimento ai sensi dell'articolo 49 TFUE.

19. In ogni caso, nel presente procedimento, i principi su cui dovrebbe basarsi l'analisi, a parere del governo portoghese, sono identici ai fini dell'applicazione di

entrambi gli articoli 49 TFUE e 63 TFUE, e pertanto, è fondamentale sapere – rispondendo alla questione pregiudiziale – se lo Stato italiano, in quanto Stato di residenza della ricorrente, sia o meno obbligato a eliminare la doppia imposizione giuridica internazionale mediante la concessione di una detrazione «*almeno*» pari – nell’espressione utilizzata dal giudice del rinvio nella formulazione della questione pregiudiziale – all’imposta effettivamente versata nello Stato di origine, nel caso di specie la Francia, vale a dire, in sostanza, a utilizzare il metodo di «imputazione integrale».

20. Com’è noto, la prassi internazionale ha riconosciuto, come metodo adeguato di eliminazione/mitigazione della doppia imposizione giuridica internazionale, il metodo denominato «imputazione normale» e i suoi adeguamenti (vedasi articolo 23-B, n. 1, secondo paragrafo, del modello OCSE).

21. Di conseguenza, la questione che si pone è se, nell’agire secondo quanto determinato nella propria legge interna e nella CDI tra la Repubblica italiana e quella francese, sull’eliminazione della doppia imposizione giuridica internazionale, l’amministrazione tributaria italiana operi in violazione della libertà di circolazione di capitali, quale definita negli articoli 63 TFUE e 65 TFUE.

22. Orbene, in questa materia di eliminazione della doppia imposizione giuridica internazionale, la giurisprudenza della Corte è stata chiara. Quando due Stati assoggettano a imposta lo stesso reddito (o dividendo) nella sfera del medesimo contribuente, sussiste un caso tipico di esercizio parallelo di poteri impositivi da parte di due Stati aventi giurisdizione tributaria.

23. È chiaro che ciò non significa, come ha già dichiarato anche la Corte, che possa sussistere nel medesimo Stato un trattamento meno favorevole di un dividendo esterno (ad esempio, un dividendo versato da una società avente sede in Francia a una persona fisica residente in Italia) rispetto a un dividendo interno (ad esempio, versato da una società avente sede in Italia a una persona fisica residente in Italia).

24. Tuttavia, non è questa la situazione oggetto del presente procedimento. Dalla decisione di rinvio non risulta che lo Stato italiano applichi un trattamento fiscale più sfavorevole ai dividendi di origine estera. Nel caso di specie, l’imposizione fiscale più elevata non deriva dalle norme di uno Stato, bensì dall’esercizio parallelo di poteri impositivi da parte di due Stati distinti.

25. Il giudice del rinvio presenta il seguente esempio numerico:

«- a fronte di un dividendo erogato da una società francese e in ipotesi fatto pari ad € 100.000, al suo importo lordo sarebbe applicabile una ritenuta convenzionale del 15%, per un totale di € 15.000;

- il dividendo netto percepito dal titolare delle partecipazioni sarebbe dunque pari a € 85.000;

- a sua volta l'imponibile fiscale del dividendo in Italia, rappresentato dal 40% del suo lordo, sarebbe pari ad € 40.000;

- ipotizzando un'aliquota media del 30%, l'IRPEF dovuta allo Stato italiano su un imponibile pari a € 40.000 sarebbe di € 12.000;

- dei 15.000 € già pagati in Francia a titolo di ritenuta alla fonte, i contribuenti sarebbero infine ammessi a detrarre dall'imposta soltanto il 40% della ritenuta francese, cioè € 6.000, e tenuti, invece, a versare ai fini IRPEF i restanti € 6.000 dell'imposta netta applicabile;

- per l'effetto, essi avrebbero subito una tassazione complessiva sul dividendo lordo di € 100.000 pari a € 21.000, di cui € 9.000 imputabili alla mancata detrazione del 60% della ritenuta estera».

26. A parere del giudice del rinvio, ciò contrasta con il trattamento riservato a un dividendo interno, che concorrerebbe alla formazione del reddito imponibile limitatamente al 40% del suo ammontare e che, nel caso di un dividendo di EUR 100.000,00, ipotizzando un'aliquota media del 30%¹, condurrebbe a un imponibile fiscale complessivo pari a EUR 12.000.

27. Di fatto, sussiste una discordanza in termini di imponibile fiscale complessivo tra un dividendo versato da una società stabilita in Italia e un dividendo versato da una società avente sede in Francia.

28. Tuttavia, tale discordanza non si verifica a seguito della tassazione nello Stato di residenza, che, in base all'esempio riportato agli atti dal giudice del rinvio, assoggetta ad un'imposta di soli EUR 6.000,00 l'utile distribuito da una società stabilita in Francia, in contrapposizione agli EUR 12.000,00, qualora l'utile percepito sia stato versato da una società stabilita in Italia.

29. Tale discordanza in termini di risultato complessivo dell'imposizione fiscale non deriva quindi da una qualsivoglia tassazione più elevata da parte dello Stato di residenza della ricorrente sui dividendi versati da società stabilite al di fuori dell'Italia, bensì dall'esercizio parallelo di una competenza tributaria da parte di un altro Stato, anch'esso legittimato all'esercizio del potere impositivo.

30. Infatti, i sistemi delle imposte dirette continuano a essere di competenza nazionale di ciascuno Stato membro, e sussiste, di conseguenza, la necessità di ripartire la competenza tributaria, qualora l'imposizione fiscale di un reddito sia effettivamente connessa a più di uno Stato.

¹La decisione di rinvio non specifica se esista qualsivoglia altra disparità di trattamento tra i dividendi di origine estera rispetto ai dividendi versati da società stabilite in Italia.

31. Tale necessità di ripartire la competenza tributaria, come avviene per le altre disparità, va tenuta distinta dalle restrizioni vietate dal diritto dell'Unione, poiché essa non deriva unicamente da un regime, bensì dalla coesistenza di due regimi fiscali separati – vale a dire, nessuno dei regimi fiscali è di per sé fonte dello svantaggio fiscale – e occorre sottolineare che dette disparità continuerebbero a sussistere anche se i sistemi fiscali nazionali prevedessero norme esattamente identiche.

32. Nel diritto fiscale internazionale è generalmente riconosciuto, nella misura in cui si intende evitare la doppia imposizione giuridica, che spetta allo Stato di residenza decidere se evitarla o meno e in che modo. Per esempio, uno Stato può decidere di evitare la doppia imposizione giuridica unilateralmente oppure mediante una convenzione contro la doppia imposizione, e può utilizzare un metodo di esenzione o un metodo di credito dell'imposta versata all'estero.

33. Ai sensi del diritto dell'Unione, la facoltà di scegliere tra detti criteri e di attribuire in base ad essi la competenza tributaria spetta unicamente agli Stati membri.

34. Attualmente non sussistono criteri alternativi nel diritto dell'Unione e non è prevista alcuna base giuridica per la loro fissazione.

35. Nella sentenza del 14 novembre 2006 della Corte di giustizia, Kerckhaert-Morres, C-513/04, punti 20, 22 e 23, si legge che:

«20. In circostanze come quelle della fattispecie, le conseguenze svantaggiose che l'applicazione di un sistema di imposizione dei redditi, quale il regime belga di cui al procedimento principale, potrebbe comportare derivano dall'esercizio parallelo da parte di due Stati membri della loro competenza fiscale. (...)

22. Orbene, il diritto comunitario, al suo stato attuale ed in una situazione come quella di cui al procedimento principale, non stabilisce criteri generali per la ripartizione delle competenze tra Stati membri con riferimento all'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità. Infatti, fatta eccezione per la direttiva 90/435/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (GU L 225, pag. 6), la convenzione del 23 luglio 1990, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (GU L 225, pag. 10) e la direttiva 2003/48/CE del Consiglio, del 3 giugno 2003, in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi (GU L 157, pag. 38), non è stata finora adottata, nell'ambito del diritto comunitario, alcuna misura di unificazione o di armonizzazione intesa ad eliminare le situazioni di doppia imposizione.

23. Ne consegue che spetta agli Stati membri adottare le misure necessarie per prevenire situazioni come quella di cui al procedimento principale utilizzando,

in particolare, i criteri di ripartizione seguiti nella prassi fiscale internazionale. È sostanzialmente questa la finalità della convenzione franco-belga, che effettua una ripartizione della competenza fiscale tra la Repubblica francese e il Regno del Belgio in simili situazioni. (...)».

36. Sollecitata nuovamente a decidere sulla medesima materia, la Corte ha ribadito quanto affermato in precedenza. In proposito, vedasi la sentenza del 16 luglio 2009, Damseaux, C-128/08, di cui vengono riportati i punti più rilevanti ai fini della decisione sul procedimento in esame:

«26 (...) [I] dividendi versati da una società avente sede in uno Stato membro a un azionista residente in un altro Stato membro possono essere oggetto, sul piano giuridico, di doppia imposizione qualora i due Stati membri decidano di esercitare la propria competenza fiscale e di assoggettare tali dividendi a tassazione a carico dell'azionista.

27. D'altra parte, la Corte ha già avuto modo di affermare che le conseguenze svantaggiose che possono derivare dall'esercizio parallelo da parte di diversi Stati membri della loro competenza fiscale, in quanto tale esercizio non sia discriminatorio, non costituiscono restrizioni vietate dal Trattato CE (v., in tal senso, citate sentenze Kerckhaert e Morres, punti 19, 20 e 24, e Orange European Smallcap Fund, punti 41, 42 e 47). (...)

32. In una fattispecie in cui sia lo Stato membro della fonte dei dividendi sia lo Stato membro di residenza dell'azionista possono tassare tali dividendi, ritenere che spetti necessariamente allo Stato membro di residenza prevenire tale doppia imposizione si risolverebbe nel conferire una priorità nell'imposizione di detto genere di redditi allo Stato membro della fonte.

33. Se è pur vero che una tale ripartizione di competenze sarebbe conforme, in particolare, alla prassi giuridica internazionale, quale si riflette nel modello di convenzione fiscale relativo ai redditi e al patrimonio elaborato dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), segnatamente al suo articolo 23, parte B, è pacifico che il diritto comunitario, al suo stato attuale ed in una situazione come quella di cui al procedimento principale, non stabilisce criteri generali per la ripartizione delle competenze tra Stati membri per quanto attiene all'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità (v. citate sentenze Kerckhaert e Morres, punto 22, e Columbus Container Services, punto 45).

34. Conseguentemente, se è pur vero che uno Stato membro non può invocare una convenzione bilaterale per sfuggire agli obblighi su di esso incombenti in forza del Trattato (v. sentenze del 14 dicembre 2006, Denkvit International e Denkvit France, C-170/05, Racc. pag. I-11949, punto 53, e Amurta, cit., punto 55), la circostanza che sia lo Stato membro della fonte dei dividendi sia lo Stato membro di residenza dell'azionista possano tassare tali dividendi non

implica che lo Stato membro di residenza sia tenuto, in forza del diritto comunitario, a prevenire le conseguenze svantaggiose che potrebbero discendere dall'esercizio della competenza così ripartita tra i due Stati membri».

37. Pertanto, alla luce di detta giurisprudenza costante della Corte, non può esservi altra conclusione se non quella secondo cui la normativa interna italiana, che concretizza quanto stabilito nella CDI tra la Repubblica italiana e quella francese in materia di mitigazione/eliminazione della doppia imposizione giuridica internazionale, non viola il principio della libertà di circolazione dei capitali, essendo la fattispecie il risultato della disparità derivante dall'applicazione parallela di differenti sistemi fiscali, italiano e francese, e dall'inesistenza di armonizzazione dell'Unione nella materia di cui trattasi.

V – Conclusione

38. Dalle considerazioni che precedono e per i motivi esposti, il governo portoghese propone alla Corte di giustizia di rispondere come segue alle questioni sollevate dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino:

«Gli articoli 63 TFUE e 65 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in forza della quale i dividendi versati da una società avente sede in un altro Stato membro a un azionista residente in detto Stato membro possono essere oggetto di tassazione in questo Stato membro, e la quale limita il credito d'imposta versata all'estero all'ammontare dell'imposta dovuta in tale Stato membro corrispondente alla proporzione di detti dividendi nel reddito totale imponibile».

Gli agenti della Repubblica portoghese

Luís Inez Fernandes

Margarida Rebelo

João Martins da Silva