

Sull'applicabilità delle convenzioni contro le doppie imposizioni in assenza di un'effettiva duplicazione d'imposta

di Paolo Arginelli e Giulio Cuzzolaro

1. INTRODUZIONE

1 La recente sentenza della Corte di Cassazione n. 25219 dell'11 ottobre 2018 (di seguito, la “**Sentenza**”) ci offre l'occasione per analizzare il (condivisibile) principio di diritto con essa affermato secondo cui le previsioni recate nelle convenzioni contro le doppie imposizioni (di seguito, le “**Convenzioni**”) possono trovare applicazione anche nel caso in cui non si manifesti, in concreto, alcun rischio di doppia imposizione internazionale in ragione del fatto che lo Stato al quale pattizamente compete in via esclusiva l'esercizio del potere impositivo non lo eserciti per norma interna.

2. LA CONTROVERSIA DA CUI ORIGINA LA SENTENZA IN COMMENTO

La pronuncia in esame riguarda una controversia sorta dalla contestazione, mossa dall'Agenzia delle Entrate ad una società di diritto tedesco, di avere omesso di dichiarare ed assoggettare ad imposizione in Italia la plusvalenza derivante dalla cessione della partecipazione totalitaria in una società di diritto italiano.

Tale pretesa veniva contestata dalla società tedesca lamentandone, per quanto qui ci interessa, la contrarietà rispetto a quanto previsto dall'art. 13, par. 4, della Convenzione contro le doppie imposizioni conclusa tra la Repubblica italiana e la Repubblica Federale di Germania a Bonn il 18 ottobre 1989 e resa esecutiva in Italia con la legge di ratifica del 24 novembre 1992 n.459 (di seguito, la “**Convenzione Italia-Germania**”). In base a tale norma pattizia si prevede infatti che gli utili conseguiti da una persona residente in uno dei predetti Stati dall'alienazione di beni siti nell'altro Stato contrente diversi da quelli indicati nei paragrafi precedenti (i.e. beni immobili, beni mobili appartenenti ad una stabile organizzazione, navi e aeromobili) sono imponibili “*soltanto nello Stato contraente di cui l'alienante è residente*” (nel caso di specie, la Germania).

Tale disciplina convenzionale si sovrapponeva al regime interno tedesco, che, a partire dal periodo d'imposta 1994 prevedeva un'esenzione delle plusvalenze realizzate da società residenti e derivanti dalla cessione di partecipazioni sociali (per maggiori approfondimenti sul regime in esame, si rinvia, *ex multis*, a M. GÜNKEL - E. SCHMITZ, *Germany as an International Holding Company Location*, in *International Tax Review*, 1997, Vol. 25, No. 5, pag. 213; C. ROMANO, *Holding Company Regimes in Europe: A Comparative Survey in, European Taxation*, 7/1999, pag. 262; R. MARTINI - T. WEIMAR, *Selected issues in the tax treatment of cross-border inbound and outbound capital gains on shares under domestic law in Taxation of Companies on Capital Gains on Shares under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties* a cura di G. Maisto, IBFD 2013, pag. 734 e ss.). È pacifico da quanto precede che l'applicazione congiunta della norma pattizia e di quella interna tedesca avrebbe determinato l'effettiva non imposizione della plusvalenza *de qua*.

2 L'accertamento veniva confermato nei primi due gradi di giudizio. In particolare, la Commissione Tributaria Provinciale di Bologna, con sentenza n. 409 emessa il 12 dicembre 2007 (depositata il 1° febbraio 2008) riteneva non applicabile la Convenzione Italia-Germania in quanto *“nella fattispecie non si verifica alcun caso di doppia imposizione”*. La successiva sentenza n. 74 del 5 luglio 2010 della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna (depositata il 20 settembre 2010), nel confermare la sentenza di primo grado, rilevava che *“il contribuente pretende in maniera palesemente contraddittoria, l'applicazione della convenzione italo-tedesca istituita per evitare la doppia imposizione, mentre dagli atti risulta in modo inequivocabile che non vi è traccia alcuna di doppia imposizione, resta perciò doveroso applicare gli art. 23 e 112 TUIR”*.

La Sentenza in commento ha cassato l'arresto della Commissione Tributaria Regionale ritenendo che *“[l]’osservazione secondo cui la società [tedesca] non risulta avere assolto l’obbligo di pagamento delle imposte nello Stato di residenza non costituisce valido argomento per disapplicare le norme convenzionali sulla ripartizione del potere impositivo, ma giustifica semmai l’attivazione della facoltà di “scambio di informazioni” prevista dalla stessa Convenzione (art. 27) ai fini della applicazione delle norme convenzionali e per contrastare fatti di evasione fiscale, fermo restando che lo Stato titolare del potere impositivo sulla fattispecie in oggetto rimane esclusivamente la Germania quale paese di residenza della società che ha conseguito l’utile riconducibile alla previsione di cui all’art.13 paragrafo 4 della Convenzione”*.

3. SULLA NATURA “DISTRIBUTIVA” DELLE NORME CONTENUTE NELLE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

Alla base della Sentenza in esame si pone la qualificazione delle disposizioni pattizie, aventi ad oggetto le diverse categorie reddituali, quali norme “distributive” (cfr. C. VAN RAAD, *Five fundamental rules in applying tax treaties*, in J. DOUCLÉ (a cura di), *Liber Amicorum Luc Hinnekens*, Brussel (2002), pag. 587 e ss.) che operano *“una ripartizione del potere impositivo tra gli Stati contraenti con riguardo agli ambiti di possibile sovrapposizione della fiscalità dei due Stati”*.

Come noto, la doppia imposizione internazionale si verifica qualora due o più Stati adottino, nell'esercizio della propria potestà impositiva, criteri di collegamento territoriale tali da rendere la medesima fattispecie imponibile in una pluralità di ordinamenti tributari. In ragione della possibilità che si verifichi un siffatto fenomeno di doppia imposizione, il quale contrasta con lo sviluppo delle attività economiche e degli scambi tra gli Stati, questi, attraverso le convenzioni per evitare le doppie imposizioni, convengono sulla ripartizione delle rispettive potestà impositive al fine di prevenire il potenziale emergere di casi di doppia imposizione (cfr. Cass. Sez. Trib. n. 3414 del 21 febbraio 2005, secondo cui le previsioni contenute nelle Convenzioni assolvono *“una funzione limitativa rispetto all'esercizio della potestà impositiva...onde evitare che i contribuenti subiscano un maggior carico fiscale sui redditi percepiti all'estero ed agevolare l'attività economica e d'investimento internazionale (Cass. nn. 1231 e 2532 del 2001)”*; in dottrina cfr., ex

multis, C. SACCHETTO, voce: *Diritto tributario* [convenzioni internazionali], in Enc. Dir., Annali I, 2007; E. REIMER – A. RUST, *Klaus Vogel on Double Taxation Convention*, IV° Ed, Kluwer International, 2015 pagg. 29-30).

Sotto il profilo internazionalistico, le predette Convenzioni si qualificano come accordi internazionali soggetti alle generali regole ermeneutiche previste agli artt. 31, 32 e 33 dalla Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 23 marzo 1969, in relazioni alle quali “*esigenze di certezza nelle relazioni internazionali portano a ritenere indispensabile una prevalenza del testo scritto su ogni altra forma di manifestazione della volontà* [degli Stati contraenti]” (così, *inter alia*, G. MELIS, *L’interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, pagg. 587 e ss.).

Ciò vale a dire – come già anche rilevato dalla giurisprudenza di legittimità intervenuta sul punto (cfr. Cass. Sez. Trib. sent. n. 23984 del 24 novembre 2016) – che nell’interpretazione delle norme convenzionali sul riparto del potere impositivo convenuto tra gli Stati contraenti ci si deve prioritariamente attenere al loro “*dato letterale*” ritenendo che laddove “*è usata l’espressione «soltanto»* [questa sta chiaramente] *a significare l’esclusiva potestà* [impositiva] *di uno Stato*”, con effetto preclusivo dell’esercizio della propria potestà impositiva da parte dell’altro Stato contraente.

Ne consegue la condivisibilità della Sentenza in commento, che riforma la decisione del giudice di merito secondo cui, nel caso di specie, sarebbe stato “*doveroso applicare gli art. 23 e 112 TUIR*”, giacché tale tesi si pone in evidente contrasto con la norma ritraibile da un’interpretazione letterale e sistematica dell’art. 13, par. 4 della Convenzione Italia-Germania.

Inoltre, sotto il profilo interno, come anche rilevato dalla Sentenza in esame, le previsioni recate nelle Convenzioni “*costituiscono disposizioni speciali derogatorie alle norme tributarie nazionali, sia per il principio generale della prevalenza delle norme internazionali pattizie sulle corrispondenti norme nazionali, sia perché la prevalenza degli accordi internazionali sulle disposizioni interne concernenti le imposte sui redditi è espressamente stabilita dall’art.75 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600*”.

Difatti le pattuizioni recate nelle Convenzioni costituiscono un atto normativo sovraordinato rispetto alle leggi dello Stato ai sensi dell’art. 117, comma 1, Cost. in quanto foriere di obblighi internazionali che vincolano la potestà legislativa esercitata dallo Stato e dalle Regioni (cfr. Corte Cost., sentenze nn. 348 e 349 del 24 ottobre 2007, n. 311 del 26 novembre 2009 e n. 317 del 4 dicembre 2009 e Corte di Cass., Sez. Trib., 19 gennaio 2009, n. 1138 relativa proprio all’applicazione dei suddetti principi alle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni; cfr., in dottrina, B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, Napoli, 2002, p. 320; V. UCKMAR - G. CORASANITI - P. DE’ CAPITANI DI VIMERCATE, *Diritto tributario internazionale. Manuale*, Padova, 2009, p. 6 ss.; P. TARIGO, *Criteri di collegamento convenzionali nella recente giurisprudenza della Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 1591).

4. SULL’APPLICABILITÀ DELLE NORME CONVENZIONALI “DISTRIBUTIVE” ANCHE IN ASSENZA DI UN’EFFETTIVA DOPPIA IMPOSIZIONE

Naturale corollario della predetta natura “distributiva” delle norme convenzionali è il principio, conseguentemente ribadito dalla Sentenza in commento, secondo cui il mancato assoggettamento di un reddito ad imposta nello Stato contraente cui pattiziamamente si attribuisce in via esclusiva il potere impositivo “*non costituisce valido argomento per disapplicare le norme convenzionali sulla ripartizione del potere impositivo*”.

4 Difatti, come già più volte rilevato sia dalla giurisprudenza che in via di prassi, dall’Agenzia delle Entrate, è del tutto “*coerente con tali finalità [distributive ndr.] la sola esistenza del potere impositivo principale di uno Stato Contraente indipendentemente dall’effettivo pagamento dell’imposta in tale paese*” (così, ex multis, Cass. Sez. Trib. sent. n. 23984 del 24 novembre 2016; Cass. Sez. V ord. nn. 27602, 27601, 27600, 27599, 27598, 27597, 27596, 27595, 24594, 27593, 27592, 27591, 27590, 27589, 27588 del 20 dicembre 2011; Cass. Sez. V sent. nn. 24248, 24247, 24246 del 18 novembre 2011; Cass. Sez. V ord. nn. 6584 e 6583 del 22 marzo 2011; Cass. Sez. V ord. n. 23431 del 19 novembre 2010, n. 23389 del 18 novembre 2010, nn. 23151 e 23150 del 16 novembre 2010, nn. 22652, 22651, 22650, 22649, 22648, 22647, 22646, 22645, 22644, 22643, 22642, 22641, 22640 del 8 novembre 2010, nn. 22528, 22527, 22526 del 4 novembre 2010, nn. 22393, 22392, 22391 del 3 novembre 2010, nn. 22060, 22059, 22058, 22055, 22054, 22053, 22052, 22051, 22050, 22047, 22046 del 28 ottobre 2010, nn. 21774, 21773, 21772 del 22 ottobre 2010, nn. 21481 e 21480 del 19 ottobre 2010, nn. 21119, 21118, 21117, 21116 del 13 ottobre 2010, nn. 20648, 20647, 20646, 20645, 20644 del 5 ottobre 2010, nn. 20515, 20514, 20513, 20512, 20511 del 30 settembre 2010, nn. 20380, 20379, 20378, 20377, 20376, 20375, 20374 del 28 settembre 2010; tra la giurisprudenza di merito più recente, cfr. Comm. Trib. Reg. di Pescara, sent. n. 1096 dell’8 ottobre 2016; Comm. Trib. Prov. di I° grado di Trento, sent. n. 97 del 2 maggio 2016; Comm. Trib. Prov. di Milano, sent. n. 3705 del 26 aprile 2016, Comm. Trib. Prov. di Udine sent. n. 498 del 28 dicembre 2015; con riferimento alla prassi, cfr. Ris. n. 167 del 21 aprile 2008).

Tale orientamento appare altresì del tutto conforme alle indicazioni dell’OCSE sul punto, secondo cui è radicalmente irrilevante ai fini dell’applicazione di una Convenzione che sia effettivamente applicata e riscossa l’imposta da parte dello Stato cui pattiziamamente compete l’esclusivo esercizio della potestà impositiva (cfr. il par. 8.11 del Commentario all’art. 4 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni (2017), secondo cui “*a person is considered liable to comprehensive taxation even if the Contracting State does not in fact impose tax*”; con riferimento alle precedenti versioni del Commentario al Modello OCSE, cfr. par. 8.6 del Commentario (2014), ed il par. 8.2 del Commentario (2003)).

Parimenti, ad avviso della più attenta dottrina, la possibilità che, per effetto del combinato disposto delle rilevanti norme convenzionali e della disciplina interna degli Stati contraenti, un determinato componente di reddito non sia assoggettato ad imposta in alcuno di detti Stati è una diretta conseguenza della struttura sistematica delle convenzioni contro le doppie imposizioni che riproducono il Modello OCSE, alla quale è possibile porre rimedio includendo nel

5

testo pattizio apposite clausole di riserva della potestà impositiva (c.d. *subject-to-tax clauses*). Sul punto, ad esempio, Lang rileva che “*it must be assumed that the contracting states accepted that the national tax system are subject to change and that a contracting state may at a later stage decide not to exercise a right to tax assigned to it by the convention*” (M. LANG, *Double Non-Taxation, General Report*, in *Cah. Dr. Fisc. Int.*, Vol. 89a, IFA (Vienna) 2004, Rotterdam (NL), 2004, pag. 85). Analogamente, van Weeghel evidenzia che “*if a state accepts the exemption system in a tax treaty, it accepts the possibility that the income remains untaxed*” (S. VAN WEEGHEL, *The Improper Use of Tax Treaties: with particular reference to the Netherlands and the United States*, Londra (UK), 1998, pag. 107). Resta salva, ovviamente la possibilità per gli Stati contraenti di disapplicare le norme convenzionali nell’ipotesi di abuso delle stesse da parte del contribuente, circostanza tuttavia che non incrina, ma anzi conferma, il principio secondo cui l’effetto delle norme “distributive” prescinde dall’effettiva imposizione del reddito nello Stato a cui tale norma allochino la potestà impositiva in via esclusiva. In questa prospettiva, la conclusione della Suprema Corte di Cassazione appare, inoltre, coerente con le modifiche che saranno apportate al preambolo delle convenzioni stipulate dall’Italia per effetto della futura entrata in vigore della Convenzione Multilaterale (con riferimento alla quale, invero, l’Italia non ha ancora proceduto alla ratifica). Come già rilevato in proposito (cfr. G. CUZZOLARO, *Prime riflessioni sulle modifiche che verranno apportate dalla Convenzione Multilaterale al preambolo dei Trattati contro le doppie imposizioni stipulati dall’Italia* in *Rivista di Diritto Tributario – supplemento on line* del 15 gennaio 2018), tali modifiche appaiono finalizzate al contrasto delle sole “*opportunità di non imposizione o di ridotta imposizione*” che possano derivare da “*l’evasione o l’elusione fiscale (ivi compresi schemi di treaty-shopping finalizzati ad ottenere gli sgravi previsti dal presente accordo a beneficio indiretto di residenti di giurisdizioni terze)*”.

In tal senso va inteso anche l’*obiter dictum* della Corte di Cassazione secondo cui la presenza di un fenomeno di doppia non imposizione “*giustifica semmai l’attivazione della facoltà di "scambio di informazioni" prevista dalla stessa Convenzione ai fini della applicazione delle norme convenzionali e per contrastare fatti di evasione fiscale*”.