Sentenza del 21/11/2018 n. 30032 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La G.E. H. L. & Co s.a.r.l. e la N. P. H. s.p.a. hanno proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 482/1/2011, emessa dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana e depositata il 13.12.2011.

Hanno rappresentato che il 30.12.1998 e il 29.06.1999 le società avevano presentato ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27 bis, istanza di rimborso delle ritenute operate - dal medesimo D.P.R., ex art. 27, comma 3 - sui dividendi distribuiti dalla società italiana N. P. alla società lussemburghese G.E. H., relativi agli esercizi chiusi il 31.12.1996 e il 31.12.1997. In particolare, con riguardo all'anno 1996, alla G.E. H., quale titolare del 25% del capitale sociale della Nuovo Pignone, era stato riconosciuto un dividendo pari a vecchie Lire 57.600.000.000 dei 230.400.000.000 di lire deliberati per la distribuzione; relativamente all'anno 1997 alla società lussemburghese, quale titolare del 30,37% del capitale sociale della società partecipata, era stato riconosciuta la somma di vecchie L. 69.968.000.000 dei 230.400.000.000 di lire deliberati anche quell'anno per la distribuzione.

Sulla richiesta di rimborso, avanzata sul presupposto del possesso dei requisiti prescritti dall'art. 27 bis, comma 1 cit., si formava il silenzio rifiuto della Amministrazione. Seguiva il contenzioso promosso dalle società. Con sentenza del 17.01.2004 la Commissione Provinciale Tributaria di Firenze accoglieva il ricorso.

L'Ufficio proponeva appello. Assumeva che mancavano i requisiti richiesti dall'art. 27 bis per ottenere il rimborso delle imposte pagate sui dividendi, per carenza di documentazione; affermava inoltre che il regime intracomunitario dei dividendi non poteva applicarsi perchè la società non aveva dimostrato che la sua costituzione non era esclusivamente o principalmente rivolta a conseguire i suddetti benefici fiscali, come previsto dall'art. 27 bis, u.c. posto a tutela della normativa antielusiva.

La Commissione Tributaria Regionale della Toscana con sentenza n. 114/06/2005 senza entrare nel merito rigettava l'appello per difetto di legittimazione attiva della Amministrazione costituitasi. Questa sentenza era cassata dalla Corte di legittimità con sentenza n. 17601 del 2010, che rinviava ad altra sezione del giudice regionale toscano. La causa era dunque riassunta dalle società, che ai motivi a sostegno delle proprie ragioni ne aggiungevano uno ulteriore, quello dell'intervento della Corte di Giustizia con sentenza C-540/07, con la quale era statuito, in sede di ricorso per infrazione promosso dalla Commissione contro lo Stato italiano, la

illegittimità del D.P.R. n. 600 cit., art. 27, per contrasto con il diritto comunitario, in particolare con l'art. 56 del Trattato C.E. (ora previsto dall'art. 63 n. 1, del TFUE -Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea-). I giudici comunitari, esaminando il trattamento fiscale dei dividendi distribuiti da società sedenti in Italia, avevano addebitato all'Italia l'esistenza di una disciplina discriminatoria tra il regime fiscale applicato alle partecipazioni sociali detenute da società intracomunitarie sedenti all'estero e quello applicato alle partecipazioni sociali nella titolarità di società italiane.

Alla luce dell'intervento della Corte lussemburghese le società chiedevano che il giudice tributario disapplicasse la disciplina impositiva prevista dall'art. 27 cit., con ogni conseguenza in ordine al rimborso delle imposte versate.

Con la sentenza ora impugnata la CTR toscana rigettava il ricorso delle contribuenti.

Avverso la pronuncia del giudice regionale le società formulano quattro motivi di ricorso, censurando:

con il primo la violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, dell'art. 118 disp. att. c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, nn. 2 e 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, perchè la sentenza sarebbe priva di motivazione;

con il secondo la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver omesso la sentenza di pronunciarsi sulla incompatibilità dell'art. 27, comma 3 cit., con il diritto rilevante comunitario;

con il terzo la violazione e falsa applicazione del principio dell'abuso del diritto, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente affermato l'esistenza di un principio generale di abuso del diritto, idoneo per le sue implicazioni a paralizzare l'effettività di una sentenza della Corte di Giustizia;

con il quarto l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione su fatti decisivi e controversi per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, con riguardo sia alle conseguenze tratte dal principio dell'abuso del diritto nel rapporto con la sentenza della Corte di Giustizia, sia con riguardo alla valutazione dei presupposti invocati dalle contribuenti per l'esercizio del diritto al rimborso ex art. 27 bis cit..

Hanno chiesto pertanto la cassazione della sentenza e, ove necessario, un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia.

Si è costituita l'Agenzia, sostenendo l'infondatezza dei motivi di ricorso, di cui ha chiesto il rigetto.

All'udienza pubblica del 26 febbraio 2018, dopo la discussione, il P.G. e le parti hanno concluso. La causa è stata trattenuta in decisione.

Le ricorrenti hanno depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

Devono esaminarsi pera ordine logico il secondo e il terzo motivo, con i quali le ricorrenti censurano sotto il duplice profilo della violazione di legge sostanziale e dell'error in procedendo la mancata considerazione da parte del giudice tributario regionale della sentenza della Corte di Giustizia, motivi che pertanto possono trovare trattazione unitaria quanto all'aspetto ricostruttivo della vicenda.

A tal fine, anche per un preliminare esame di ammissibilità di una parte del ricorso delle società, deve essere valutata la rilevanza, nella controversia de quo, della sentenza C-540/2007 della Corte di Giustizia, portata per la prima volta all'attenzione del giudice tributario regionale nella fase del giudizio di rinvio disposto dal Giudice di Legittimità, a sua volta già investito della controversia in epoca anteriore alla pubblicazione della sentenza dei giudici europei (sebbene la sentenza di cassazione con rinvio sia temporalmente successiva a quella della Corte lussemburghese). Ciò si impone perchè, nella ricostruzione della vicenda giuridica segnata dalla sentenza C540/2007, la difesa delle contribuenti assume che la riconosciuta incompatibilità della normativa italiana con la normativa rilevante comunitaria, in particolare con l'art. 56 del Trattato C.E. (ora trasfuso nell'art. 63 del TFUE) insinuerebbe nel contenzioso, a petitum invariato, una nuova causa petendi. Sostengono infatti le società che la pronuncia europea sposterebbe l'attenzione dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27 bis, relativo alla disciplina dei rimborsi delle imposte pagate dalle società straniere con partecipazione qualificata (società madri) in società italiane (società figlie) per la distribuzione di utili di queste ultime in favore delle prime - al medesimo D.P.R., art. 27, comma 3, che disciplina a monte il regime impositivo, il cui contenuto ha generato il procedimento di infrazione nei confronti dell'Italia e l'intervento della Corte di Giustizia.

Ebbene, della sentenza deve utilmente tenersi conto.

Costituisce infatti principio reiterato da questa Corte quello secondo cui, in tema di efficacia del diritto comunitario, il fondamento della diretta applicazione e della prevalenza delle norme Comunitarie su quelle statali si rinviene essenzialmente nell'art. 11 Cost., laddove stabilisce che l'Italia consente alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni. Il contrasto tra norme statali e disciplina comunitaria non dà luogo ad invalidità o alla illegittimità delle prime, ma comporta la loro "non applicazione", consiste nell'impedire che la norma interna venga in rilievo per la definizione della controversia davanti al giudice nazionale, restando affidata alla Corte di Giustizia l'interpretazione del diritto comunitario, del quale le sue sentenze precisano autoritariamente il significato, definendone l'ampiezza e il contenuto delle possibilità applicative, senza per questo creare ex novo norme comunitarie. Inoltre la declaratoria di inadempimento, da parte di uno Stato membro, degli obblighi comunitari ad esso imposti implica il divieto assoluto di applicare il regime legale ritenuto illegittimo (cfr. Cass., Sez. 3, sent. n. 4466/2005; ed in termini, con espresso riferimento ad ipotesi di verifica di validità di una disposizione, Sez. 5, sent. n. 22577/2012; Sez. 5, sent. n. 5381/2017).

Più specificatamente questa Corte ha già affermato che il "dictum della Corte di Giustizia costituisce una regula iuris applicabile dal giudice nazionale in ogni stato e grado di giudizio"

perchè esso è fonte di diritto oggettivo, essendo peraltro quella Corte l'unica deputata alla interpretazione delle norme comunitarie. E tale interpretazione "può e deve essere applicata dal giudice anche ai rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza interpretativa", con l'unico limite che il rapporto non sia esaurito, poichè dalla natura dichiarativa delle suddette pronunce discende la loro efficacia retroattiva sin dal momento dell'entrata in vigore della norma interpretata. Ciò vale non soltanto per le pronunce rese in sede di interpretazione, ma, come per il caso di specie, anche per quelle assunte in sede di apprezzamento di validità (Sez. L, sent. n. 7105/1998).

E' stato anche affermato che l'interpretazione del diritto comunitario, adottata dalla Corte di Giustizia, ha efficacia "ultra partes", sicchè alle sentenze dalla stessa rese, sia pregiudiziali e sia emesse in sede di verifica della validità di una disposizione, va attribuito il valore di ulteriore fonte del diritto comunitario, non nel senso che esse creino "ex novo" norme comunitarie, bensì in quanto ne indicano il significato ed i limiti di applicazione, con efficacia "erga omnes" nell'ambito della Comunità (Sez. 6-1, ord. n. 2468/2016).

Dai principi somministrati dalla Corte di legittimità, che questo Collegio condivide integralmente ed a cui intende dare continuità, discende che deve tenersi conto delle sentenze della Corte di Giustizia, con il solo limite del rapporto già esaurito, anche in sede di rinvio da un giudizio di cassazione; in questo caso il giudice del rinvio dovrà previamente verificare se la sentenza comunitaria sia intervenuta e sia stata invocata su questioni non più oggetto di rinvio e dunque passate in giudicato, oppure su questioni ancora aperte ed oggetto di esame in sede di rinvio. Nel caso di specie la pronuncia della Cassazione era intervenuta solo in ordine alla legittimazione processuale attiva della Amministrazione, per cui ogni questione di merito era rimasta impregiudicata.

Pacifica pertanto la necessità di tenere in considerazione la sentenza del giudice lussemburghese, altra questione è poi se la sentenza C-540/2007 possa incidere concretamente nella presente controversia, nei termini dell'effettiva ricaduta della norma comunitaria, come interpretata dalla Corte di Giustizia, sulla disciplina nazionale applicabile al caso di specie. La sentenza infatti, preoccupandosi di tutelare la libera circolazione dei capitali, ex art. 56, n. 1, del Trattato, ha riconosciuto il venir meno dell'Italia agli obblighi che le incombono in forza di tale norma (punto 64) quando assoggetta i dividendi distribuiti a "società stabilite in altri Stati membri ad un regime fiscale meno favorevole di quello applicato ai dividendi distribuiti alle società residenti".

Per completezza la medesima sentenza ha ad un tempo verificato la validità della disciplina Italiana in ordine alla violazione dell'Accordo SEE (punti 65 e segg.), rilevando che, pur nella considerazione della restrizione alla libera circolazione dei capitali derivante dalla normativa interna italiana con discriminazione delle società stabilite negli Stati parti dell'Accordo SEE, il diverso contesto giuridico dei rapporti di cooperazione tra essi e l'Italia giustifica l'applicazione di regole meno favorevoli per le suddette società per il "motivo imperativo di interesse generale che attiene alla lotta contro la frode fiscale" (punto 68).

In ogni caso la parte della sentenza che qui interessa è la prima, nella quale la Corte europea ha esaminato la validità della disciplina interna nazionale rispetto a quella del Trattato UE,

riconoscendo l'evidenza discriminatoria della nazionale tra società italiane e straniere aderenti al Trattato medesimo.

A fronte della pronuncia del giudice comunitario, il principio di effettività della stessa impone pertanto al giudice nazionale di darne attuazione ogni qual volta l'applicazione della disciplina interna si ponga in contrasto con i principi comunitari come interpretati dalla Corte di Giustizia, e ciò sino eventualmente alla disapplicazione della norma interna.

Ciò chiarito, esaminando il secondo motivo di ricorso - con il quale si censura un error in procedendo per non essersi pronunciato il giudice tributario regionale sulla incompatibilità del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3, con il diritto comunitario, in particolare con l'art. 56, n. 1, del Trattato, come riconosciuto dalla sentenza C540/2007 della Corte di Giustizia -, esso è infondato perchè, sebbene con argomentazione sintetica, il giudice regionale ha reso la sua spiegazione, cioè ha ritenuto non rilevante la questione (e pertanto ha omesso di affrontare nel merito la questione) a fronte della sollevata deduzione dell'abuso del diritto, circostanza che a suo dire avrebbe escluso a monte ogni paventata discriminazione tra operatori economici nazionali o con sede all'estero in Stato intracomunitario. La motivazione sul punto dunque esiste e pertanto la sentenza non può dirsi affetta da un error in procedendo con riguardo a tale capo.

Neppure fondato è il terzo motivo di ricorso, con il quale le ricorrenti sostengono la necessità di applicare la pronuncia della Corte europea e censurano la sentenza per vizio di interpretazione della legge relativamente alla affermata esistenza di un principio generale di abuso del diritto, idoneo per le sue implicazioni a paralizzare l'effettività di una sentenza della Corte di Giustizia. La decisione assunta, con la quale il giudice regionale ha ritenuto di escludere la rilevanza della pronuncia comunitaria ai fini della regolamentazione della presente controversia, è infatti corretta nelle conclusioni, sebbene si rilevi una erronea motivazione in diritto, che ne richiede pertanto la correzione ex art. 384 c.p.c.. u.c..

L'esclusione della applicazione della sentenza C-540/2007 dalla regolamentazione della presente controversia non si riconduce affatto alla prospettiva del suo assorbimento, o della sua inapplicabilità per le finalità elusive della operazione di acquisizione della partecipazione azionaria della società lussemburghese in quella italiana, come afferma la sentenza impugnata, ma perchè il vaglio della disciplina interna applicabile al caso concreto esclude il contrasto con la norma comunitaria, come interpretata dalla Corte di Giustizia.

Più analiticamente, la premessa è che il giudice nazionale debba preliminarmente valutare se l'applicazione della disciplina interna sia in contrasto con la norma del Trattato.

Ebbene, nel ricostruire la vicenda giuridica segnata dalla sentenza C-540/2007, si è già detto che la difesa delle contribuenti ha sostenuto che l'incompatibilità della normativa italiana con la normativa rilevante comunitaria, in particolare con l'art. 56 del Trattato C.E. (ora trasfuso nell'art. 63 del TFUE), come interpretata dalla Corte di Lussemburgo, sposterebbe l'attenzione dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27 bis, - relativo alla disciplina dei rimborsi - al medesimo D.P.R., art. 27, comma 3, che regola a monte il regime impositivo ed il cui contenuto ha generato il procedimento di infrazione nei confronti dell'Italia e l'intervento infine della Corte di Giustizia. Da tanto le ricorrenti fanno discendere, lo si evidenzia in modo sintetico a fronte della lunga

argomentazione riportata nel ricorso, che non ha più interesse esaminare i presupposti procedimentali per ottenere il rimborso, perchè era proprio il prelievo dell'imposta previsto dall'art. 27, comma 3 ad essere discriminatorio per le società straniere e dunque incompatibile con i principi comunitari.

La prospettiva, pur suggestiva, è errata. E' errato affermare che la disciplina impositiva del caso che ci occupa trovi fonte solo nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3 del, norma che per la Corte di Giustizia non ha superato il vaglio di compatibilità con i principi comunitari. Il caso concreto trova invece regolamentazione non solo nell'art. 27 cit., comma 3, ma anche nel successivo art. 27 bis, il quale per le società straniere sedenti in uno Stato membro UE, che siano in possesso di partecipazioni significative (qualificate) nel capitale di società italiane, e che rispondano a determinati requisiti, prevede l'integrale rimborso dell'imposta prelevata ai sensi del terzo comma dell'art. 27. Ebbene, per un verso il trattamento fiscale di queste società, cui afferma di appartenere la G.E. H. lussemburghese, trova la sua regolamentazione nel combinato disposto degli artt. 27 e 27 bis cit.. Per altro verso, proprio perchè è previsto l'integrale rimborso delle imposte pagate in Italia, è esclusa ogni ipotesi di trattamento discriminatorio tra società estere e società italiane, sicchè la fattispecie esula dalla vicenda esaminata dalla pronuncia C-540/2007, mancando del tutto di rilevanza ai fini della decisione della controversia, che non richiede la disapplicazione della normativa nazionale.

In conclusione il terzo motivo è infondato e va rigettato, sebbene con diversa motivazione in punto di diritto rispetto a quella enunciata dal giudice tributario regionale.

E' fondato invece il primo motivo, con il quale le ricorrenti hanno invocato la nullità della sentenza, censurando la mancanza di motivazione a supporto della decisione assunta, che ha escluso il diritto al rimborso riconoscendo nella partecipazione qualificata della società lussemburghese in quella italiana una operazione elusiva.

Il giudice regionale, dopo aver affermato che la sentenza della Corte europea non è rilevante a fronte della questione sollevata dall'Amministrazione, quella dell'abuso del diritto che costituisce un limite generale di diritto europeo e non determina alcuna discriminazione tra operatori economici stranieri e nazionali per essere applicata a tutti, trattando dell'abuso afferma che "si deve dunque valutare se sussista il dedotto "abuso di diritto", cioè se l'attribuzione alla G.E. Holding con sede in (XXXXX) di una rilevante partecipazione nella Nuovo Pignone abbia avuto come effetto esclusivo o comunque prevalente l'elusione degli oneri fiscali cui sarebbe stata soggetta la G.E. Company con sede negli Stati Uniti in precedenza titolare della partecipazione. Il Collegio ritiene raggiunta la prova (rectius la ragionevole alta probabilità sufficiente nel processo tributario) dell'elusione. Nessuna giustificazione economica è stata infatti fornita di questa specifica operazione; e non rileva che G.E. H. sia o non sia soggetto meramente strumentale o fittizio, abbia o non abbia altre partecipazioni anche in società non comunitarie. Ciò che rileva è la funzione economica di questa specifica operazione, che resta pienamente valida sul piano civilistico, ma viene svuotata dei suoi effetti negativi per il fisco italiano".

La giurisprudenza di questa Corte ha affermato che la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da error in procedendo, quando, benchè graficamente esistente, non renda tuttavia percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni

obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., Sez. U, sent. n. 22232 del 2016); e ancora più di recente ha affermato che ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento (Cass., Sez. 6-5, ord. n. 9105 del 2017).

Tenendo conto dei principi affermati dal giudice di legittimità, la sentenza de quo esprime un giudizio senza illustrare, anche solo sinteticamente, il percorso argomentativo, nonchè gli elementi su cui la decisione si fonda, ossia perchè il giudice regionale abbia ritenuto elusiva la disponibilità di una partecipazione qualificata al capitale della N. P. da parte della G.E. H.. Essa cioè contiene una formulazione assertiva senza spiegazione, sicchè è motivazione solo apparente.

Il motivo va dunque accolto.

Il quarto motivo di ricorso è assorbito dal primo.

In conclusione il secondo e terzo motivo vanno rigettati; il primo motivo va accolto, con assorbimento del quarto e la sentenza va cassata con rinvio del processo, nei limiti di quanto accolto, alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana, che dovrà esaminare l'oggetto principale del contendere, ossia se possa identificarsi una condotta elusiva nella costruzione dei rapporti tra la società italiana e quella estera, con l'attribuzione alla seconda dei dividendi prodotti dalla prima.

P.Q.M.

La Corte rigetta il secondo e terzo motivo di ricorso, accoglie il primo, assorbito il quarto; cassa e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana, che deciderà in diversa composizione nei limiti di quanto accolto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Quinta della Corte Suprema di cassazione, il 27 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 21 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza