Sentenza del 02/09/2022 n. 25963 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Il Fondo pensione L. M. Corporation Master Retirment (d'innanzi "il Fondo"), costituito negli Stati Uniti d'America al fine di garantire ai partecipanti l'erogazione di una pensione di anzianità e altre forme di previdenza, percepì, nel corso degli anni 2008 e 2009, dividendi da società italiane soggetti a ritenuta d'imposta nella misura del 27%, stabilita dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27, comma 3, ovvero in quella del 15%, prevista dall'art. 10 della Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta tra l'Italia e gli USA e ratificata con L. 3 marzo 2009, n. 20.

Dopo aver provveduto al versamento, il Fondo ne chiese il rimborso all'amministrazione finanziaria, rilevando che, con riferimento agli indicati anni d'imposta, del D.P.R. n. 600 del 1973, stesso art. 27, comma 3 (nel testo modificato della L. 7 luglio 2009, n. 88, art. 24) prevedeva che per gli utili corrisposti ai fondi pensione istituiti negli Stati membri dell'Unione Europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico Europeo (SEE), inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 168 bis (T.U.I.R.), fosse operata una riduzione dell'aliquota all'11%.

Secondo il Fondo, tale diversità di trattamento era illegittima, configurando un'indebita restrizione della libertà di circolazione dei capitali di cui all'art. 63 TFUE.

2. A seguito del silenzio-rifiuto opposto dall'amministrazione, il Fondo propose separati ricorsi innanzi alla C.T.P. di Pescara, che dichiarò inammissibili le impugnazioni.

Le sentenze furono appellate dal Fondo avanti la C.T.R. dell'Abruzzo - sezione staccata di Pescara, che, ritenuta in entrambi i casi ammissibile la domanda, la respinse comunque nel merito.

Secondo i giudici d'appello, in particolare, nel caso di specie, comune ai due giudizi, non si configurava alcuna illegittima discriminazione dei fondi pensione statunitensi rispetto a quelli italiani, valendo a giustificare tale trattamento, come limitazione ai sensi dell'art. 65 TFUE, la diversità del regime impositivo cui i fondi sono rispettivamente assoggettati; i fondi italiani, infatti, seguono il modello di tassazione ETT, caratterizzato da imposizione dei rendimenti realizzati e delle prestazioni erogate, mentre i fondi americani seguono il differente modello EET, che individua il momento della tassazione nella sola erogazione della prestazione.

3. Avverso dette sentenze ha proposto distinti ricorsi per cassazione il Fondo, sulla base di un unico motivo, illustrato da successiva memoria; in entrambi i giudizi l'agenzia intimata ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

1. I ricorsi in esame - in quanto avvinti da rapporto di connessione per essere originati dalle stesse vicende in fatto, che si distinguono solo in relazione all'anno di imposta (2008 per il ricorso R.G.N. 26505/2017 e 2009 per il ricorso R.G.N. 26508/2017) -vanno riuniti, onde consentirne la simultanea trattazione, a garanzia dell'economicità e della speditezza dei medesimi, oltrechè della certezza del diritto, fine al quale è preposto il presente giudizio di legittimità.

2. L'unica, articolata, censura deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 63 e 65 TFUE, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3, e del D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252, art. 17.

Il Fondo ricorrente sostiene che l'imposta scontata dai fondi pensione americani sui dividendi di origine italiana - superiore a quella scontata dai fondi nazionali, degli Stati membri e dei Paesi aderenti all'Accordo SEE, anche ove ridotta su base convenzionale -integri un'illegittima restrizione al principio della libera circolazione dei capitali, non giustificabile dal diverso trattamento fiscale cui i fondi predetti sono soggetti in base alle rispettive leggi nazionali.

3. Il motivo è fondato.

Giova, al riguardo, procedere ad un complessivo inquadramento della fattispecie.

3.1. Con orientamento prontamente recepito da questa Corte (v. Cass. n. 28573/2017), la Corte di Giustizia UE ha stabilito che lo Stato italiano, avendo assoggettato i dividendi distribuiti da società stabilite in altri Stati membri ad un regime fiscale meno favorevole di quello applicato sui dividendi distribuiti alle società residenti, era venuto meno agli obblighi previsti dall'art. 56 del trattato UE (oggi art. 63); e ciò quantunque le convenzioni contro le doppie imposizioni prevedessero la possibilità di detrarre l'imposta trattenuta alla fonte in Italia da quella dovuta nell'altro Stato membro (sentenza 19.11.2009, Commissione/Italia,C-540/07).

Pacifica essendo, dunque, la riconducibilità dell'imposizione sui dividendi all'ambito applicativo dell'art. 63, par. 1, TFUE, è poi noto che le misure vietate da tale ultima norma, in quanto restrizioni dei movimenti di capitali, comprendono anche quelle idonee a dissuadere i non residenti dal compiere investimenti in uno Stato membro.

La Corte di Giustizia UE ha infatti più volte affermato che fra tali misure rientra anche il trattamento fiscale che la legislazione di uno Stato membro riservi ai dividendi versati a fondi pensione non residenti nella UE, precisando che, ove esso sia meno favorevole di quello che compete ai residenti, lo Stato sarebbe dissuaso da compiere investimenti nello Stato membro di interesse; donde la configurazione di una restrizione della libera circolazione dei capitali, vietata dall'art. 63 TFUE (v., fra le altre, sentenza 13.11.2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, punto 49; sentenza 2.6.2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, punto 28).

3.2. Tale è, per l'appunto, la situazione che ricorre nel caso di specie.

I dividendi percetti dal Fondo ricorrente sono infatti assoggettati a un regime impositivo diverso da quello applicabile ai fondi residenti nello Stato membro che distribuisce i dividendi, o

comunque negli Stati aderenti all'Accordo SEE; entrambi i dividendi, in particolare, sono soggetti a un'imposta sui redditi da capitale trattenuta alla fonte, ma la relativa aliquota è diversa, ammontando al 27% per i fondi non residenti (ovvero al 15% ove si applichi la Convenzione Italia-USA contro le doppie imposizioni), e all'11% per i fondi degli Stati membri o aderenti all'Accordo SEE.

3.3. Si tratta, allora, di verificare se tale trattamento meno favorevole possa essere giustificato dall'esercizio, da parte dello Stato membro qui considerato, delle proprie competenze impositive; oppure se esso sia riconducibile ad un'obiettiva non comparabilità delle situazioni in esame.

L'art. 65.1.a TFUE, infatti, stabilisce che le disposizioni dell'art. 63, "non pregiudicano il diritto degli Stati membri 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"; al medesimo riguardo, poi, l'art. 65.3, nel vietare le "discriminazioni arbitrarie", afferma che vi è compatibilità fra le normative tributarie nazionali e le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali soltanto ove la differenza di trattamento riguardi situazioni che non sono oggettivamente comparabili (in tal senso, fra le altre, v. sentenza 29.4.2021, Veronsaajien, C-480/19, punto 30 e giurisprudenza ivi citata; sentenza 13.11.2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, punto 64; sentenza 21.6.2018, Fidelity Funds, C-480/16, punto 48).

3.4. Sotto il primo profilo, è ancora la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia a rilevare che l'esigenza di garantire l'efficacia dei controlli fiscali costituisce un motivo imperativo d'interesse generale che può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato (v. fra le altre, sentenza 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, punto 71).

L'operatività di detto principio, tuttavia, è limitata ai casi nei quali la normativa di uno Stato membro subordini il beneficio di un vantaggio fiscale al rispetto di requisiti la cui osservanza possa essere verificata ottenendo informazioni dalle competenti autorità dello Stato terzo e qualora, in considerazione dell'assenza di un obbligo convenzionale di fornire informazioni a carico di detto Stato terzo, risulti impossibile ottenere chiarimenti del medesimo (v. sentenza di cui supra, punto 84).

Detta situazione non ricorre nel caso di specie, poichè l'art. 26 della Convenzione Italia-USA contro le doppie imposizioni prevede e disciplina lo scambio di informazioni fra le autorità competenti degli Stati contraenti, in funzione dell'applicazione tanto delle norme convenzionali quanto di quelle domestiche relative alle imposte previste dalla Convenzione, anche al fine di "evitare le frodi o le evasioni fiscali".

3.5. Sulla sussistenza della seconda ragione di giustificazione si incentra, invece, la censura del Fondo ricorrente.

La sentenza d'appello ha infatti giustificato la restrizione con il rilievo della differenza fra i regimi impositivi cui sono assoggettati i fondi pensione italiani e quelli americani, essendo questi ultimi

regolati da un modello riconducibile al paradigma cd. EET (caratterizzato, cioè, dall'esenzione dei contributi e dei rendimenti nel periodo di accumulazione, e dalla loro tassazione nel momento in cui viene erogata la prestazione) e i primi a un modello cd. ETT (con imposizione dei rendimenti anche nel momento della loro realizzazione).

3.6. Tale rilievo non può essere condiviso.

Esso appare, anzitutto, non pertinente al caso che qui occupa; le doglianze del fondo ricorrente, infatti, colpiscono la legislazione italiana nella misura in cui essa prevede un trattamento (asseritamente) discriminatorio a vantaggio di tutti gli Stati membri o aderenti all'Accordo SEE. Tuttavia, la maggior parte di tali Stati ha adottato il sistema EET; ed anzi, è proprio la convivenza dei due sistemi di tassazione all'interno dell'unico spazio economico Europeo a rendere evidente che questi non costituiscano valida ragione per ritenere oggettivamente non comparabili le fattispecie in esame.

3.7. In proposito, anche in tempi assai recenti, la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha specificato che, dal momento in cui uno Stato membro assoggetta all'imposta sui redditi non soltanto le società residenti, ma anche quelle non residenti, per i dividendi che esse percepiscono da una società residente, la situazione di tali società non residenti si avvicina a quella delle società residenti (sentenza 17.3.2022, AllianzGl-Fonds AEVN, C-545/19, punto 49; 22.11.2018, Sofina e a., C-575/17, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).

Per questo, ove chiamata a valutare la compatibilità al Trattato di tecniche impositive diverse a seconda della residenza o meno dei beneficiari, la Corte ha giustificato le differenza di trattamento, con riferimento al presupposto dell'oggettiva non comparabilità delle fattispecie, solo quando emergeva una diversità della situazione in cui si trovavano le due categorie di contribuenti "tenuto conto dell'obiettivo perseguito dalla normativa nazionale di cui trattasi (...) nonchè del suo oggetto e del suo contenuto" (si veda ancora la prima delle decisioni sopra riportate, al punto 51, nonchè la sentenza 2.6.2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, punto 32).

3.8. In tale ottica, si deve allora rilevare che la previsione di un'aliquota ridotta in relazione ai dividendi conseguiti da fondi di Stati membri o aderenti all'Accordo SEE è stata introdotta nell'ordinamento italiano dalla L. n. 88 del 2009, art. 24, che ha modificato del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3, in adempimento dei cd. obblighi comunitari, e quindi con finalità di omologazione dei regimi all'interno della UE o dello spazio comune Europeo.

L'adempimento oggetto dello specifico intervento normativo, in particolare, era costituito dall'allineamento della tassazione dei fondi pensione istituiti negli Stati SEE a quella dei fondi domestici (si vedano, in tal senso, i lavori preparatori, ed in particolare la presentazione del testo normativo alla Camera dei Deputati dd. 15 maggio 2009, contenente un espresso riferimento alla procedura d'infrazione n. 2006/4094 avviata dalla Commissione Europea); allineamento che, dunque, ha avuto luogo benchè siano stati mantenuti, all'interno del novero degli Stati SEE, differenti modelli di tassazione, evidentemente non tali da alterare la valutazione di sostanziale omogeneità fra i regimi fiscali, che pertanto deve considerarsi tale anche nella comparazione fra la disciplina dei fondi pensione negli Stati SEE e quella dei fondi americani.

4. In conclusione, va affermato il seguente principio di diritto: "La previsione contenuta nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27, comma 3, a mente del quale "l'aliquota della ritenuta (di cui al comma 1) è ridotta all'11 per cento sugli utili corrisposti ai fondi pensione istituiti negli Stati membri dell'Unione Europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico Europeo inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'art. 168-bis del Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917" può configurare un'indebita restrizione della libera circolazione dei capitali in violazione dell'art. 63 TFUE, nella parte in cui non assoggetta allo stesso trattamento fiscale gli utili corrisposti ai fondi pensione istituiti negli Stati Uniti d'America, laddove non si accerti che le due situazioni sono oggettivamente non comparabili. A tale ultimo fine, non è rilevante il riferimento al regime fiscale (cosiddetto ETT) cui sono assoggettati i fondi pensione italiani, diverso da quello (cosiddetto EET) cui sono assoggettati i fondi pensione statunitensi".

5. In accoglimento dei ricorsi riuniti, pertanto, la sentenza d'appello va cassata.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti, poichè l'applicazione dell'enucleato principio comporta l'accoglimento degli originari ricorsi del Fondo, le cause possono essere decise nel merito in senso conforme, con regolazione delle spese della presente fase in base alla soccombenza. La peculiarità della vicenda costituisce giusta ragione di compensazione delle spese relative alle fasi di merito.

P.Q.M.

La Corte, riuniti i ricorsi, li accoglie, cassa le sentenze impugnate e decide le cause nel merito con l'accoglimento delle originarie domande del contribuente; condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese della presente fase di legittimità, che liquida, per il giudizio R.G.N. 26505/2017, in Euro 10.000,00, oltre Euro 200,00 per esborsi e spese generali, e, per il giudizio R.G.N. 26508/2017, in Euro 7.000,00, oltre Euro 200,00 per esborsi e spese generali; compensa le spese delle fasi di merito.

Così deciso in Roma, il 10 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 2 settembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza