Sentenza del 06/09/2022 n. 26290 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Banque Cic Est. ha proposto, ai sensi dell'art. 10 della Convenzione Italia Francia sulle doppie imposizioni, 34 istanze di rimborso per crediti di imposta in relazione ai dividendi percepiti in virtù delle partecipazioni detenute in società italiane.

Il Centro Operativo dell'Agenzia delle entrate di Pescara, all'esito dell'esame di 10 istanze, rappresentative di una somma pari al 92,31 per cento dei crediti, e dei risultati di una indagine penale, riconosceva la spettanza del credito nella limitata misura del 3,96 per cento dell'importo richiesto, evidenziando che la banca aveva svolto una mera attività di intermediazione a favore di altri operatori, allo scopo di figurare come titolare della partecipazione, incassare i dividendi azionari e fruire dei benefici della Convenzione.

2. La società adiva la Commissione tributaria provinciale di Pescara domandando, in via principale, il rimborso di tutto quanto non riconosciuto dal COP e, in via subordinata, il rimborso relativo alle istanze espressamente non esaminate.

La C.T.P. di Pescara rigettava la domanda principale e accoglieva quella subordinata.

3. La Commissione tributaria regionale di Pescara, adita con appello principale dalla società e con appello incidentale dall'Agenzia, rigettava entrambi.

In particolare, il giudice di appello accertava che il sistema delle operazioni attuate dalla società istante, che partiva dall'acquisizione di una massa consistente di titoli azionari, quali prestito titoli stipulati con vari investitori, e prevedeva poi la cessione dei predetti crediti, prima del pagamento del dividendo stesso, e quindi la ripetizione in senso inverso del percorso, dava contezza di una provvisoria utilizzazione di titoli in prossimità dello stacco dei dividendi al solo fine di beneficiare del credito di imposta convenzionale.

Da ciò, rilevata, altresì, l'insussistenza di valide ragioni economiche, la C.T.R. faceva conseguire la piena legittimità del provvedimento di diniego, con assorbimento di tutte le ulteriori questioni sollevate.

4. Contro tale sentenza ricorre, con tre motivi, Banque Cic Est..

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso e propone ricorso incidentale, affidato a due motivi.

La ricorrente ha depositato memoria.

La causa è stata discussa all'udienza pubblica del 10 giugno 2022.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4 e lamenta l'omessa pronuncia da parte della C.T.R. su alcune questioni da essa proposte in appello, relative alla inesatta rappresentazione dei fatti, alla infondata presunzione delle finalità sottostanti alle operazioni nonchè alla violazione dei principi comunitari in relazione alla quale aveva chiesto ai giudici di appello la remissione della questione alla Corte di giustizia Europea.

1.1. In realtà, sulle domande, pretermesse secondo la prospettazione della ricorrente, il giudice di appello ha pronunciato laddove, dando espressamente atto della loro proposizione nella parte dedicata allo svolgimento del processo, ha, poi, ritenuto (pag. 9 della parte motiva della sentenza) che i motivi, già esposti per confermare la legittimità del diniego, erano assorbenti ogni altra considerazione, e, quindi, di non reputare, sempre per tali motivi, "di aderire alla richiesta subordinata di astensione e sottoposizione di quesiti alla Corte di Giustizia".

Nel corpo del motivo la ricorrente ha censurato l'errato riferimento, in tal caso, al concetto di assorbimento, ma la questione, alla luce di quanto segue, è di fatto irrilevante.

Il motivo è infatti complessivamente infondato poichè quelli prospettati non sono autonome domande o capi di appello ma argomentazioni circa "l'inesatta rappresentazione dei fatti", la "erronea valenza degli stessi" o la "infondata presunzione delle finalità sottostanti alle operazioni", della cui deduzione in giudizio la C.T.R. dà sostanzialmente atto nell'ampio svolgimento del processo e che di fatto, sebbene con motivazione sintetica, disattende laddove evidenzia che "la parte ha dettagliatamente motivato e spiegato quanto dovuto alle proprie strategie di investimento ma non riesce a mettere in crisi l'apparato motivazionale del provvedimento impugnato" e che "ben tenendo conto delle critiche dell'appellante società, fanno su di essa premio le ragioni esposte dal COP...".

Del resto, secondo questa Corte non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la motivazione accolga una tesi incompatibile con quella prospettata, implicandone il rigetto, dovendosi considerare adeguata la motivazione che fornisce una spiegazione logica ed adeguata della decisione adottata, evidenziando le prove ritenute idonee e sufficienti a suffragarla, ovvero la carenza di esse, senza che sia necessaria l'analitica confutazione delle tesi non accolte o la particolare disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi (Cass. 30/01/2020, n. 2153; Cass. 9/3/2011, n. 5583).

2. Con il secondo motivo la società deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 2729 c.c. e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 nonchè la insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

In particolare la C.T.R. avrebbe esaminato solo una delle questioni dedotte in causa, la validità del metodo utilizzato dall'Ufficio per affermare la natura speculativa delle operazioni,

condividendo l'operato dell'Ufficio, omettendo di indicare gli elementi presuntivi utilizzati e di valutare la gravità, precisione e concordanza degli stessi, con una conclusione (in termini di "stranezza dell'operazione") diversa da quella necessaria in tema di prova presuntiva (ragionevole certezza); la motivazione sarebbe altresì insufficiente per omessa considerazione delle questioni non esaminate.

Si premette che per questa Corte è ammissibile il ricorso il quale cumuli in un unico motivo le censure di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, allorchè esso comunque evidenzi specificamente la trattazione delle doglianze relative all'interpretazione all'applicazione delle norme di diritto appropriate alla fattispecie ed i profili attinenti alla ricostruzione del fatto (Cass. 11/04/2018, n. 8915), essendo sufficiente che la formulazione del motivo consenta di cogliere con chiarezza le doglianze prospettate, sì da consentirne, se necessario, l'esame separato esattamente negli stessi termini in cui lo si sarebbe potuto fare se esse fossero state articolate in motivi diversi, singolarmente numerati (Cass., Sez. U., 6/05/2015, n. 9100).

2.1. Il motivo relativo alla violazione dell'art. 2729 c.c. e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), non è fondato.

La difesa della ricorrente sostiene che la motivazione del giudice regionale sia errata per aver avallato la ricostruzione delle operazioni di acquisto e vendita delle azioni, come attività di borsa messa in atto con intenti squisitamente elusivi; denuncia che il ricorso al criterio della giacenza media mensile, avallato dalla pronuncia, costituisce un errore interpretativo delle norme invocate, fondato su un fatto non dotato di sufficiente gravità.

L'Amministrazione finanziaria ha difeso il suo operato evidenziando gli elementi presi in esame, da cui emergeva la finalità elusiva di parte delle operazioni e la correttezza della decisione assunta dai giudici regionali.

2.2. Occorre in primo luogo premettere, come più volte statuito da questa Corte in relazione a vicende analoghe a quella in esame, che, nel giudizio contenzioso sorto a seguito di diniego di rimborso, la società che intende beneficiare del credito di imposta sulle cedole riscosse da una società residente in Italia è attore in senso sostanziale, come tale è tenuta a dare prova degli elementi costitutivi dell'invocato diritto a non subire una seconda tassazione della ricchezza (cfr. Cass. 27/05/2021, n. 14764; Cass. 03/05/2019, n. 11648; Cass. 12/07/2018, n. 18397; Cass. 23/09/2016, n. 18628; Cass. 20/02/2013, n. 4164).

In secondo luogo, la sentenza, riconoscendo, sia pur sinteticamente, i risultati emersi dalla verifica fiscale e le ragioni del rigetto della richiesta di rimborso del credito d'imposta, ha di fatto formulato un giudizio favorevole sull'applicazione del metodo della giacenza media a fondare la presunzione, al di là dell'utilizzazione impropria di taluni singoli vocaboli, accompagnandolo peraltro dalla ulteriore constatazione del "brevissimo periodo di tempo entro il quale vengono effettuate operazioni che si presentano con assoluta simmetricità rispetto lo stacco dei dividendi".

Denunciare poi la valutazione complessiva delle operazioni di trading messe in atto dalla società, assumendo che per ogni singola operazione occorreva invece identificare le specifiche finalità

elusive, significa, in primo luogo, sollecitare una rivalutazione nel merito della fattispecie, profilo inammissibile in sede di legittimità, in quanto afferente al merito e non all'errore di diritto per il quale la Corte è stata formalmente investita.

Ma soprattutto, anche volendo valorizzare la critica mossa dalla società sotto il profilo dell'errore di diritto, essa è errata. Come già evidenziato dalla Corte in altri arresti riguardanti analoghe fattispecie (Cass. 21/09/2021, n. 25434; Cass. 27/05/2021, n. 14764), il criterio della giacenza media è elemento presuntivo idoneo a fondare il rigetto della domanda.

Il criterio della giacenza media mensile di tutte le azioni possedute, riferito ad un congruo arco temporale (l'anno) e depurato della mensilità di stacco del dividendo (nella quale si concentravano le operazioni di acquisto e rivendita di azioni ad opera della società istante), appare, ad avviso di questa Corte, metodologia idonea a disvelare la finalità di elusione fiscale ostativa al riconoscimento del credito d'imposta sulle cedole riscosse; è proprio dalla valutazione complessiva della massa di operazioni che l'ufficio accertatore poteva estrapolare la finalità elusiva della condotta e la fondatezza, o meno, delle difese della contribuente e della prospettazione accusatoria dell'Amministrazione finanziaria.

L'acquisizione di partecipazioni azionarie allo scopo specifico di beneficiare del credito d'imposta è, infatti, attività che può essere correttamente apprezzata soltanto alla luce di un'analisi "sistemica" ed attenta alla "sostanza economica" della condotta, continuata nel tempo, dell'investitore (vieppiù se avente una struttura organizzativa di imponenti dimensioni), in conformità ai principi enunciati dalla Commissione Europea nella raccomandazione del 6 dicembre 2012 n. 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva nel settore dell'imposizione diretta.

Come evidenziato dalla citata Cass. n. 14764 del 2021, la necessità di una visione complessiva e non atomistica è confermata anche dalla giurisprudenza Europea. In un recente arresto (sentenza della Grande Sezione 26 febbraio 2019, cause C-116/16 e C-117/16, Skatteministeriet c/T Danmark e Y Denmark Aps, punti 71, 97-98), la Corte di Giustizia ha puntualizzato che "è l'esame di un complesso di fatti che consente di verificare la sussistenza degli elementi costitutivi di una pratica abusiva" (da intendersi come operazione effettuata allo scopo di beneficiare fraudolentemente dei vantaggi previsti dalla normativa unionale), pratica abusiva la cui prova richiede, oltre all'esistenza dell'elemento soggettivo, "un insieme di circostanze oggettive", "una serie di fatti comprovanti" o di "indizi oggettivi e concordanti" (similmente, Corte di giustizia 20 giugno 2013, causa C653/11, Newey, punti 47-49; Corte di giustizia 14 aprile 2016, causa C-131/14, Cervati e Malvi, punto 47).

2.3. Quanto all'omesso esame di fatti decisivi ai fini della decisione della controversia, la ricorrente deduce che "la quasi totalità delle operazioni è avvenuta con controparti che avevano comunque il diritto al rimborso del credito d'imposta", nonchè che "le operazioni poste in essere rispondevano a precise e documentate strategie di investimento" e che "anche per il caso dei prestito titoli la società è sempre stata proprietaria dei titoli stessi" o che "nel caso di specie non siano state riscontrate flessioni negli scambi azionari di mesi di maggio, giugno, luglio".

La censura è inammissibile in quanto del tutto priva di adeguata autosufficienza; non è indicato quali fossero gli scambi intercorsi con soggetti con sede in paesi che avevano una convenzione con l'Italia e quali fossero tali soggetti (rinviando genericamente ad un allegato prodotto nel giudizio di merito), in cosa consistano le precise e documentate strategie di investimento della società, e quali, tra le varie operazioni esaminate, fossero le operazioni di prestito titoli; inoltre, con tale censura la parte sostanzialmente tende ad una generale diversa ricostruzione del fatto attraverso una complessiva rivalutazione delle risultanze istruttorie, nè è dedotto come l'esame di tali elementi fattuali possa avere rilevanza decisiva rispetto agli elementi considerati dall'ufficio e avallati dal giudice di appello.

2.4. Occorre evidenziare che nel corpo del secondo motivo la ricorrente censura la sentenza anche sotto il profilo della nullità per motivazione apparente, vizio che è insussistente alla luce del consolidato orientamento di questa Corte secondo il quale la mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell'art. 132 c.p.c., n. 4, (e nel caso di specie del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, si configura quando la motivazione manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decisum. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053; successivamente tra le tante Cass. 25/09/2018, n. 22598; Cass. 01/03/2022, n. 6626).

In particolare si è in presenza di una "motivazione apparente" allorchè la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perchè consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture.

Ebbene, nel caso di specie, la motivazione della C.T.R., per quanto succinta, è certamente presente graficamente e dà conto della ragione del rigetto della domanda, individuabile, come del resto finora già evidenziato, nella considerazione che la parte non avesse dimostrato di essere l'effettiva beneficiaria dei dividendi, conclusione raggiunta in base alla argomentata condivisione del metodo di accertamento dell'ufficio, fondato sulla giacenza media.

Il motivo va quindi respinto in tutte le censure in cui si esplica.

3. Con il terzo motivo di ricorso la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 10, paragrafi 4 e 8, della Convenzione sulle doppie imposizioni tra Italia e Francia e degli artt. 26, 27 e 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1,

n. 3, deducendo che la sentenza, nel negare la qualifica di beneficiario effettivo in capo al contribuente, avrebbe utilizzato, nel disattendere l'istanza di rimborso, un criterio antielusivo diverso da quello previsto dall'art. 10, comma 8, della Convenzione, unico applicabile al caso di specie.

3.1. Il motivo, nei termini in cui è proposto, è infondato.

Questa Corte (anche di recente Cass. 03/02/2022, n. 3380) ha già avuto modo di osservare, in termini generali, che le convenzioni contro le doppie imposizioni sono strumenti di diritto internazionale pattizio il cui fine è quello di evitare il fenomeno della cd. doppia imposizione giuridica, in materia di imposte sul reddito e di capitali, nonchè prevenire l'evasione fiscale. Ne deriva che il godimento dei benefici convenzionali non può che essere strettamente connesso alla circostanza che il contribuente, che ne beneficerà, sia un soggetto, non solo sottoposto alla effettiva giurisdizione dell'altro Stato contraente (requisito della residenza), ma anche il soggetto che avrà la disponibilità economica e giuridica del provento formalmente percepito, versandosi, altrimenti, nell'ipotesi di una "traslazione impropria dei benefici convenzionali"; è in questa prospettiva che la prassi internazional-tributaria ha elaborato il concetto di beneficiario effettivo al fine di contrastare quelle pratiche volte proprio a trarre profitto dall'autolimitazione della potestà impositiva statale.

In ambito Ocse, il concetto di beneficiario effettivo è comparso per la prima volta nel Modello di convenzione del 1977, negli artt. 10 e 11, rispettivamente dedicati al regime di tassazione di dividendi ed interessi. La prassi statale si è, quindi, conformata a tale orientamento, adottando la clausola del beneficiario effettivo (o beneficiai owner, nella traduzione inglese del concetto) nei diversi trattati sottoscritti.

La clausola del beneficiario effettivo si può quindi qualificare come una clausola generale dell'ordinamento fiscale internazionale, volta ad impedire che i soggetti possano abusare dei trattati fiscali attraverso pratiche di treaty shopping con lo scopo di far godere della protezione convenzionale contribuenti che, altrimenti, non ne avrebbero avuto diritto o che avrebbero subito un trattamento fiscale, comunque, meno favorevole (Cass. 19/12/2018, n. 32840; Cass. 28/12/2016, n. 27116; Cass. 16/12/2015, n. 25281).

Il treaty shopping implica lo sfruttamento delle differenze nei trattati stipulati fra le varie nazioni, mediante la frapposizione di un soggetto residente in uno Stato terzo nel flusso reddituale tra lo Stato della fonte e quello del beneficiario effettivo.

Pertanto, può fruire dei vantaggi garantiti dai trattati il "beneficiario effettivo", ossia solo il soggetto sottoposto alla giurisdizione dell'altro stato contraente, che abbia l'effettiva disponibilità giuridica ed economica del provento percepito, realizzandosi altrimenti una traslazione impropria dei benefici convenzionali o addirittura un fenomeno di non imposizione (Cass. 30/09/2019, n. 24287).

Alla luce di tale clausola e della stessa origine delle convenzioni fiscali, il self-restraint, cui uno Stato nazionale acconsente sottoscrivendo una convenzione, non può, evidentemente, spingersi fino al punto di consentire un abuso della stessa convenzione che realizzerebbe, quindi, un

fenomeno di doppia non imposizione altrettanto deprecabile quanto quello della doppia imposizione.

Se ne deve desumere pertanto la possibilità, per lo Stato della fonte (nel caso di interesse l'Italia), di tassare i proventi diretti ad un residente estero nella misura in cui, se ciò non facesse, oltre a vedersi distorte le norme distributive convenzionali, relative all'esercizio del potere impositivo degli Stati, si consentirebbe una forma di pianificazione fiscale, non soltanto aggressiva per le ragioni erariali ma, al contempo, anche pregiudizievole per un corretto confronto concorrenziale tra operatori economici (così, in motivazione, Cass. 16/12/2015, n. 25281).

Si è dunque rimarcato che il concetto di beneficiario effettivo non può coincidere con quello più ampio di soggetto che, residente all'estero e ivi soggetto a imposizione, riceve i dividendi, ma richiede un quid pluris, rappresentato dall'essere tale soggetto anche colui che ha l'effettiva disponibilità giuridica ed economica dei dividendi.

La clausola in esame si pone, dunque, quale disposizione antielusiva specifica in tema di eliminazione-attenuazione della doppia imposizione, in termini sia giuridici (imposizione in Stati diversi di un medesimo soggetto in relazione al medesimo presupposto) sia economici (imposizione di una medesima ricchezza, rispettivamente in capo alla società che l'ha prodotto ed al socio che l'ha percepito in forma di dividendo).

Ad avviso della giurisprudenza di legittimità, poi, detta clausola costituisce una sorta di precipitato normativo del principio generale di cui all'art. 31 della Convenzione di Vienna del 1969 sul diritto dei trattati, in base al quale un trattato deve essere interpretato secondo buona fede ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo; parametri che, anche nei casi di inesistenza di previsione testuale, indurrebbero comunque a non riconoscere il regime di favore alla società che - non essendo il beneficiario effettivo del credito d'imposta - abbia abusato del trattato mediante un'allocazione territoriale strumentale, stravolgendone appunto l'oggetto e lo scopo pratico.

Anche la stessa Corte Suprema amministrativa francese con la sentenza del 29 dicembre 2006 ha ritenuto applicabile la clausola del beneficiario effettivo.

Recentemente la sopra richiamata Corte giustizia Unione Europea, Grande Sez., 26/02/2019, n. 116/16 ha evidenziato che nel diritto dell'Unione vige il principio generale di diritto secondo cui i singoli non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente delle norme del diritto dell'Unione (sentenze del 9 marzo 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, punto 24 e giurisprudenza citata; del 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, EU:C:2006:121, punto 68; del 12 settembre 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punto 35; del 22 novembre 2017, Cussens e a., C-251/16, EU:C:2017:881, punto 27, nonchè dell'11 luglio 2018, Commissione/Belgio, C-356/15, EU:C:2018:555, punto 99) ed il rispetto di tale principio generale s'impone ai singoli. Infatti, l'applicazione delle norme dell'Unione non può essere estesa sino a comprendere pratiche abusive, ossia operazioni effettuate non nell'ambito di normali operazioni commerciali, ma unicamente allo scopo di beneficiare abusivamente dei vantaggi previsti dal diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenze

del 5 luglio 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punto 38; del 22 novembre 2017, Cussense a., C-251/16, EU:C:2017:881, punto 27, nonchè dell'11 luglio 2018, Commissione/Belgio, C-356/15, EU:C:2018:555, punto 99).

Di conseguenza, ogni Stato membro è tenuto a negare i benefici concessi dal diritto UE ogni qual volta, indipendentemente dall'esistenza di una specifica norma nazionale o convenzionale, vi sia: (i) il rispetto solo formale delle condizioni previste dalla normativa dell'Unione e il mancato conseguimento delle sue finalità; e (ii) la creazione artificiosa delle condizioni necessarie ad ottenere un vantaggio fiscale. In presenza di una condotta abusiva: (i) l'Amministrazione finanziaria non è tenuta ad individuare il soggetto che sia considerato il beneficiario effettivo dei dividendi; (ii) il contribuente non può invocare l'applicazione delle libertà sancite dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (Cause riunite C116/16; C-117/16).

4. La ricorrente ha chiesto rinviarsi alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea la questione se sia legittimo, in base ai principi di non discriminazione, di cui all'art. 18 del Trattato, e della libera circolazione dei capitali, di cui agli artt. 63 e 65 del Trattato CE, trattare in modo diverso azionisti residenti in Italia e azionisti residenti in Francia non riconoscendo a questi ultimi alcun rimedio contro la doppia imposizione economica sui dividendi ricevuti e se sia legittimo introdurre una restrizione alla libera circolazione dei capitali, anche alla luce del principio di reciprocità dei trattati.

4.1. Con pronuncia del 6 ottobre 2021 (C-561/19, Consorzio Italian Management) la Corte di giustizia ha confermato la validità dei criteri enunciati nella sentenza 6 ottobre 1982, 283/81, Cilfit, in tema di rinvio pregiudiziale.

In sintesi l'art. 267 T.F.U.E. deve essere interpretato nel senso che un giudice nazionale avverso le cui decisioni non possa proporsi ricorso giurisdizionale di diritto interno deve adempiere il proprio obbligo di sottoporre alla Corte una questione relativa all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevata dinanzi ad esso, a meno che constati: a) che tale questione non è rilevante o b) che la disposizione di diritto dell'Unione di cui trattasi è già stata oggetto d'interpretazione da parte della Corte o c) che la corretta interpretazione del diritto dell'Unione s'impone con tale evidenza da non lasciare adito a ragionevoli dubbi. La configurabilità di siffatta eventualità deve essere valutata in funzione delle caratteristiche proprie del diritto dell'Unione, delle particolari difficoltà che la sua interpretazione presenta e del rischio di divergenze giurisprudenziali in seno all'Unione.

Coerentemente questa Corte ha evidenziato che non esiste alcun diritto della parte che formula la relativa istanza all'automatico rinvio ogniqualvolta la Corte di cassazione non ne condivida le tesi difensive, essendo sufficiente che le ragioni del diniego siano espresse ovvero implicite se la questione pregiudiziale è manifestamente inammissibile o manifestamente infondata (Cass., Sez. U., 08/07/2016, n. 14042, in motivazione; Cass. 13/07/2021, n. 19880).

4.2. Questa Corte ha ribadito che l'interpretazione sistematica delle disposizioni convenzionali si traduce, negli ordinamenti degli Stati aderenti all'Unione Europea, ove necessario, in una loro interpretazione adeguatrice al diritto comunitario, al fine di rispettare il principio di non

discriminazione e, in genere, di tutte le libertà di stabilimento e di circolazione del capitale, ivi tutelate.

In questo senso si è detto ad esempio che come più volte riconosciuto dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee (si vedano, in particolare, le sentenze 14 febbraio 1995, C - 279/93, Finanzamt Kóln-Altstadt c. Roland Schumacker e 12 maggio 1998, C 336/96, Coniugi Gilly c. Directeur des services fiscaux du Bas - Rhin), il fatto che l'imposizione fiscale diretta non sia materia attribuita alla competenza comunitaria non esclude che le convenzioni bilaterali in materia di doppia imposizione e i diritti nazionali debbano rispettare il diritto comunitario, e in particolare il principio di non discriminazione e il diritto di stabilimento (Cass. 12/03/2011, n. 3588, in motivazione). Il diritto comunitario svolge la sua influenza, pur con differente intensità, anche nell'interpretazione ed applicazione di trattati internazionali conclusi da Paesi membri della Comunità Europea, tra loro e con Paesi terzi.

4.3. Nel caso di specie, la questione, invero genericamente formulata e che non potrebbe che avere ad oggetto la conformità della interpretazione della norma convenzionale sul beneficiario effettivo alle norme UE in tema di libera circolazione dei capitali, appare in primo luogo mal posta, e quindi non pertinente, in quanto la causa ha ad oggetto una condotta abusiva consistente nell'abuso dei diritti previsti da un trattato internazionale, per cui non si può porre un problema di uguaglianza di trattamento con residenti italiani.

In secondo luogo, nel paragrafo che precede si è già evidenziato, del resto, il recente orientamento della giurisprudenza unionale sulla rilevanza antiabusiva della clausola del beneficiario effettivo ed a tali considerazioni occorre riportarsi.

5. Occorre quindi esaminare il ricorso incidentale dell'Agenzia delle entrate.

Con il primo motivo l'Ufficio lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 2697 e dell'art. 2727 c.c. nonchè dell'art. 10, paragrafi 4 e 8 della Convenzione Italia Francia contro le doppie imposizioni, e censura l'errore commesso dalla C.T.R. che avrebbe accolto la domanda di rimborso dei crediti di cui alle istanze non esaminate semplicemente in ragione del loro mancato esame, laddove, al contrario, l'onere di dimostrare la sussistenza dei presupposti per il rimborso non graverebbe sull'Ufficio ma sul contribuente, sia ai sensi dell'art. 2697 c.c., sia per quanto disposto dall'art. 10, par. 8, della Convenzione Italia-Francia.

Col secondo motivo, proposto in via subordinata, deduce la violazione dell'art. 2727 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

5.1. Il primo motivo è fondato con conseguente assorbimento del secondo, proposto solo in via subordinata.

La C.T.R. sul punto si è limitata a confermare la decisione di rigetto della C.T.P., di cui l'Agenzia riporta, in sintesi, la motivazione a pagina 21, "i giudici hanno ritenuto che non si potessero estendere a queste istanze i risultati dell'indagine svolta in relazione alle istanze rigettate", motivando poi in base alla considerazione del "mancato esame delle istanze" (pagina 9 della sentenza); che tale sia il fondamento della decisione appare incontestato e anzi confermato dal

controricorso al ricorso incidentale che si sviluppa tutto sulla illegittimità della omissione dell'Ufficio nell'esaminare le ulteriori istanze.

In generale, nel giudizio contenzioso sorto a seguito di diniego di rimborso, il contribuente è attore in senso formale e sostanziale e deve dimostrare i fatti costitutivi del diritto di credito vantato (Cass. 02/07/2014, n. 15026); ciò vale anche ove si tratti di società che intende beneficiare del credito di imposta sulle cedole riscosse da una società residente in Italia che, nel giudizio di rimborso, è attore in senso sostanziale, come tale tenuto a dare prova degli elementi costitutivi dell'invocato diritto a non subire una seconda tassazione della ricchezza (cfr. Cass. 27/05/2021, n. 14764; Cass. 03/05/2019, n. 11648; Cass. 12/07/2018, n. 18397; Cass. 27/12/2018, n. 33407; Cass. 23/09/2016, n. 18628; Cass. 20/02/2013, n. 4164).

Peraltro, proprio in ragione di ciò, l'Amministrazione finanziaria, in giudizio, può esercitare la facoltà di controdeduzione di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 23 e, quindi, prospettare, senza che si determini vizio di ultrapetizione, anche argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di rigetto dell'istanza in sede amministrativa.

Pertanto, la C.T.R. ha errato nel ritenere che l'accoglimento potesse fondarsi sul solo assunto che le istanze non erano state esaminate, di fatto fondando l'accoglimento delle domande sul solo comportamento dell'ufficio e quindi, senza dare alcun conto della prova dei fatti costitutivi delle domande, invertendo l'onere probatorio al riguardo.

6. Alla luce delle superiori considerazioni, il ricorso principale va respinto e il ricorso incidentale accolto. La sentenza va cassata e la causa, in relazione ai motivi accolti, rinviata alla C.T.R. dell'Abruzzo in diversa composizione, cui va demandato di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

rigetta il ricorso principale; accoglie il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e rinvia, in relazione al motivo accolto, alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, in diversa composizione, cui demanda la regolazione delle spese del giudizio di legittimità;

ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17 dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto Così deciso in Roma, il 10 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 6 settembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza