

Sentenza del 27/04/2023 n. 1118 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

New Perspective Fund - Fund 5040, fondo d'investimento mobiliare di diritto statunitense residente in (Omissis), ha detenuto, nei periodi d'imposta compresi tra il (Omissis) e il (Omissis), partecipazioni in diverse società italiane quotate in borsa, ricavandone dividendi sui quali le società partecipate hanno operato una ritenuta nella misura del 15 per cento, conformemente a quanto prescritto dall'art. 10, comma 2, lett. b), di ambedue le Convenzioni stipulate tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo degli Stati Uniti d'America il 17 aprile 1984 (ratificata e resa esecutiva in Italia con L. 11 dicembre 1985, n. 763) e, successivamente, il 25 agosto 1999, con scambio di note effettuato il 10 aprile 2006 e il 27 febbraio 2007 (ratificata e resa esecutiva in Italia con L. 3 marzo 2009, n. 20). Il Fondo ha presentato all'Amministrazione finanziaria, con riferimento agli indicati periodi di imposta (Omissis)-(Omissis), istanze di rimborso del maggior tributo indebitamente versato in conseguenza della applicata ritenuta del 15 per cento, che assumeva essere illegittima in quanto determinante, a danno dei percettori di dividendi non residenti, un trattamento irragionevolmente deteriore, e quindi discriminatorio ai sensi dell'art. 63 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), rispetto a quello riservato, nello stesso periodo, ai "fondi comuni di investimento mobiliare aperti di diritto nazionale" e quindi residenti ai quali, a norma della L. 23 marzo 1983, n. 77, art. 9, comma 2 , vigente *ratione temporis*, si applicava un'imposta sostitutiva pari al 12,5 per cento (o al 5 per cento, qualora il regolamento del fondo prevedesse che non meno dei due terzi del relativo attivo fosse investito in azioni ammesse alla quotazione nei mercati regolamentati degli Stati membri dell'Unione Europea).

Il Fondo domandava allora all'Agenzia delle Entrate il rimborso delle maggiori ritenute che riteneva essere state indebitamente applicate per la tassazione dei dividendi distribuiti dalle società residenti in Italia. L'Amministrazione finanziaria non rispondeva.

2. Formatosi il silenzio rifiuto, la società statunitense proponeva ricorso avverso il diniego di rimborso, innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Pescara. La CTP rigettava il ricorso.
3. La contribuente spiegava appello avverso la decisione sfavorevole conseguita nel giudizio di primo grado, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara. La CTR confermava la decisione pronunciata dalla CTP.
4. La società ha proposto ricorso per cassazione avverso la decisione adottata dal giudice dell'appello, affidandosi a sei strumenti di impugnazione. L'Agenzia delle Entrate ha ricevuto notificazione del ricorso il 23.1.2020, ma non si è costituita. La ricorrente ha pure depositato memoria.

4.1. Il Pubblico Ministero, in persona del s. Procuratore Generale Giuseppe Locatelli, ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte, con le quali ha domandato il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, il ricorrente contesta la nullità della sentenza pronunciata dalla CTR, in conseguenza della mancata corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, avendo argomentato in materia di violazione del trattato bilaterale Italia-USA, mentre la contestazione riguarda la ritenuta violazione dell'art. 63 TFUE. 2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, il contribuente censura ancora la nullità della sentenza del giudice dell'appello, in conseguenza della violazione dell'art. 118 disp. att. c.p.c. , nonchè del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 , per avere la CTR adottato una motivazione puramente apparente, argomentando sulla violazione delle disposizioni contenute nella Convenzione bilaterale Italia-USA per contrastare la doppia imposizione, anzichè su quanto effettivamente contestato, pertanto la violazione dell'art. 63 TFUE. 3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, il ricorrente critica la violazione dell'art. 63 TFUE, dell'art. 10 del Trattato Italia-USA per evitare le doppie imposizioni, e dell'art. 117 Cost. , comma 1, per avere la CTR fornito un'erronea valutazione della forza normativa delle disposizioni TFUE, come interpretate dalla Corte di Giustizia comunitaria (CGUE), che devono ritenersi prevalenti sulla normativa nazionale, anche se dipendente dall'attuazione di accordi bilaterali con altri Stati.

4. Mediante il quarto strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, il contribuente torna a contestare la nullità della sentenza pronunciata dalla CTR, in conseguenza della mancata corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, avendo argomentato in materia di doppia imposizione economica, mentre la censura proposta attiene, verificatasi la doppia imposizione, al prelievo discriminatorio applicato al fondo USA rispetto agli operatori residenti.

5. Con il quinto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, il ricorrente censura sempre la nullità della sentenza pronunciata dal giudice dell'appello, in conseguenza della violazione dell'art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4, dell'art. 118 disp. att. c.p.c. , e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 perchè il giudice di secondo grado ha affermato che il Fondo non avrebbe assicurato la prova della discriminazione subita, ma senza analizzare gli elementi forniti dall'appellante.

6. Mediante il sesto mezzo d'impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, il contribuente critica la violazione dell'art. 63 TFUE, come interpretato dalla CGUE, perchè, contrariamente a quanto ritenuto dai giudici della CTR, "il trattamento tributario applicabile al percettore non residente dei dividendi" nel suo Paese di residenza, "non incide sulla valutazione dell'eventuale discriminazione tra i regimi interni che disciplinano il trattamento dei dividendi distribuiti a soggetti residenti e non residenti" (ric., p. 32).

7. Con il primo, il secondo, il terzo ed il sesto motivo di ricorso, la società contesta, in relazione ai profili della nullità della sentenza per omessa pronuncia e della violazione di legge, la decisione assunta dal giudice dell'appello per non avere statuito, e comunque per non aver rilevato la

censurata violazione dell'art. 63 TFUE. Nella sua decisione la CTR mostra di aver presente la questione della contestata violazione dell'art. 63 TFUE, che infatti indica ripetutamente come una delle censure proposte dalla parte (sent. CTR, pp. VI, VIII), ma afferma che "il FUND ha sostenuto, in primis, che è stata violata la Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata dall'Italia e dagli Stati Uniti" (sent. CTR, p. VI), mentre la società ha in realtà sostenuto che la Convenzione bilaterale è stata rispettata, ma in violazione dell'art. 63 TFUE. 7.1. La CTR ha anche proposto valutazioni difficilmente comprensibili, tra l'altro affermando che "non basta appellarsi esclusivamente al mero dato numerico dell'aliquota applicata dovendosi invece comparare le due posizioni contrapposte nella loro integralità in modo da farne discendere che il trattamento è stato complessivamente deteriore e quindi penalizzatorio" (sent. CTR, p. VII. In relazione allo stesso argomento, cfr. anche p. VIII). Ora, considerato che la materia oggetto di causa è la tassazione al 15% applicata sui dividendi corrisposti dalla società italiana a quella statunitense, anziché al 12,50%, la CTR avrebbe dovuto chiarire perché ritenga necessaria una "comparazione globale" tra il regime fiscale della società italiana e di quella statunitense, indicando pure quali dati ritiene essere necessari. Inoltre, il giudice dell'appello osserva che "gli Stati Uniti hanno concordato che la tassazione potesse ascendere al 15% indipendentemente dal trattamento riservato ai fondi italiani" (ibidem), dato indiscusso, ma ciò su cui occorreva esprimersi, come richiesto dalla parte, era invece se questo regime risultasse compatibile con l'art. 63 TFUE. 7.2. Sembra allora opportuno ricordare che il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27, comma 3, disciplina, in generale, la ritenuta da operare a titolo di imposta sugli utili corrisposti ai soggetti non residenti nel territorio dello Stato, applicandosi l'aliquota del 27%.

Questa disciplina risultava applicabile anche ai soggetti non residenti in Italia, ma pur sempre nella Unione Europea e comunque nello Spazio Economico Europeo (SEE), e tanto aveva sollecitato la reazione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE), fin quando questa Corte di legittimità si era risolta a statuire che "in tema d'imposta sui dividendi, il giudice italiano deve disapplicare, anche d'ufficio, le disposizioni contrastanti o incompatibili con l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia UE la quale, con sentenza del 19 novembre 2009, in causa C-540/07, ha affermato che lo Stato italiano ha violato l'art. 56 del Trattato e l'art. 40 dell'Accordo SEE, in materia di libera circolazione dei capitali tra gli stati membri e fra quelli aderenti all'Accordo SEE, mantenendo in vigore un regime fiscale più oneroso per i dividendi distribuiti a società residenti negli altri Stati membri e negli Stati aderenti all'Accordo SEE, rispetto a quello applicato ai dividendi distribuiti alle società residenti, esentando dall'imposizione, fino al 95%, i dividendi distribuiti a queste ultime società, ed assoggettando, invece, a ritenuta alla fonte, nella misura del 27%, i dividendi distribuiti a società stabilite negli altri Stati membri. (Nella specie, la S.C. ha confermato la sentenza della CTR che, richiamando la sopra menzionata sentenza della Corte di Giustizia UE, d'ufficio aveva accertato il diritto al rimborso della ritenuta a titolo d'imposta, operata sui dividendi percepiti da società residenti nel Regno Unito, evidenziando che l'illegittimità dell'imposizione non era superata dalla Convenzione contro le doppie imposizioni, stipulata tra l'Italia e il Regno Unito il 21 ottobre 1988, ratificata per l'Italia con L. n. 329 del 1990, che prevedeva la possibilità di detrarre l'imposta trattenuta alla fonte in Italia da quella dovuta nell'altro Stato membro)", Cass. sez. V, 29.11.2017, n. 28573.

7.3. Tanto premesso, la Convenzione Italia-USA del 25.8.2009, ratificata con L. n. 20 del 2009, art. 10, comma 1, lett. b), ha previsto la reciproca applicazione di un'imposta sugli utili nella misura del 15%.

Il citato D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27, comma 3, come sostituito dalla L. 7 luglio 2009, n. 88, art. 24, comma 1, ha quindi disposto che se gli utili da sottoporre a tributo sono conseguiti da fondi pensione istituiti negli Stati membri dell'Unione Europea, e comunque negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico Europeo (SEE), l'aliquota di imposizione da applicare risulta ridotta all'11%.

Nel caso in esame la società statunitense lamenta di aver ricevuto un ingiustificato trattamento discriminatorio, in materia di tassazione dei dividendi corrisposti da società italiane.

Viene in rilievo il disposto del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) che, in materia di libera circolazione dei capitali, all'art. 63 detta:

- "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" (evidenza aggiunta) -.

Merita allora di essere osservato che la libera circolazione dei capitali è l'unica delle quattro libertà fondamentali che si estende anche agli Stati terzi.

La libera circolazione dei capitali è indubbiamente ostacolata qualora sia applicata in uno Stato aderente all'Unione Europea un trattamento fiscale differente, e deteriore, in materia di tassazione dei dividendi, ad un fondo pensione collocato in uno Stato terzo, rispetto ad un fondo pensione residente. Questo perché la maggiore tassazione dei dividendi può dissuadere il fondo pensione residente in uno Stato terzo dall'effettuare investimenti nell'Unione.

7.3.1. Le eccezioni al principio di libertà di circolazione dei capitali, che possono essere legittimamente applicate dagli Stati membri, sono disciplinate all'art. 65 TFUE, ma non sono state invocate nel caso di specie, e non risultano ricorrenti.

7.4. Merita quindi di essere segnalato che, proprio esaminando la stessa questione giuridica oggetto di questo giudizio, l'aliquota di tassazione dei dividendi corrisposti da una società italiana ad una società statunitense, questa Corte regolatrice ha recentemente avuto modo di confermare, con la pronuncia Cass. sez. V, 6.7.2022, n. 21842 (ma confronta anche, tra le molte, Cass. sez. V, 6.7.2022, n. 21454), che i dubbi sulla compatibilità con il diritto Europeo del regime fiscale applicato ai dividendi distribuiti in Italia ad organismi di investimento collettivo del risparmio (O.I.C.R.) esteri, stabiliti però in altri Stati membri dell'U.E. e nello S.E.E., per la possibile discriminazione rispetto al trattamento riservato a quelli nazionali, sono stati portati all'attenzione della Commissione Europea, anche se con riferimento ad una disciplina normativa nazionale in parte successiva e diversa (il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 73, comma 5 quinquies, introdotto dal D.L. 29 dicembre 2010, n. 225, art. 2, comma 62, convertito, con modificazioni dalla L. 26 febbraio 2011, n. 10 e successivamente modificato dal D.L. n. 1 del 2012,

art. 96, comma 1, lett. a) , in tema di soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società) rispetto a quella in vigore nei periodi qui sub iudice, e con riferimento diretto al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27, comma 3 , a proposito di ritenuta, con l'aliquota del 27 per cento sugli utili corrisposti a soggetti non residenti nel territorio dello Stato. La Commissione ha avviato un'attività investigativa (cfr. EU PILOT 8105/15/TAXU), presso le autorità fiscali italiane, diretta a verificare la disponibilità delle stesse a conformare quella disciplina italiana ai principi comunitari, sfociata infine nelle modifiche operate dalla L. 30 dicembre 2020, n. 178 , commi da 631 a 633, che, con riferimento ai dividendi percepiti dall'1 gennaio 2021, equipara il trattamento fiscale dei dividendi e delle plusvalenze conseguiti da organismi di investimento collettivo di diritto estero, sempre istituiti in Stati membri UE o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spa zio economico Europeo (S.E.E.) che consentono un adeguato scambio di informazioni, al trattamento fiscale dei dividendi e delle plusvalenze realizzati da analoghi organismi istituiti e residenti in Italia.

8. Tanto premesso, con riferimento al caso di specie, giova innanzitutto rilevare che, come dedotto dal ricorrente, la circostanza che il contribuente sia un fondo d'investimento mobiliare di diritto statunitense, e non sia quindi residente in uno Stato membro dell'Unione Europea, non preclude a priori la rilevanza, ai fini della decisione, dell'art. 63, comma 1, TFUE, per il quale "Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonchè tra Stati membri e paesi terzi" (evidenza aggiunta). In questo senso, la giurisprudenza comunitaria ha già ritenuto applicabile il predetto art. 63 in una fattispecie in cui, per effetto della normativa tributaria nazionale, i dividendi versati da società stabilite in uno Stato membro a favore di un fondo di investimento stabilito in uno Stato terzo (anche in quel caso gli Stati Uniti), non costituivano oggetto di esenzione fiscale, mentre i fondi di investimento stabiliti nello Stato membro stesso beneficiavano dell'esenzione, poichè la differenza di trattamento fiscale dei dividendi tra i fondi di investimento residenti ed i fondi di investimento non residenti è idonea a dissuadere, da un lato, i fondi di investimento stabiliti in un paese terzo dall'assunzione di partecipazioni in società stabilite in uno Stato membro e, dall'altro, gli investitori residenti in tale Stato membro dall'acquisizione di quote in fondi di investimento non residenti (Corte di giustizia UE, 10/04/2014, C 190/2012, Emerging Markets).

In conseguenza è stato ripetutamente affermato che "Dalla giurisprudenza della Corte emerge che le misure vietate dall'art. 63, paragrafo 1, TFUE, in quanto restrizioni dei movimenti di capitali, comprendono quelle che sono idonee a dissuadere i non residenti dal compiere investimenti in uno Stato membro o a dissuadere i residenti di detto Stato membro dal compierne in altri Stati (v., in particolare, sentenze del 10 aprile 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C 190/12, EU:C:2014:249, punto 39, nonchè del 22 novembre 2018, Sofina e a., C 575/17, EU:C:2018:943, punto 23 e giurisprudenza ivi citata)." (Corte giustizia, 13/11/2019, C 641/17, College Pension Plan of British Columbia, trust di diritto canadese; nello stesso senso, ex multis, Corte giustizia, 18/12/007, C- 101/05, Skatteverket, punto 40; Haribo Lakritzen Hans Riegei e O'sterreichische Salinen, C-436/08 e C-437/08, punto 50; 10/05/2012, da C-338/11 a C 347/11, Santander, punto 15; Corte giustizia, 30/01/2020, C 156/17, Köln-Aktienfonds Deka, punto 49, in tema di ritenuta sui dividendi percepiti da fondo d'investimento non residente).

8.1. Neppure preclusiva, ai fini della rilevanza dell'art. 63, comma 1, TFUE, è la circostanza che il contrasto con il principio di libera circolazione dei capitali, e comunque la denunciata discriminazione, sarebbero effetto dell'applicazione di una norma pattizia, ovvero dell'art. 10 della Convenzione tra Italia e Stati Uniti in materia di doppia imposizione. Invero in passato questa Corte, in tema di concorso tra normativa convenzionale e diritto Eurounitario, proprio relativamente all'art. 10 della Convenzione tra Italia e Stati Uniti sulla doppia imposizione, ha già affermato che "occorre considerare il ruolo del diritto comunitario, il quale entra in gioco come terza dimensione nella geometria dell'ordinamento giuridico e 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. Riguardo a tale specie di trattati il regime comunitario è differente, a seconda che la disciplina convenzionale applicabile sia anteriore o posteriore all'entrata in vigore del Trattato di Roma (1 gennaio 1958). L'art. 234 (307 nella versione consolidata a seguito del Trattato di Amsterdam), comma 1, del Trattato CE, fa salve le convenzioni internazionali concluse dagli Stati membri prima di tale data, per cui i diritti e gli obblighi sorti da tali convenzioni restano imm modificabili e non subiscono l'influenza del diritto comunitario. Tale regola viene comunemente ricondotta al principio *pacta sunt servanda* ed è stata ribadita dalla Corte di Giustizia CE nelle sentenze 14 ottobre 1980, C 812/79, procedimento penale c. Juan C. Burgoa; 11 marzo 1986, C 121/85, Conegate Limited c. HM Customs & Excise. Il comma 2 dell'art. 234 prevede che gli Stati membri devono assumere le necessarie misure per rimuovere le divergenze col diritto comunitario che possano derivare dall'applicazione di tali trattati. Dalle predette disposizioni si ricava, a contrario, che i trattati internazionali conclusi dagli Stati membri con Paesi terzi successivamente all'entrata in vigore del Trattato di Roma (quale è la Convenzione applicabile nella specie) devono conformarsi al diritto comunitario, primario e secondario. (...) anche per i trattati coi Paesi terzi, pertanto, l'applicazione delle norme convenzionali nell'ambito intra - comunitario e dell'ordinamento dello Stato membro contraente incontra i limiti del principio di non discriminazione e del rispetto delle libertà fondamentali garantite dal Trattato.

La soggezione al diritto comunitario - nell'ambito della Comunità Europea - del contenuto dei trattati coi Paesi terzi comporta, quindi, l'obbligo del giudice nazionale e della pubblica amministrazione di interpretare le disposizioni convenzionali in modo conforme al diritto comunitario e, nei casi in cui tale interpretazione conforme non sia possibile, a trarre tutte le conseguenze che derivano dal contrasto tra le norme dei due ordini, prima fra tutte l'obbligo di disapplicare le norme (interne o di diritto internazionale pattizio) contrastanti con le disposizioni e principi di diritto comunitario, primario o secondario, che abbiano diretta applicabilità, quale è certamente l'art. 6 del Trattato CE.", Cass. sez. V, 17.3.2000, n. 3119, in motivazione.

8.2. Con altre pronunce, 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 ed, 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 Köln-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 (artt. 6 e 52 del Trattato)", Cass. sez. V, 12.3.2001, n. 3588 (in motivazione).

8.3. La stessa Corte di giustizia Europea, che in linea di principio non si è ritenuta competente ad interpretare, nell'ambito di un procedimento pregiudiziale, accordi internazionali conclusi tra Stati membri e Stati terzi (Corte giustizia, 04/05/2010, C-533/08, TNT Express Netherlands, punto 61), ha del resto affermato che gli Stati membri hanno l'obbligo di ricorrere a tutti i mezzi atti ad eliminare le incompatibilità esistenti fra una Convenzione conclusa anteriormente all'adesione di uno Stato membro e il Trattato e pertanto il giudice nazionale ha l'obbligo di verificare se un'eventuale incompatibilità fra il Trattato ed una Convenzione bilaterale possa essere evitata fornendo a quest'ultima un'interpretazione conforme al diritto comunitario, ove possibile e nel rispetto del diritto internazionale (Corte giustizia, 18/11/2003, C-216/01, Budvar, punti 168-169).

Muovendo quindi dal presupposto che "Nonostante la materia delle imposte dirette rientri nella competenza degli Stati Membri, questi ultimi devono tuttavia esercitarla nel rispetto del diritto comunitario" (Corte giustizia, 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker), deve ritenersi che diritto comunitario e convenzionale in tema di imposizione diretta non operino in settori completamente separati, cosicchè le convenzioni rappresentano essenzialmente uno strumento funzionale a realizzare un'equilibrata ripartizione dei poteri impositivi, che può anche contribuire a rendere più efficace l'applicazione del diritto comunitario. Ove tuttavia lo strumento convenzionale si ponga in contrasto con norme comunitarie direttamente applicabili (come le libertà fondamentali) (cfr. Corte giustizia, 12/05/1998, C-336/96, Gilly; Corte giustizia, 14/02/1995, Schumacker; Corte giustizia, 28/01/1986, C-270/83, Commissione v. Repubblica francese), eventuali clausole convenzionali incompatibili, le quali carichino di un maggiore onere fiscale i contribuenti che operano a livello transnazionale, devono essere oggetto, da parte del giudice nazionale, di un tentativo di interpretazione adeguatrice, agendo il diritto comunitario quale fonte integrativa che colma le lacune della disciplina convenzionale, in una sorta di interpretazione comunitariamente orientata del testo convenzionale, ma nell'ovvio rispetto del limite di non poter stravolgere il senso e il significato della norma internazionale.

8.4. In concreto, poi, ove venisse accertata la sussistenza di una non giustificata restrizione del principio di libera circolazione dei capitali, derivante dalla previsione convenzionale in esame, l'interpretazione adeguatrice sollecitata dal contribuente non si porrebbe in contrasto con l'impianto pattizio della disposizione, che pone l'imposta nella misura del 15 per cento come limite massimo ("non può eccedere"), non essendo inconciliabile pertanto con un'aliquota inferiore, se giustificata dalle esigenze di evitare la discriminazione eccipita.

Infatti, come si è appena rilevato, la stipulazione di una Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni non comporta necessariamente la conformità del sistema tributario nazionale ai principi espressi dal TFUE in materia di libera circolazione dei capitali; nè esclude comunque l'assenza di ogni possibile restrizione tra Stati membri e, per quanto qui più rileva, tra Stati membri e paesi terzi. Sicchè l'obbligo di verifica in materia (e quello, eventualmente conseguente, di ricorrere all'interpretazione adeguatrice della norma internazionale pattizia, nei

limiti indicati), gravante sul giudice nazionale, non può essere sostanzialmente vanificato attraverso l'applicazione di una presunzione di legittimità che non ha alcun fondamento, nè legale, nè logico-giuridico.

8.5. La violazione dell'art. 63 TFUE denunciata dal ricorrente pertanto sussiste, non è giustificata e deve essere pertanto scongiurata attraverso l'interpretazione adeguatrice della disposizione convenzionale.

Può allora essere specificato e riaffermato il principio di diritto secondo cui: "in tema di ritenute applicabili sui dividendi distribuiti, negli anni dal (Omissis) al (Omissis), da società residenti in Italia a fondi d'investimento mobiliare residenti negli Stati Uniti, l'art. 10, par. 2, lett. b), della Convenzione Italia U.S.A., per il quale l'imposta applicata dallo Stato di residenza della società che paga i dividendi non può eccedere il 15 per cento dell'ammontare lordo, deve interpretarsi - secondo il canone di buona fede ex art. 31 del Trattato di Vienna ed i principi della fiscalità comunitaria ed internazionale, per evitare la violazione dell'art. 63 TFUE in tema di libera circolazione dei capitali tra Stati membri e Paesi terzi - nel senso che anche ai dividendi pagati da società residenti ai fondi d'investimento mobiliare aperti statunitensi si applica l'aliquota del 12,5 per cento, cui erano assoggettati *ratione temporis*, i fondi comuni mobiliari aperti residenti ai sensi della L. n. 77 del 1983, art. 9, comma 2 " (cfr. Cass. sez. V, 6.7.2022, n. 21842).

9. All'accoglimento del primo, del secondo, del terzo e del sesto mezzo di impugnazione - il quarto ed il quinto motivo di ricorso rimanendo assorbiti - consegue il rinvio al giudice a quo, affinché provveda a rinnovare il giudizio, conformandosi all'indicato principio di diritto, statuendo altresì su ogni altra questione assorbita.

La Corte:

P.Q.M.

accoglie il primo, il secondo, il terzo ed il sesto motivo di ricorso proposti dalla New Perspective Fund - Fund 5040, in persona del legale rappresentante pro tempore, assorbiti il quarto ed il quinto strumento di impugnazione, cassa la decisione impugnata e rinvia innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo sezione staccata di Pescara perchè, in diversa composizione, proceda a nuovo giudizio, provvedendo anche a regolare tra le parti le spese di lite del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza