

Sentenza del 20/06/2023 n. 17657 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Il Fondo contribuente ricorre, con sei motivi, avverso la sentenza in epigrafe che ha rigettato l'appello dal medesimo proposto avverso la sentenza con la quale la C.t.p. di Pescara, a propria volta, aveva rigettato il ricorso avverso il silenzio-rifiuto frapposto dall'Ufficio all'istanza di rimborso delle ritenute alla fonte, operate sui dividendi percepiti.

2. Il ricorrente, fondo mobiliare di diritto statunitense, negli anni (Omissis), deteneva partecipazioni in società di capitali italiane che, negli anni in questione, avevano distribuito dividendi assoggettati a ritenuta alla fonte nella misura del 15 per cento, in base all'art. 10 del Trattato contro la doppia imposizione stipulato tra Italia e Stati Uniti d'America.

Con istanze presentate in data 14 aprile 2011 e in data 28 marzo 2014 il contribuente richiedeva il rimborso di parte delle ritenute. Segnalava, infatti, che le ritenute, nella misura applicata, determinavano una discriminazione di trattamento con i soggetti residenti in Italia e deduceva la violazione dell'art. 63 T.F.U.E.

3. La C.t.p., innanzi alla quale il contribuente impugnava il silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza, rigettava il ricorso. Affermava che la discriminazione era esclusa nel caso in cui vi fosse stato un accordo bilaterale e che l'applicazione della ritenuta del 15 per cento costituiva, appunto, conseguenza della Convenzione. Aggiungeva che non vi era la discriminazione in quanto le situazioni a confronto non erano comparabili e che non vi era prova di una reale situazione di svantaggio dei fondi statunitensi rispetto a quelli italiani.

La C.t.r., davanti a cui era gravata la pronuncia del primo giudice, respingeva l'appello.

Ribadiva che la discriminazione restava esclusa in presenza di una disciplina convenzionale che, altrimenti, sarebbe stata inutile; che non era sufficiente, per ritenere sussistente la discriminazione, il confronto tra le aliquote, dovendosi comparare le situazioni a confronto nella loro integralità; che la ricorrente avrebbe dovuto provare in concreto che i fondi domestici godevano di un ingiustificato privilegio, ponendo a paragone il trattamento fiscale riservato nello Stato di residenza al fine di escludere benefici interni.

4. L'Agenzia, nonostante la regolare notifica, è rimasta intimata.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo il Fondo ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in riferimento al primo capo della sentenza, la violazione dell'art. 112 c.p.c. e del principio di

corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato.

2. Con il secondo motivo denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e art. 118 disp. att. c.p.c. e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, per assunta motivazione parvente.

3. Con il terzo motivo denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 63 T.F.U.E., per effetto di quanto disposto dall'art. 10 della Convenzione Italia-Statì Uniti contro le doppie imposizioni e art. 117 Cost., comma 1.

4. Con il quarto motivo denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in riferimento al secondo capo della sentenza, la violazione dell'art. 112, c.p.c. e del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato.

5. Con il quinto motivo è denunciata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e art. 118 disp. att. c.p.c. nonchè del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, per apparente motivazione.

6. Con il sesto motivo infine il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 63 T.F.U.E., per effetto di quanto disposto dall'art. 10 della Convenzione Italia-Statì Uniti contro le doppie imposizioni e dell'art. 117 Cost., comma 1.

7. I motivi primo e quarto, che per la loro connessione possono essere trattati congiuntamente, sono infondati.

Con tali mezzi assume il Fondo ricorrente che il giudice d'appello avrebbe compiuto un error in procedendo, basando la propria motivazione sul regime rinveniente dalla Convenzione italo-statunitense sul divieto delle doppie imposizioni (ed in particolare sul suo art. 10), non invocata dallo stesso, anzichè sull'art. 63 T.F.U.E. A sostegno della propria difesa il Fondo invoca la giurisprudenza di questa Corte in virtù della quale non si sottrae al controllo di legittimità la pronuncia di merito che interpreti le domande giudiziali, allorchè si constati, attraverso il controllo della correttezza e congruità della motivazione, la censurabilità in concreto dell'operato del giudice del merito nell'interpretazione stessa (viene citata in proposito Cass. 23/05/2001, n. 7049, secondo cui anche in tal caso si prospetta concretamente la violazione dell'art. 112 c.p.c. e la sussistenza del relativo error in procedendo ed è analogamente necessario che il giudizio di cassazione si concluda con la precisa identificazione dell'oggetto del giudizio, ai fini, a seconda dei casi, dell'adozione di una pronuncia di cassazione senza rinvio - ipotizzabile in caso di pronuncia su domanda non effettivamente proposta - oppure di cassazione con rinvio finalizzata all'esame in sede di merito delle domande effettivamente proposte).

Tuttavia - a parte il fatto che la pronuncia citata risente del diverso impianto normativo del giudizio di cassazione, anteriore cioè alla riforma dell'art. 360, c.p.c., ed in particolare dei suoi nn. 4 e 5, in tema di limiti al controllo della motivazione - va rilevato come tale pronuncia atteneva ai confini della sindacabilità (in base al pregresso regime processuale) dell'attività interpretativa con gli accertamenti in fatto che essa presupponeva in relazione ai vizi motivazionali.

Tale pronuncia, cioè, si pone nel solco di quelle che affermano come nel giudizio di legittimità, va tenuta distinta l'ipotesi in cui si lamenti l'omesso esame di una domanda da quella in cui si censuri l'interpretazione che ne ha dato il giudice del merito. Nel primo caso, si verte in tema di violazione dell'art. 112 c.p.c. e si pone un problema di natura processuale per la soluzione del quale la Corte di cassazione ha il potere-dovere di procedere all'esame diretto degli atti, onde acquisire gli elementi di giudizio necessari ai fini della pronuncia richiesta. Nel secondo caso, invece, poichè l'interpretazione della domanda e l'individuazione del suo contenuto integrano un tipico accertamento di fatto riservato, come tale, al giudice del merito, in sede di legittimità va solo effettuato il controllo della correttezza della motivazione che sorregge sul punto la decisione impugnata (ancora sul punto Cass. 18/05/2012, n. 7932).

Al di là di ciò, va osservato come la libertà di sussunzione giuridica della fattispecie trova limite con il principio espresso dall'art. 112 c.p.c., la cui violazione viene appunto qui denunciata, solo allorchè si spinga a qualificare la domanda come un'azione diversa da quella proposta nei suoi elementi oggettivi di *petitum* e di causa petendi (in tal senso Cass. 10/01/2018, n. 408, Cass. 24/08/2015, n. 17075).

Orbene, neppure discusso nella specie il mutamento del *petitum*, il giudice d'appello non ha affatto proceduto a un mutamento officioso del titolo della domanda, variando così la causa petendi ma semplicemente s'è limitato ad esaminare la domanda stessa (diritto al rimborso di una ritenuta) alla luce della disciplina che ha ritenuto applicabile, con il che l'unico appunto che poteva muoversi atteneva semmai (come concretamente fatto a mezzo di altri motivi) a un'ipotesi di violazione di legge.

Tanto, che il rimprovero mosso consiste qui nel fatto che se i giudici d'appello, anzichè soffermarsi sulla portata della disciplina convenzionale, si fossero concentrati sul contrasto del regime fiscale con l'art. 63 T.F.U.E., così come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, avrebbero dovuto ritenere la fondatezza della domanda, col che si evidenzia non il riscontro di diversi presupposti della fattispecie (con conseguente necessità di esame diretto degli atti) da cui consegue un inquadramento differente della causa della domanda, ma semplicemente una critica alla ricostruzione del regime normativo applicabile.

8. Anche i motivi secondo e quinto sono connessi e vanno esaminati congiuntamente. Anch'essi sono infondati.

Attraverso tali mezzi il ricorrente Fondo denuncia il vizio di motivazione parvente.

Va ricordato che per tale deve intendersi quella motivazione che, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente 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.

Nella specie invece i giudici d'appello, si condividano o meno le loro conclusioni, hanno chiaramente ritenuto di respingere la domanda di rimborso, considerando la prevalenza in ogni caso della disciplina convenzionale, la quale avrebbe accettato una diversità di trattamento,

fissandone il tetto massimo, ed hanno aggiunto che non basta far capo - nella comparazione - al dato dell'aliquota, dovendosi invece far riferimento alle posizioni nella loro integralità; infine, hanno precisato che incombesse al contribuente l'onere della prova circa il fatto che in concreto i fondi domestici fruissero di un regime fiscale agevolato, tenendo quindi conto anche del regime fiscale proprio del paese d'origine, per poi osservare che tale onere non era stato assolto, e deducendo che - omettendo l'assolvimento di quest'ultimo - si avrebbe il rischio addirittura della doppia esenzione.

Il fatto, oggetto di espressa denuncia, che la motivazione non contenga alcun passaggio in ordine alle problematiche inerenti alla violazione, pur denunciata, dell'art. 63 T.F.U.E., costituisce, al più una carenza motivazionale che non si traduce in un error in procedendo valutabile ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4. Questo, infatti, richiede che la motivazione scenda al di sotto del c.d. minimo costituzionale, e si ponga dunque in contrasto con l'art. 111 Cost., comma 6, che viene violato qualora questa sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purchè il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali.

9. Il terzo ed il sesto motivo, da esaminarsi congiuntamente in quanto anch'essi connessi, sono invece fondati.

9.1. La società contribuente, con sede in U.S.A., lamenta di aver ricevuto un ingiustificato trattamento discriminatorio in materia di tassazione dei dividendi corrisposti da società italiane. Assume che, in ragione dell'art. 10 del Trattato sulle doppie imposizioni tra Italia e U.S.A, i dividendi percepiti in ragione di una partecipazione in una società di capitali italiana erano stati assoggettati a ritenuta alla fonte in misura pari al 15 per cento. Se, invece, i dividendi fossero stati percepiti da un fondo di investimento mobiliare residente nel territorio dello Stato avrebbero subito un'imposta sostitutiva pari al 12,5 per cento a norma della L. 23 marzo 1983, n. 77, art. 9, comma 2, vigente *ratione temporis* (o al 5 per cento, qualora il regolamento del fondo prevedesse che non meno dei due terzi del relativo attivo fossero investiti in azioni ammesse alla quotazione nei mercati regolamentati degli Stati membri dell'Unione Europea) con evidente disparità di trattamento con i fondi pensione italiani.

Per l'effetto, chiama in causa l'art. 63 T.F.U.E. il quale vieta tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonchè tra Stati membri e Paesi terzi, e tutte le restrizioni sui pagamenti tra Stati membri, nonchè tra Stati membri e Paesi terzi.

9.2. La Corte, in precedenti analoghi a quello in esame, a cui il Collegio intende dare continuità, ha affermato il seguente principio di diritto: "In tema di ritenute applicabili sui dividendi distribuiti, negli anni dal 2008 al 2010, 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", va interpretato - 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 T.F.U.E. 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*, sul risultato della gestione, i fondi comuni mobiliari aperti residenti ai sensi della L. n. 77 del 1983, art. 9, comma 2" (Cass. 06/07/2022, n. 21481).

9.3. L'art. 10 Convenzione tra Italia e Stati Uniti d'America (rimasto, in parte qua, invariato nelle due versioni del trattato ratificate dalle L. n. 763 del 1985 e L. n. 20 del 2009) determina il limite massimo dell'aliquota applicabile alla ritenuta sui dividendi distribuiti da una società partecipata, residente in Italia, ad un soggetto partecipante, residente negli Stati Uniti. La disposizione si innestava pertanto sulla norma nazionale - il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27 - che disciplinava la ritenuta sui dividendi pagati da società residenti in Italia a soggetti non residenti nel territorio dello Stato.

Nel medesimo periodo, con riferimento ai fondi comuni di investimento in valori mobiliari aperti residenti, la L. 23 marzo 1983, n. 77, art. 9, commi 1 e 2, applicabile *ratione temporis* (prima della sua soppressione, dal primo luglio 2011, per effetto del D.L. 29 dicembre 2010, n. 225, art. 2 convertito, con modificazioni, dalla L. 26 febbraio 2011, n. 10, che ha abrogato l'imposta sostitutiva sul risultato maturato dalla gestione del fondo, sostituendola con la ritenuta in capo al partecipante al momento della percezione dei dividendi) disponeva, per quanto qui rileva, che:

" 1. I fondi comuni di cui all'art. 1 non sono soggetti alle imposte sui redditi. Le ritenute operate sui redditi di capitale si applicano a titolo d'imposta. Non si applicano la ritenuta prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 26, comma 2, sugli interessi ed altri proventi dei conti correnti bancari, a condizione che la giacenza media annua non sia superiore al 5 per cento dell'attivo medio gestito, nonchè le ritenute del 12,50 per cento e del 5 per cento previste dall'art. 26, commi 3 e 3-bis del predetto decreto e dall'art. 10-ter, comma 1 della presente legge.

2. Sul risultato della gestione del fondo maturato in ciascun anno la società di gestione preleva un ammontare pari al 12,50 per cento del risultato medesimo a titolo di imposta sostitutiva. La predetta aliquota è ridotta al 5 per cento, qualora il regolamento del fondo preveda che non meno dei due terzi del relativo attivo siano investiti in azioni ammesse alla quotazione nei mercati regolamentati degli Stati membri dell'Unione Europea (...)"

9.4. I dubbi sulla compatibilità con il diritto Europeo del regime fiscale applicato ai dividendi distribuiti in Italia ad organismi 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 Spazio 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.

9.5. Come evidenziato dal ricorrente, ente con sede in uno Stato terzo, nel caso in esame viene in rilievo l'art. 63 T.F.U.E., in materia di libera circolazione dei capitali, il quale così dispone: "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".

Pertanto, secondo il disposto di cui alla norma citata, tra le libertà fondamentali del Trattato, la libera circolazione dei capitali, si estende anche agli Stati terzi.

9.6. Venendo a quanto oggetto del motivo in esame, dalla giurisprudenza della Corte di giustizia emerge che le misure vietate dall'art. 63 cit. 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 (Corte giustizia 10/04/2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12; Corte giustizia 22/11/2018, Sofina e a., C-575/17; Corte giustizia, 13/11/2019, College Pension Plan of British Columbia C-641/17; nello stesso senso, ex multis, Corte giustizia 18/12/2007, Skatteverket, C-101/05; Corte giustizia 10/02/2011, Haribo Lakritzen Hans Riegei e O'sterreichische Salinen, C-436/08 e C- 437/08; Corte giustizia 10/05/2012, Santander, da C-338/11 a C347/11; Corte giustizia, 30/01/2020, Koln-Aktienfonds Deka, C-156/17).

Nel solco tracciato dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea, questa Corte ha ribadito che la circostanza che il contribuente non sia residente in uno Stato membro non preclude a priori la rilevanza dell'art. 63 cit. (Cass. 06/07/2022, nn. 21454, 21475, 21479, 21480, 21481 seguita da Cass. 07/07/2022 n. 21598).

9.7. La libertà di circolazione dei capitali subisce eccezioni, che possono essere legittimamente applicate dagli Stati membri, solo nei casi disciplinati dall'art. 65 T.F.U.E. A norma dell'art. 65, paragrafo 1, lett. a) T.F.U.E. la disposizione di cui al precedente 63 T.F.U.E. non pregiudica 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.

La Corte di giustizia ha chiarito che tale disposizione, costituendo una deroga al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali, deve essere oggetto di interpretazione restrittiva. Pertanto, essa non può essere interpretata nel senso che qualsiasi legislazione tributaria che operi una distinzione tra i contribuenti in base al luogo in cui essi risiedono o allo Stato in cui investono i loro capitali sia automaticamente compatibile con il Trattato. Infatti, la deroga prevista dall'art. 65, paragrafo 1, lett. a) T.F.U.E. subisce essa stessa una limitazione per

effetto dell'art. 65, paragrafo 3, T.F.U.E., il quale stabilisce che le disposizioni nazionali di cui al paragrafo 1 non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, nè una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'art. 63 (Corte giustizia 24/11/2016, SECIL-Companhia Geral de Cal e Cimento SA, Causa C-464/14 Cass. 10/04/2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12).

Le differenze di trattamento autorizzate dall'art. 65, paragrafo 1, lettera a), T.F.U.E. devono, pertanto, essere mantenute distinte dalle discriminazioni vietate dal paragrafo 65, paragrafo 3, T.F.U.E. La Corte di giustizia dell'Unione Europea ha chiarito che le diversità di trattamento, per potersi considerare legittime, devono essere giustificate da ragioni di interesse generale o devono riguardare situazioni che non siano comparabili (Corte giustizia 24/11/2016, SECIL-Companhia Geral de Cal e Cimento SA, C-464/14, Corte giustizia 10/05/2012, Santander Asset Management SGIIC e a., da C-338/11 a C-347/11, Corte giustizia, 10/02/2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Oesterreichische Salinen, C-436/08 e C-437/08).

9.8. Uniformandosi alla giurisprudenza della Corte di giustizia, questa Corte, poi, con riferimento ad un fondo pensionistico con sede in un paese terzo (U.S.A.), in un caso in cui veniva ugualmente in rilievo l'art. 10 della Convenzione tra i due Paesi, ha già escluso la sussistenza di valide ragioni discriminatorie (Cfr. Cass. 01/09/2022, n. 25691). A diversa conclusione, invece, la Corte è giunta con riferimento a paese terzo che sia incluso nella c.d. black list (Cass. 04/05/2023, n. 11719).

9.9. Neppure preclusiva, ai fini della rilevanza dell'art. 63, comma 1 T.F.U.E., 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.

La Corte, in tema di concorso tra normativa convenzionale e diritto Euro-unitario, proprio relativamente al citato art. 10 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, 812/79, procedimento penale c. Juan C. Burgoa; 11 marzo 1986, C121/85, Conegate Limited c. HM Customs & Excise. L'art. 234, comma 2 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 a 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. 17/03/2000, n. 3119, in motivazione).

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 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 Koln-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. 12/03/2011, n. 3588, in motivazione).

La stessa Corte di giustizia, 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 che 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, nel rispetto del diritto internazionale (Corte giustizia, 18/11/2003, C216/01, 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, che 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.

Nella sostanza, pertanto, l'interpretazione adeguatrice ha per oggetto non tanto la disposizione pattizia, quanto la norma di legge nazionale, che dalla disposizione convenzionale è mitigata (ed anzi mitigabile, lasciando peraltro Spa zio al legislatore interno per determinare, nel caso di specie, l'imposta sino al "15 per cento dell'ammontare lordo dei dividendi"). 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 dall'esigenza di evitare la discriminazione eccepita.

9.10. Si è, altresì, chiarito che, al fine di evidenziare l'eventuale differenza di trattamento fiscale in questione, e di apprezzarne o meno la natura discriminatoria, la comparazione deve essere condotta con riferimento alla disciplina nazionale dell'imposizione sui dividendi, applicabile nel caso concreto e sospetta di violazione dell'art. 63, paragrafo 1, T.F.U.E., ovvero a quella dettata dalla legislazione italiana, nella parte in cui non consente all'Ente con sede in Stato terzo, ricorrendo le medesime condizioni di cui al D.Lgs. n. 461 del 1997, art. 9, comma 4, primo periodo, di beneficiare dell'esenzione fiscale.

Non deve estendersi, invece, la comparazione anche al quadro normativo dell'imposizione nel Paese terzo, ed in particolare alla tassazione che negli U.S.A., in questo caso, dovrebbe gravare sui redditi delle società partecipante, in quanto si tratta di disciplina che non ricade nella normativa di cui trattasi (cfr. Cass. 08/09/2022, n. 26536).

Come ha infatti rilevato la giurisprudenza comunitaria, " ai fini della valutazione della comparabilità oggettiva di fattispecie soggette ad un trattamento differenziato, occorre tener conto unicamente dei criteri di distinzione previsti dalla normativa tributaria nazionale ai fini della tassazione dei dividendi distribuiti" (Corte giustizia, 10/04/2014, C190/2012, Emerging Markets, cit., paragrafo 61 ss.); quindi " solo i criteri distintivi pertinenti fissati dalla normativa di cui trattasi devono essere presi in considerazione al fine di valutare se la differenza di trattamento risultante da siffatta normativa rispecchi una differenza oggettiva di situazioni. Pertanto, allorchè uno Stato membro sceglie di esercitare la propria potestà impositiva sui dividendi versati da società residenti in funzione unicamente del luogo di residenza degli OICVM beneficiari, la situazione fiscale dei titolari di quote di detti organismi sarà priva di pertinenza al fine di valutare il carattere discriminatorio o meno di tale normativa" (Corte giustizia, 10/05/2012, da C-338/11 a C-347/11, Santander, cit., paragrafo 28).

9.11. Tutto ciò premesso, la C.t.r. non ha fatto buon governo di tali principi ritenendo legittima l'applicazione dell'aliquota del 15 per cento in quanto oggetto di disposizione pattizia.

Ha errato, altresì, laddove ha attribuito al contribuente l'onere di fornire la prova di un trattamento effettivamente discriminatorio a prescindere dall'aliquota applicata e comparando le due posizioni contrapposte nella loro integralità. Così motivando, infatti, ha dato rilevanza al trattamento fiscale riservato nello Stato di residenza che, invece, è elemento neutrale ai fini dell'applicazione dell'art. 63 T.F.U.E. che, come sopra riportato, subisce le sole limitazioni espressamente contemplate. Rileva, invece, che lo spread tra l'aliquota massima del 15 per cento, applicabile, per effetto dell'art. 10, paragrafo 2, della Convenzione tra Italia e U.S.A. per evitare le doppie imposizioni, sui dividendi distribuiti da società domestiche al fondo di investimento non residente, e l'aliquota del 12.5 per cento, (ovvero quella posta a fondamento della domanda di ripetizione) a favore dell'omologo fondo di investimento residente discostandosi dal principio comunitario di libera circolazione dei capitali (art. 63, paragrafo 1 T.F.U.E.), e - in assenza di cause di giustificazioni (che nella specie non sono state dedotte) - penalizza il fondo di investimento non residente.

10. In conclusione, la sentenza impugnata dev'essere cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, sezione staccata Pescara, in diversa composizione, che dovrà decidere le ulteriori questioni dibattute e rimaste assorbite di cui vi è menzione nella narrativa del ricorso per cassazione, pronunciandosi anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, sezione staccata Pescara, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 9 maggio 2023.

Depositato in Cancelleria il 20 giugno 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza