

Sentenza del 19/07/2023 n. 21140 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Pamplona Global Financial Fund limited deteneva partecipazioni in UniCredit Spa da cui ricavava dei dividendi nell'anno di imposta 2013, sui cui assolveva oneri fiscali pari al 20%. Ritenendolo un trattamento deteriore rispetto al 1,375% che sarebbe spettato ad un contribuente italiano, affermava la sua natura di operatore intracomunitario, con sede in Lussemburgo e privo di stabile organizzazione in Italia, donde ne richiedeva il rimborso, tramite il proprio liquidatore JTC Signes s.a., ottenendo però un rifiuto dall'Ufficio che era confermato dal collegio di primo grado, sull'assunto - pregiudiziale - della carenza di legittimazione del liquidatore.

Le ragioni della parte contribuente erano però apprezzate in appello, dove la primiera sentenza era riformata, riconoscendo la legittimazione ad agire del liquidatore e la residenza intracomunitaria del percettore i prefati dividendi distribuiti dal primario istituto di credito italiano.

Ricorre per cassazione l'Avvocatura generale dello Stato, spiegando cinque mezzi, mentre rimane intimata la parte contribuente.

Motivi della decisione

Vengono proposti cinque motivi di ricorso.

.I. Con il primo motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 4 per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 , art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, nella sostanza lamentando motivazione apparente ed omissione di pronuncia, laddove la sentenza in esame non ha motivato sulla natura di "beneficiario effettivo" di Pamplona Global Financial Fund Luxemburg, per essere invece mero intermediario di operatore avente sede in Paese a fiscalità privilegiata, cioè Pamplona Global Financial Fund ltd che ne detiene l'intera partecipazione e che è Fondo esente avente sede nella (Omissis), a cui sono stati indirizzati i dividendi ed ivi impiegati per ripianare delle proprie esposizioni debitorie.

Con il secondo motivo si profila censura ex art. 360 c.p.c. , n. 5 per omesso esame di fatto decisivo, riproponendosi sotto altra specie la deduzione che precede. Il motivo, dichiaratamente proposto in via subordinata, richiama gli elementi documentali che hanno indotto l'Ufficio a negare il rimborso, individuando il "beneficiario effettivo" dei dividendi in un soggetto diverso dal liquidato operatore intracomunitario.

Con il terzo motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 3 per violazione e falsa interpretazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, commi 3 bis e ter, e dell'art. 10 della convenzione Italia - Lussemburgo, nonché dell'art. 2696 c.c. , per mancata dimostrazione della qualità di beneficiario effettivo.

Con il quarto motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 3 ancora per violazione e falsa interpretazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 27, comma 3 ter, in combinato disposto con l'art. 2697 c.c. , lamentando errata la sentenza ove ha ritenuto per provati i requisiti necessari al rimborso.

Con il quinto ed ultimo motivo si lamenta ancora violazione degli artt. 63 e 65 del Trattato di Funzionamento dell'Unione Europea, per aver mal colto il principio di libera circolazione dei capitali e di libertà di stabilimento, sul presupposto (errato) della "medesima sottoposizione fiscale a parità di situazione".

.II. I motivi, tutti articolati con riferimento di documentazione - anche fotoriprodotta- ai fini dell'autosufficienza e della loro reiterazione nei gradi di merito, possono essere trattati congiuntamente vertendo sulla medesima questione della parità di trattamento fra fondi comunitari ed extra comunitari, dell'effettivo trasferimento dei dividendi, specificazioni del più generale tema del "beneficiario effettivo", concetto enucleato dal sistema di tassazione universale al fine di evitare interposizioni fittizie, tese a lucrare indebiti vantaggi fiscali, figurando come libertà di stabilimento e di circolazione l'insediamento in un determinato Stato (usualmente Euro unitario) che non ha altro scopo se non il vantaggio fiscale. Si tratta dell'elaborazione della figura di operazione imprenditoriale dotata di causa effettiva o di mero vantaggio fiscale, già pacificamente ed affinata quale specificazione del più generale concetto di abuso del diritto. Com'è stato messo in evidenza, tali pratiche inoculano nel sistema un germe distorsivo della concorrenza che finisce per ledere lo stesso metro cardine dell'Unione Europea, contrastandone l'effettiva integrazione. Trattasi, all'evidenza, di pratiche che debbono essere contrastate con un'interpretazione normativa comunitariamente orientata che spinga l'indagine in fatto del giudice del merito fino al concreto impiego del denaro, magari alla fine di plurimi passaggi di mano, che ne individui il vantaggio fiscale e, quindi, il soggetto che ne trae l'effettivo beneficio (cfr. Cass. T, n. 6005/2023).

.III. Dall'esame della sentenza in scrutinio si evince che la questione - pur sottoposta alla sua cognizione - non è stata vagliata dal collegio del gravame, ove si è piuttosto incentrato sulla questione preliminare della legittimazione del liquidatore, ritenendo bastevole il riferimento alla residenza - legale - del percettore i dividendi che è stata individuata nel Granducato. Profilo peraltro non sufficiente, proprio per attuare (correttamente) i principi di parità, concorrenza leale, libertà di stabilimento e di circolazione su cui si fonda l'ordinamento Euro unitario.

Ed infatti, più volte, anche di recente, questa Corte ha affermato che "In tema di doppia imposizione internazionale, poichè "ratio" della Convenzione Italia/Giappone, ratificata con L. n. 855 del 1972 , è impedire che si avvantaggi del regime convenzionale un mero intermediario, i benefici previsti dall'art. 10 della stessa rispetto ai dividendi pagati da una società residente in uno Stato contraente ad un soggetto residente in un altro Stato contraente operano nei confronti del beneficiario effettivo dei suddetti dividendi, cioè di colui che ha la reale

disponibilità giuridica ed economica del provento, anche se percepito tramite un soggetto interposto, secondo un'interpretazione coerente con la clausola, propria dell'ordinamento fiscale internazionale, del "beneficiario effettivo", che intende contrastare pratiche volte a trarre profitto dall'autolimitazione della potestà impositiva statale (cfr. Cass. V, n. 24287/2019).

E' appena il caso di ricordare che - al pari di quella nipponica e di molte altre - la convenzione con il Granducato è redatta sul medesimo modello OCSE, ricalcandone il contenuto fino anche nella distribuzione del testo e della numerazione degli articoli.

.IV. Più di recente, è stato ricordato che in materia di imposte sul reddito e di capitali, 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, nonché di prevenire l'evasione fiscale; ne deriva che dei vantaggi garantiti dai trattati può fruire esclusivamente il "beneficiario effettivo", cioè 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 (cfr. Cass. V, n. 26290/2022), elevando così a principio generale quanto statuito più volte nei singoli casi.

Nè un tanto contrasta con la parità delle parti fra operatori Euro unitari ed operatori extracomunitari, fatta la dovuta eccezione per Paesi a fiscalità privilegiata (c.d. "black list"), come precipuamente argomentato da questa Corte (Cfr. Cass. V, n. 21581/2022, Rv. 665326 - 01; n. 21454/2022, Rv. 665312 - 01; n. 11188/2023 (Rv. 667618 - 01)).

Con riferimento alla verifica della qualità di beneficiario effettivo, occorre ricordare come la CGUE (sentenze danesi) abbia chiarito che essa non può essere esclusa per la mera mancanza degli elementi tipici di una società operativa ovvero per la fisiologica distribuzione di utili ai propri soci. Secondo le indicazioni del Commentario al Modello OCSE - rilevanti anche nel contesto UE secondo il dettato delle sentenze CGCE n. 116/16 e 117/16 rese il 26 febbraio 2019 - le obbligazioni di ritrasferimento in presenza delle quali è possibile individuare la natura conduit (ed escludere la natura di beneficiario effettivo) del percettore devono riguardare direttamente i dividendi ricevuti; sono, quindi, escluse le obbligazioni legali o contrattuali ad essi non correlate, tra cui dovrebbe farsi rientrare l'adempimento delle delibere di distribuzione adottate dai soci, che rientra tra i compiti istituzionali (nonchè tra le attività fisiologiche e lecite) di una società di partecipazione pura. In assenza di una fattispecie abusiva, non sarebbe possibile negare l'applicazione della Direttiva Madre-Figlia, ovvero di altre provvidenze correlabili. Pertanto, può riaffermarsi il seguente principio di diritto: "In tema di dividendi madre-figlia, in ragione del disposto di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 27-bis, comma 5, - sia nella versione precedente alle modifiche di cui alla L. 7 luglio 2016, n. 122, art. 26, comma 2, lett. b) sia nella versione successiva - la circostanza che il soggetto che reclama i benefici ivi previsti non ne sia "beneficiario effettivo" è elemento da valutarsi per la ricostruzione della fattispecie in termini di pratica elusiva, quale segnale di una struttura posta in essere in maniera formale ed artificiosa per usufruire indebitamente dei benefici riservati alle società con sede nell'Unione" (Cfr. Cass. V, n. 16173/2023).

.V. Merita quindi ribadire il seguente principio di diritto:

"In tema di fiscalità internazionale, con particolare riguardo a benefici o esenzioni, il giudice di merito è tenuto ad adottare un'interpretazione coerente con i principi Euro unitari di parità delle parti ed effettività della concorrenza, spingendo l'indagine in fatto fino ad individuare il concreto effettivo beneficiario, facendo leva sugli elementi sintomatici della costruzione artificiosa o dell'interposizione mera (soggetto comunitario, atto al mero trasferimento a destinatario estero) - ove fissati dalla norma o presenti nelle prassi - oppure guardando a chi riceve il reale vantaggio economico dal beneficio, sgravio, o esenzione concessa".

A questi principi non si è attenuta la sentenza in esame che dev'essere cassata con rinvio al giudice di merito perchè svolga gli accertamenti omessi, alla luce dei principi di diritto qui richiamati in motivazione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di Secondo grado per la Regione Abruzzo - Sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, cui demanda altresì la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza