

Causa C-449/20

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

22 settembre 2020

Giudice del rinvio:

Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário) (Portogallo)

Data della decisione di rinvio:

1° luglio 2020

Ricorrente:

Real Vida Seguros SA

Convenuta:

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

Supremo Tribunal Administrativo

(omissis)

La sezione del contenzioso tributario del Supremo Tribunal Administrativo [Corte amministrativa suprema] dispone quanto segue:

(omissis)

- I.1. La Real [Vida] Seguros, S.A., (omissis) Porto, ha proposto un ricorso avverso la sentenza emessa [dal] Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto [Tribunale amministrativo e tributario di Porto] in data 29 giugno 2018, nella parte in cui ha respinto la sua impugnazione - l'ammissione di dividendi provenienti da azioni estere come costo fiscale, a titolo di agevolazione fiscale, per un importo di EUR 10 196,54 (esercizio 1999) e di EUR 13 406,62 (esercizio 2000), mantenendo in tale parte la (parziale) liquidazione aggiuntiva dell'[Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (imposta sul reddito delle società)]; in prosieguo: l'«IRC»] corrispondente agli esercizi 1999 e 2000.
- I.2. La ricorrente ha presentato i seguenti argomenti e conclusioni:

i. (omissis)

ii. Il presente ricorso è diretto a contestare la decisione del giudice a quo per un errore di diritto limitatamente alla valutazione della questione relativa alla detrazione di dividendi provenienti da azioni estere dal risultato netto degli esercizi 1999 e 2000, ai sensi dell'articolo 31 dell'[Estatuto dos Benefícios Fiscais (legge sulle agevolazioni fiscali); in prosieguo: l'«E.B.F.»], nella versione vigente all'epoca dei fatti, in particolare, per aver considerato che la detraibilità prevista in tale disposizione si applichi unicamente ai dividendi provenienti da azioni ammesse alla negoziazione nella borsa portoghese, escludendo la detrazione dei dividendi provenienti da azioni ammesse alla negoziazione nelle borse estere;

iii. Le norme fiscali devono essere interpretate secondo i principi generali di ermeneutica giuridica, ossia applicando i criteri di cui all'articolo 9 del Código Civil (codice civile);

iv. Ciò significa che il tenore letterale della legge deve essere il riferimento principale e il punto di partenza di (qualsiasi) interpretazione e che l'interprete deve sforzarsi di ricostruire la razionalità delle leggi;

v. Nell'interpretazione [della legge] non si può andare oltre il linguaggio e la costruzione linguistica (sintattico-formale) per affermare un significato o una particolarità che non sia espressamente prevista nella legge stessa;

vi. In tal senso, se la norma e il suo preambolo non fanno alcun riferimento all'origine dei dividendi (azioni nazionali o azioni estere), l'interprete non può effettuare tale distinzione;

vii. Inoltre, qualunque distinzione al riguardo sarebbe contraria al diritto dell'Unione, nel caso di azioni ammesse alla negoziazione nei mercati borsistici dell'Unione;

viii. Invero, il fatto di subordinare l'applicazione dell'agevolazione fiscale all'origine nazionale dell'azione viola manifestamente il principio della libera circolazione di capitali (articoli 63 e segg. TFUE);

ix. Ciò comporterebbe altresì una manifesta violazione del principio di neutralità nell'esportazione di capitali, poiché si privilegierebbe fiscalmente il residente fiscale che percepisce redditi sul territorio nazionale a scapito di quello che percepisce redditi all'estero[.]

x. (omissis) [considerazioni conclusive]

xi. (omissis) [considerazioni conclusive]

(omissis) [domanda della ricorrente in sede di impugnazione]

1.3. (omissis) [procedimento]

1.4. Il pubblico ministero ha concluso per il rigetto del ricorso, tenendo conto che la «(...) “ratio legis” dell’articolo 31 dell’E.B.F. consiste nello stabilire una misura destinata ad incentivare il mercato dei capitali nella borsa portoghese».

1.5. (omissis) [procedimento]

1.6. Conformemente alle conclusioni formulate nel ricorso, occorre determinare se, contrariamente a quanto dichiarato nella sentenza impugnata, si debba procedere alla detrazione, ai fini dell’IRC, dal risultato netto dei dividendi provenienti da azioni estere per quanto riguarda gli esercizi 1999 e 2000, ai sensi dell’articolo 31 dell’E.B.F.

7. Occorre inoltre determinare se[,] conformemente all’articolo 31 dell’E.B.F.[,] sussista una violazione del principio della libera circolazione dei capitali (articolo 63 e segg. del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea - TFUE), come sostenuto nel ricorso.

Poiché la violazione del citato principio della libera circolazione dei capitali può comportare l’obbligo di presentare una domanda di pronuncia pregiudiziale, ai sensi dell’articolo 267 TFUE (a meno che non si ritenga che la Corte di giustizia dell’Unione europea - CGUE si sia già pronunciata chiaramente al riguardo), occorre esaminare d’ufficio la questione summenzionata (omissis). [norme processuali]

Per quanto concerne la violazione del principio di neutralità nell’esportazione di capitali, essa deve essere valutata alla luce degli obblighi dello Stato, previsti all’articolo 81, lettera f), della Constituição da República Portuguesa (Costituzione della Repubblica portoghese).

(omissis)

(omissis) **Fatti**

La sentenza impugnata ha dichiarato provati i seguenti fatti:

- 1) La ricorrente è stata sottoposta ad un’indagine (omissis) da parte dei Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto (Servizi di ispezione tributaria della Direzione delle Finanze di Porto) in relazione agli esercizi 1999 e 2000, che ha comportato rettifiche del risultato fiscale di tali esercizi, per un importo di EUR 5 055,88 (esercizio 1999) e di EUR 15 816,85 (esercizio 2000), per un totale di EUR 20 872,73 (omissis);
- 2) Dette rettifiche, tra l’altro, erano consistite nel non ammettere come costo fiscale dell’esercizio l’accantonamento per crediti deteriorati di importo pari a EUR 1 253,35 e a EUR 27 050,71 (esercizi 1999 e 2000 rispettivamente), nonché in rettifiche della base imponibile per un importo di EUR 10 196,54 (esercizio 1999) e di EUR 13 406,62 (esercizio 2000) (omissis);

- 3) La motivazione di dette rettifiche figura nella relazione di ispezione tributaria (omissis) contenente, in particolare, quanto segue:

(omissis)

«Gli aspetti contabili-fiscali ispezionati secondo i procedimenti in uso e con l'esaustività considerata adeguata tenuto conto delle circostanze hanno comportato le seguenti rettifiche:

III -1 - Esercizio 1999

III -1.1- Rettifiche della base imponibile - IRC

III -1.1.1- Agevolazioni fiscali

EUR 10 778,46 (2.160.888\$15), importo da rettificare a favore dell'amministrazione tributaria come indicato in appresso: (omissis)

- EUR 10 196,54 (2.044.222\$75) - Dall'analisi della base di calcolo dei redditi che beneficiano della detrazione prevista per le azioni ammesse alla negoziazione nei mercati borsistici, ai sensi dell'articolo 31 dell'EBF, è emerso che il soggetto passivo ha calcolato i dividendi lordi provenienti sia da azioni portoghesi sia da azioni estere.*

Tuttavia, tenendo conto del concetto di agevolazione fiscale, e poiché l'agevolazione in questione è stata concepita con l'obiettivo di dare impulso al mercato azionario nazionale, si sarebbero dovuti calcolare unicamente i dividendi provenienti da azioni ammesse alla negoziazione nel mercato azionario nazionale, ragion per cui si è proceduto a rettificare detto importo, conformemente alla citata disposizione normativa[.]

(omissis) (omissis) [fatti irrilevanti ai fini della decisione sulla questione pregiudiziale]

III - 2 - Esercizio 2000

III -2.1- Rettifiche della base imponibile - IRC

III-2.1.1- Agevolazioni fiscali

Dall'analisi della base di calcolo dei redditi che beneficiano della detrazione prevista per le azioni ammesse alla negoziazione nei mercati borsistici, ai sensi dell'articolo 31 dell'EBF, è emerso che il soggetto passivo ha calcolato i dividendi lordi provenienti sia da azioni portoghesi sia da azioni estere.

Tuttavia, tenendo conto del concetto di agevolazione fiscale, e poiché l'agevolazione in questione è stata concepita con l'obiettivo di dare impulso al mercato azionario nazionale, si sarebbero dovuti calcolare unicamente i dividendi provenienti da azioni ammesse alla negoziazione nel mercato azionario nazionale,

ragion per cui si è proceduto a rettificare l'importo di EUR 13 406,62 (omissis), conformemente alla citata disposizione normativa». (omissis)

(omissis)

(omissis)

(omissis) (omissis) [fatti irrilevanti ai fini della decisione sulla questione pregiudiziale]

- 4) Con nota (omissis) [,] la relazione di ispezione tributaria è stata notificata alla ricorrente (omissis);
- 5) In seguito, l'amministrazione tributaria ha emesso l'[gli] avviso[i] di accertamento dell'IRC (omissis) corrispondenti agli esercizi 1999 e 2000, **da cui è risultato un importo d'imposta da rimborsare pari a EUR 92 107,83** (omissis).
- 6) Il 25 settembre 2003 la ricorrente ha presentato un reclamo amministrativo contro gli avvisi di accertamento indicati nel punto 5 (omissis);
- 7) La presente impugnazione è stata proposta il 21 giugno 2004 (omissis).

(omissis)

(omissis) **In diritto:**

Nella sentenza impugnata è stato dichiarato[,], per quanto concerne i punti III-1.1.1 e III-2.1.1 della relazione di ispezione tributaria (omissis), che occorre applicare l'agevolazione fiscale di cui all'articolo 31 dell'E.B.F. ai dividendi provenienti dalle azioni ammesse alla negoziazione nei mercati azionari nazionali, ma non nei mercati azionari degli altri paesi dell'Unione europea.

Detta disposizione era del seguente tenore:

«Ai fini dell'IRS [imposta sul reddito delle persone fisiche] o dell'IRC, viene contabilizzato unicamente il 50% dell'importo dei dividendi provenienti da azioni ammesse alla negoziazione nei mercati azionari».

A sostegno del ragionamento seguito, si è affermato che detta disposizione mirava a promuovere o a sviluppare il mercato dei capitali, vale a dire, che esisteva un interesse pubblico rilevante, in particolare di natura economica, considerato di valore superiore all'obiettivo della tassazione, che doveva essere perseguito ai sensi della legge delega e conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, dell'E.B.F.

Tale disposizione è redatta nei seguenti termini:

«Sono considerate agevolazioni fiscali le misure di carattere eccezionale adottate per la tutela di interessi pubblici extrafiscali che sono superiori a quelli della tassazione stessa che impediscono».

Tale ragionamento ha tenuto anche conto di un criterio logico (articolo 9, paragrafo 3, del Código Civil), secondo cui, se con detto articolo 31 dell'E.B.F. si è inteso sviluppare il mercato azionario nazionale, non ha alcun senso applicare la stessa misura ai dividendi di azioni rappresentative del capitale di imprese quotate in borsa nel mercato degli altri paesi dell'Unione europea.

La ricorrente sostiene che il tenore letterale di detto articolo 15 dell'E.B.F. non opera tale distinzione e, principalmente, che la distinzione effettuata è contraria al diritto dell'Unione, in quanto esiste una manifesta violazione del principio della libera circolazione dei capitali - previsto all'articolo 63 e segg. TFUE - e del principio di neutralità nell'esportazione di capitali.

Orbene, dai criteri ermeneutici applicabili al presente procedimento risulta anzitutto che occorre tener conto dell'unità del sistema giuridico - articolo 11, paragrafo 1, della Lei Geral Tributária (legge tributaria generale) e articolo 9, paragrafo 1, del Código Civil -, che fa dipendere la valutazione di detta agevolazione da ciò che può risultare dal principio e dalle norme applicabili al presente procedimento.

Infatti, il trattamento fiscale che si applica a dividendi provenienti da azioni ammesse alla negoziazione nei mercati azionari nazionali e negli altri paesi dell'Unione europea può essere visto come un elemento che interferisce con la libera circolazione dei capitali cui fanno riferimento gli articoli 63 e segg. TFUE [già articoli 56 e segg. del Trattato che istituisce la Comunità europea (TCE)], invocati in relazione al rispettivo principio.

Per quanto riguarda la libera circolazione dei capitali[,] sono espressamente *«vietate tutte le restrizioni»* (articolo 63).

Tale disposizione è soggetta a deroghe, tra cui quelle previste nelle *«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»*, nonché altre, tra cui le *«misure giustificate da motivi di ordine pubblico»* - articolo 65, paragrafo 1, lettere a) e b), TFUE (già articolo 58 TCE).

L'applicazione della deroga dipende anche dal fatto che non sussista una *«discriminazione arbitraria»* né una *«restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali»*, requisiti che, ai sensi del paragrafo 3 di detto articolo 65, sono applicabili ai casi di cui al paragrafo 1, lettere a) o b), del medesimo articolo.

(omissis) [riferimento alla dottrina nazionale]

Come afferma [João Sérgio Ribeiro] nella pagina 56 [de Direito Fiscal da União Europeia. Tributação Direta, 2.º ed. Almedina, 2019], «la Corte di giustizia ha dichiarato che possono essere assimilati ai movimenti di capitali, nel contesto dell'articolo 63 TFUE, in particolare, gli investimenti c.d. "diretti", ossia gli investimenti sotto forma di partecipazione ad un'impresa che consenta di partecipare effettivamente alla sua gestione e al suo controllo, nonché gli investimenti c.d. "di portafoglio", vale a dire gli investimenti sotto forma di acquisto di titoli sul mercato dei capitali effettuato al solo scopo di realizzare un investimento finanziario, senza intenzione di influenzare la gestione ed il controllo dell'impresa» - come stabilito nella sentenza emessa nella causa *Commissione europea / Repubblica portoghese*, dell'8 luglio 2010, C-171/08, punto 49 e giurisprudenza ivi citata.

Inoltre, dalla consultazione effettuata sul sito «www.curia.europa.eu/juris/-» non risulta che la CGUE si sia già pronunciata nella sua giurisprudenza in merito alla violazione dei principi di libera circolazione dei capitali o di neutralità nel caso di cui all'articolo 31 dell'E.B.F., secondo il ragionamento seguito nella sentenza impugnata oggetto di esame, vale a dire come forma di limitazione della detrazione, ai fini dell'imposta sul [reddito] delle società (IRC), al 50% dei dividendi provenienti dalle azioni quotate unicamente nelle borse nazionali, in modo da escludere da tale limitazione i dividendi netti provenienti dalle altre borse di paesi dell'Unione Europea.

Infine, tenuto conto dei principi del primato del diritto [dell'Unione] e dell'interpretazione conforme, da cui discende che il rinvio pregiudiziale è uno strumento essenziale per assicurare l'auspicata uniformità d'interpretazione e di applicazione del diritto dell'Unione in tutti i suoi Stati membri, nonché l'unitarietà del sistema di tutela giurisdizionale dell'Unione e il principio della tutela giurisdizionale effettiva dei diritti dei singoli, si ritiene utile e necessario chiedere alla Corte di giustizia dell'Unione europea di pronunciarsi sulla seguente questione pregiudiziale, ai sensi dell'articolo 267 TFUE:

«Se costituisca una violazione della libertà di circolazione dei capitali di cui agli articoli 63 e segg. TFUE il fatto che, a norma degli articoli 31 e 2 dell'Estatuto dos Benefícios Fiscais [legge sulle agevolazioni fiscali], e ai fini dell'imposta sul reddito delle società (IRC), posta a carico della ricorrente in relazione agli esercizi 1999 e 2000, siano detraibili al 50% i dividendi ottenuti nelle borse nazionali (portoghesi), escludendo da tale detrazione i dividendi provenienti dalle altre borse di paesi dell'Unione europea».

(omissis) [procedimento]

(omissis) **Decisione:**

Il Consiglio dei giudici della sezione del contenzioso tributario del Supremo Tribunal Administrativo [Corte amministrativa suprema] decide di sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea la questione pregiudiziale sopra formulata e, di conseguenza, di sospendere il procedimento.

(omissis) [ulteriore svolgimento processuale]

(omissis) [riferimento all'esonero dal pagamento delle spese]

1° luglio 2020.

(omissis) [firme]

DOCUMENTO DI LAVORO