

Causa C-287/23**Domanda di pronuncia pregiudiziale****Data di deposito:**

4 maggio 2023

Giudice del rinvio:

Varhoven administrativen sad (Bulgaria)

Data della decisione di rinvio pregiudiziale:

2 maggio 2023

Ricorrente in cassazione:

"Entain Services (Bulgaria)" EOOD

Resistente in cassazione:

Direktor na Direktsia «Obzhaltvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

ORDINANZA**Sofia, 2 maggio 2023**

[Varhoven] administrativen sad (Corte Suprema Amministrativa) della Repubblica di Bulgaria ... [omissis] nel procedimento amministrativo n. 10134/2022

Il procedimento è stato avviato per effetto del ricorso per cassazione proposto dalla società "Entain Services (Bulgaria)" EOOD [omissis], avverso la sentenza n. 3980/14.06.2022 dell'Administrativen Sad Sofia-Grad (Tribunale amministrativo della città di Sofia) emessa nel procedimento contenzioso amministrativo n. 916/2022, con cui è stato respinto il ricorso presentato dalla società medesima nel procedimento ai sensi dell'articolo 226 dell'Administrativno protsesualen kodeks (Codice di procedura amministrativa, Bulgaria, in prosieguo: l' «APK»). Il ricorso era diretto contro l'avviso di accertamento tributario n. R-29002917004916-091-001/01.12.2017 dell'agenzia delle entrate presso la Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Sofia (Direzione distrettuale di Sofia dell'Agenzia nazionale delle entrate), successivamente

modificato dagli avvisi di rettifica n. P-29002917210282-003-001/07.12.2017 e n. P-29002917224182-003-002/22.12.2017 e confermato con decisione n. 264/19.02.2018 del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direttore della Direzione "Contenzioso e pratica tributaria e previdenziale" di Sofia presso l'Amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle entrate, Bulgaria, in prosieguo anche: il «Direttore della Direzione "Contenzioso e pratica tributaria e previdenziale" di Sofia») nella parte in cui accerta ulteriori debiti tributari in relazione a dividendi e proventi di liquidazione versati a persone giuridiche per i periodi d'imposta da luglio a settembre 2012; da luglio a settembre 2013; da aprile a luglio 2014; da luglio a settembre 2015 e da aprile a giugno 2016 per un importo complessivo pari a 546.721,82 leva (BGN) e interessi per un importo pari a 193.721,82 BGN.

Il ricorrente in cassazione (in prosieguo: il “ricorrente”) impugna la sentenza per erronea applicazione di norme sostanziali e per rilevante violazione di norme processuali nonché insufficiente motivazione (motivi di impugnazione contemplati dall'articolo 209, terzo comma, APK), chiedendo l'annullamento della sentenza impugnata sulla base degli specifici argomenti dedotti a sostegno dei motivi di ricorso per cassazione [omissis] e la condanna della controparte alle spese.

Il resistente in cassazione (in prosieguo: il “resistente”), Direttore della Direzione "Contenzioso e pratica tributaria e previdenziale" di Sofia, deduce l'infondatezza del ricorso per cassazione chiedendo la condanna della controparte alle spese.

Il procuratore della Varhovna administrativna prokuratura (Procura della Repubblica presso la Corte amministrativa suprema) sostiene, nel proprio parere, che il ricorso in cassazione è infondato.

Il giudice del rinvio è chiamato a pronunciarsi in merito ad una controversia cui sono applicabili disposizioni del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea in quanto organo giurisdizionale la cui decisione non è soggetta ad impugnazione, ragion per cui è tenuto ad adire la Corte di giustizia dell'Unione europea ai fini della corretta interpretazione di tale normativa in conformità all'obbligo di cui all'articolo 267 TFUE.

Parti del procedimento principale

1.1 Ricorrente in primo grado e ricorrente in cassazione: «Entain Services (Bulgaria)» EOOD [omissis], già: «GVC Services (Bulgaria)» EOOD

1.2 Resistente in primo grado e resistente in cassazione: Director na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direttore della Direzione "Contenzioso e pratica tributaria e previdenziale" di Sofia presso l'Amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle entrate, Bulgaria)

1.3 Varhovna administrativna prokuratura (Procura della Repubblica presso la Corte amministrativa suprema) di Sofia [omissis].

Diritto dell'Unione

2.1 Trattato sul funzionamento dell'Unione europea

Articolo 49

Nel quadro delle disposizioni che seguono, le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono vietate. Tale divieto si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di un altro Stato membro.

La libertà di stabilimento importa l'accesso alle attività autonome e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese e in particolare di società ai sensi dell'articolo 54, secondo comma, alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini, fatte salve le disposizioni del capo relativo ai capitali.

Articolo 63

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.

Articolo 355

(...)

3. Le disposizioni dei trattati si applicano ai territori europei di cui uno Stato membro assume la rappresentanza nei rapporti con l'estero.

2.2 Atto di adesione del 1972

Articolo 28

Gli atti delle istituzioni della Comunità concernenti i prodotti elencati nell'allegato II del trattato CEE e di prodotti la cui importazione nella Comunità è sottoposta ad una regolamentazione specifica in conseguenza dell'applicazione della politica agricola comune, nonché gli atti in materia d'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulle cifre d'affari non s'applicano a Gibilterra a meno che il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, disponga diversamente.

2.3 Direttiva 2011/96/UE del Consiglio, del 30 novembre 2011, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi

Articolo 2

Ai fini dell'applicazione della presente direttiva si intende per:

- a) «società di uno Stato membro» qualsiasi società:
 - i) che abbia una delle forme enumerate nell'allegato I, parte A;
 - ii) che, secondo la legislazione fiscale di uno Stato membro, sia considerata come avente il domicilio fiscale in tale Stato membro e, ai sensi di una convenzione in materia di doppia imposizione conclusa con uno Stato terzo, non sia considerata come avente tale domicilio fuori dell'Unione;
 - iii) che, inoltre, sia assoggettata, senza possibilità di opzione e senza esserne esentata, a una delle imposte elencate nell'allegato I, parte B, o a qualsiasi altra imposta che venga a sostituire una delle imposte sopraindicate;
- b) «stabile organizzazione» una sede fissa di affari situata in uno Stato membro, attraverso la quale una società di un altro Stato membro esercita in tutto o in parte la sua attività, per quanto gli utili di quella sede di affari siano soggetti a imposta nello Stato membro nel quale essa è situata ai sensi del pertinente trattato fiscale bilaterale o, in assenza di un siffatto trattato, ai sensi del diritto interno.

Diritto bulgaro

3. Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Legge sull'imposta sui redditi delle società, in prosieguo: la «ZKPO»)

Imposta sui dividendi e sui proventi da liquidazione

Articolo 194 (1) Sono soggetti a ritenuta alla fonte i dividendi e i proventi derivanti da liquidazione distribuiti (personalizzati) da persone giuridiche residenti a beneficio delle seguenti persone:

1. persone giuridiche straniere, tranne nel caso in cui i dividendi siano percepiti da una persona giuridica straniera tramite una stabile organizzazione nazionale;
2. persone giuridiche residenti che non siano imprese commerciali, ivi inclusi i comuni.

(2) L'imposta di cui al comma 1 è definitiva e dev'essere trattenuta dalle persone giuridiche residenti che distribuiscono i dividendi o proventi derivanti da liquidazione.

(3) Il comma 1 non si applica nel caso in cui i dividendi e i proventi derivanti da liquidazione siano distribuiti alle seguenti persone o entità:

1. una persona giuridica residente che partecipi al capitale di una società in qualità di rappresentante dello Stato;

2. un fondo di investimenti;

3 [omissis] una persona giuridica straniera residente a fini fiscali in uno Stato membro dell'Unione europea o in un altro Stato contraente dell'Accordo sullo Spazio economico europeo, ad eccezione dei casi di distribuzione occulta di utili.

4. Fatti e deduzioni delle parti in merito ai fatti accertati:

4.1. La società "Bwin.party Services (Bulgaria)" EOOD è interamente di proprietà della PGB Limited - Gibilterra, la quale, a sua volta, era di proprietà di Bwin Digital Entertainment PLC sino al 1. febbraio 2016, data in cui il gruppo di società di quest'ultima veniva acquisito dalla GVC Holding PLC, società quotata in borsa con sede nell'Isola di Man. Con delibera della PGB Limited - Gibilterra dell'8 novembre 2017, la "Bwin.party Services (Bulgaria)" EOOD cambiava la propria ragione sociale da "Bwin.party Services (Bulgaria)" EOOD in "GVC Services (Bulgaria)" EOOD, ora: "Entain Services (Bulgaria)" EOOD. La Società fornisce servizi nel campo dell'informatica (servizi IT).

4.2 Per ognuno degli anni dal 2011 al 2016, la società "Bwin.party Services (Bulgaria)" EOOD distribuiva e versava dividendi alla società madre, la PGB Limited - Gibilterra, senza trattenere e versare le relative imposte ai sensi dell'articolo 194, ZKPO, ritenendo che la società PGB Limited - Gibilterra potesse essere considerata quale persona giuridica straniera residente ai fini fiscali in uno Stato membro dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 194, terzo comma, n. 3, ZKPO.

4.3 L'amministrazione finanziaria respingeva la tesi della società ricorrente - secondo cui nella specie troverebbe applicazione l'articolo 194, terzo comma, n. 3, ZKPO, con conseguente esenzione da ritenuta alla fonte dei dividendi corrisposti alla società madre - richiamandosi al riguardo alla direttiva 2011/96, la quale non sarebbe applicabile a Gibilterra e alle società costituite a Gibilterra.

4.4 A fronte dello status speciale di Gibilterra, all'udienza di apertura del procedimento dinanzi all'Administrativen Sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo della città di Sofia) veniva sollevata una questione pregiudiziale con richiesta di rinvio alla Corte di giustizia dell'Unione europea contenente due quesiti:

(1) Se l'articolo 2, lettera a), punto i), della direttiva 2011/96, in combinato disposto con l'allegato I, parte A, lettera ab), della medesima, debba essere interpretato nel senso che il termine "società registrate a norma del diritto del Regno Unito" comprende parimenti le società costituite a Gibilterra.

(2) Se l'articolo 2, lettera a), punto iii), della direttiva 2011/96, in combinato disposto con l'allegato I, parte B (ultimo trattino), debba essere interpretato nel senso che la nozione di "corporation tax nel Regno Unito" includa anche l'imposta sulle società dovuta a Gibilterra.

4.5 Nella sentenza del 2 aprile 2020 nella causa C-458/18, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha stabilito che:

L'articolo 2, lettera a), punti i) e iii), della direttiva 2011/96/UE del Consiglio, del 30 novembre 2011, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, in combinato disposto con l'allegato I, parte A, lettera ab), e parte B, ultimo trattino, della medesima, dev'essere interpretato nel senso che le nozioni di «società registrate a norma del diritto del Regno Unito» e di «corporation tax nel Regno Unito», contenute in dette disposizioni, non riguardano le società registrate a Gibilterra e ivi assoggettate all'imposta sulle società.

4.6 Sentenza di primo grado

L'Administrativen sad Sofia-grad ha ritenuto che non ricorressero nella specie i requisiti ai fini dell'esenzione dalla ritenuta alla fonte ai sensi dell'articolo 194, terzo comma, n. 3, ZKPO, atteso che il beneficiario dei dividendi, la società madre, era residente a Gibilterra e non era una persona giuridica residente a fini fiscali in uno Stato membro dell'Unione europea o in un altro Stato parte dell'Accordo sullo Spazio economico europeo. A termini dell'articolo 194, 1. comma, n. 1, ZKPO, i dividendi distribuiti da una persona giuridica nazionale a beneficio di una persona residente, come risultante dagli attestati esibiti, a Gibilterra sono soggetti a tassazione.

A parere del giudice di primo grado, l'articolo 194, terzo comma, n.3, ZKPO non rappresenta una disposizione discriminatoria nei confronti delle società costituite a Gibilterra. Inoltre, la sua applicazione da parte dei giudici e dall'amministrazione finanziaria in Bulgaria non risulterebbe sproporzionata.

4.7 La "Entain Services (Bulgaria)" EOOD sostiene che la sentenza del giudice di primo grado non ha tenuto conto delle chiare indicazioni fornite dalla Corte di giustizia dell'Unione europea nella sentenza C-458/18 (punto 41) in merito all'interpretazione del diritto dell'Unione, vale a dire che l'inapplicabilità della direttiva 2011/96 alle società costituite a Gibilterra non significherebbe che i dividendi corrisposti alle società di Gibilterra sarebbero soggetti alla ritenuta alla fonte. Il giudice nazionale sarebbe stato invitato a valutare se la tassazione dei dividendi corrisposti alla società madre costituita a Gibilterra costituisca una restrizione alla libertà di stabilimento o alla libera circolazione dei capitali garantite, rispettivamente, dagli articoli 49 e 63 TFUE e, in caso affermativo, se tale restrizione sia giustificata.

5. La giurisprudenza

5.1 La questione della compatibilità con il diritto dell'Unione della ritenuta alla fonte sui dividendi corrisposti ad una società madre con sede a Gibilterra non è stata ancora oggetto di decisione da parte dei giudici nazionali.

5.2 Giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea

Ordinanza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 12 ottobre 2017, C-192/16, Fisher, punto 26: “In terzo luogo, gli articoli 49 e 63 TFUE, analogamente all’articolo 56 TFUE, in discussione nella causa all’origine della sentenza del 13 giugno 2017, The Gibraltar Betting and Gaming Association (C-591/15, EU:C:2017:449), si applicano sul territorio di Gibilterra in forza dell’articolo 355, punto 3, TFUE. Infatti, le eccezioni dell’applicabilità degli atti dell’Unione sul territorio di Gibilterra in taluni ambiti del diritto, previste dall’atto di adesione del 1972, non riguardano né la libertà di stabilimento né la libera circolazione dei capitali, sancite dagli articoli 49 e 63 TFUE.»

Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 13 giugno 2017, C-591/15, The Gibraltar Betting and Gaming Association, punto. 30: “In deroga all’articolo 355, punto 3, TFUE, e in virtù dell’atto di adesione del 1972, gli atti dell’Unione in taluni ambiti del diritto dell’Unione non si applicano a Gibilterra, eccezioni queste introdotte in considerazione della situazione giuridica speciale e, segnatamente, dello statuto di porto franco di tale territorio (v., a tal proposito, sentenza del 21 luglio 2005, Commissione/Regno Unito, C-349/03, EU:C:2005:488, punto 41). Dette eccezioni non riguardano tuttavia la libera prestazione di servizi, di cui all’articolo 56 TFUE.”

Punto 31: “Discende dalle considerazioni che precedono che l’articolo 56 TFUE si applica, in virtù dell’articolo 355, punto 3, TFUE, a Gibilterra.»

Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 22 ottobre 2014, Blanco e Fabretti, C-344/13 e C-367/13, punto 40: “L’identificazione degli obiettivi effettivamente perseguiti dalla normativa nazionale rientra, nell’ambito di una causa sottoposta alla Corte ai sensi dell’articolo 267 TFUE, nella competenza del giudice del rinvio. Oltre a ciò, al giudice del rinvio spetta anche verificare, tenendo conto delle indicazioni fornite dalla Corte, se le restrizioni imposte dallo Stato membro interessato soddisfino le prescrizioni risultanti dalla giurisprudenza della Corte per quanto attiene alla loro proporzionalità (v., in tal senso, sentenza Pflieger e a., EU:C:2014:281, punti 47 e 48 nonché la giurisprudenza ivi citata).»

6. Motivazione della necessità del rinvio pregiudiziale

6.1. Nelle conclusioni dell'Avvocato generale G. HOGAN del 24 ottobre 2019 nella causa C-458/18, (paragrafi da 51 a 53), è stato osservato che l'istituzione di una normativa nazionale che imponga una ritenuta alla fonte sui dividendi di tutte le società costituite a Gibilterra, senza fondarsi su una ragione specifica, costituisce una restrizione discriminatoria alla libertà di stabilimento garantita dall'articolo 49 TFUE. Già nelle considerazioni introduttive delle conclusioni medesime (al paragrafo 3), l'Avvocato generale G. HOGAN ha rilevato che :

“(…) qualora la Corte [dovesse seguire] la mia interpretazione della nozione di “società di uno Stato membro” ai sensi di tale direttiva, ritengo che non potrà evitare una discussione sulle questioni relative alla libertà di stabilimento. Infatti, il diritto dell’Unione non osta all’imposizione del pagamento di dividendi quando l’operazione non rientra nell’ambito di applicazione della direttiva 2011/96, salvo che la disposizione adottata a tal fine da uno Stato membro sia di per sé contraria alla libera circolazione garantita dal Trattato».

Nei successivi paragrafi da 56 a 66 vengono illustrate le possibili ragioni atte a giustificare le restrizioni da parte dello Stato membro, ossia l'ordine pubblico, la sicurezza pubblica e la salute pubblica, concludendo che un'esclusione generale dalla cerchia dei soggetti esentati sulla base di un criterio territoriale (ad esempio in relazione a Gibilterra) costituisce una violazione delle libertà garantite dagli articoli 49 e 63 TFUE.

Su questo capo delle conclusioni dell'Avvocato generale nella causa C-458/18 la relativa sentenza della Corte di giustizia non si è pronunciata, ragion per cui non è chiara la posizione della Corte sulle questioni sollevate, che sono essenziali ai fini della soluzione del procedimento principale.

6.2 La disposizione dell'articolo 194, terzo comma, n. 3, ZKPO, secondo la quale i dividendi corrisposti a società residenti in uno Stato membro dell'Unione Europea sono esenti da ritenuta alla fonte, è stata emanata sulla base di un progetto di legge del Ministerski savet (Consiglio dei Ministri, Bulgaria), recante modifica della Zakon za schetovodstvoto (Legge in materia di contabilità), nelle cui disposizioni transitorie e finali, all'articolo 6, è stata proposta una modifica dell'articolo 194 ZKPO, ed è stata poi pubblicata nel Darzhaven vestnik (Gazzetta statale) n. 69 del 2008, entrata in vigore il 1° gennaio 2009.

Le modifiche alla ZKPO proposte dal Consiglio dei Ministri sono state apportate a seguito di una procedura di infrazione (AZ 2007/4333) della Commissione europea nei confronti della Bulgaria per violazione degli articoli 56 e 43 del Trattato che istituisce la Comunità europea (comunicato stampa della Commissione IP/08/712 del maggio 2008). Secondo la Commissione europea, la differente regolamentazione della tassazione dei dividendi corrisposti a società residenti nel Paese e a società residenti negli Stati membri costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali.

Come emerge dalla relazione di accompagnamento del disegno di legge, le modifiche alla ZKPO introducono un regime fiscale uniforme per l'esenzione delle società residenti e delle società degli Stati membri dalla tassazione dei dividendi. La relazione abbraccia tutte le società residenti negli Stati membri senza elencare specifiche ragioni di interesse pubblico che giustifichino la necessità di escludere alcune società dell'UE (come quelle residenti a Gibilterra) dal regime di esenzione fiscale sui dividendi.

6.3 Il giudice del rinvio è chiamato a pronunciarsi sulla controversia quale giudice di ultimo grado e ritiene, pertanto, che, a fronte delle incertezze e delle difficoltà interpretative delle pertinenti disposizioni del diritto dell'Unione, sia tenuto ad avvalersi della procedura di cooperazione e a sottoporre alla Corte di giustizia questioni pregiudiziali al fine di evitare un'erronea applicazione della normativa dell'Unione e contrasti giurisprudenziali.

7. Questioni pregiudiziali

7.1. Se una normativa nazionale ed una prassi interpretativa nazionale in base alle quali i dividendi distribuiti a società residenti a Gibilterra sono tassati alla fonte (laddove i dividendi distribuiti a società residenti in Bulgaria o in altri Stati membri sono esenti dalla ritenuta alla fonte, senza che l'esenzione per tali società sia subordinata ad alcun requisito) costituiscano una restrizione discriminatoria alla libertà di stabilimento e alla libera circolazione dei capitali, garantite dal diritto dell'Unione, rispettivamente, ai sensi degli articoli 49 e 63 del TFUE.

7.2 In caso di risposta affermativa alla prima questione, se tale restrizione discriminatoria sia compatibile con il diritto dell'Unione qualora, al momento dell'emanazione della normativa nazionale pertinente, il legislatore non abbia indicato alcuna ragione di ordine pubblico, di pubblica sicurezza o di sanità pubblica che giustifichi la necessità di introdurre tali restrizioni in relazione alle società residenti a Gibilterra.

Per questi motivi, il Varhoven Administrativen sad (Corte Suprema amministrativa), visto l'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea ... [omissis].

COSÌ PROVVEDE:

[omissis] vengono sottoposte alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali:

- 1) Se una normativa nazionale ed una prassi interpretativa nazionale in base alle quali i dividendi distribuiti a società residenti a Gibilterra sono tassati alla fonte (laddove i dividendi distribuiti a società residenti in Bulgaria o in altri Stati membri sono esenti dalla ritenuta alla fonte, senza che l'esenzione per tali società sia subordinata ad alcun requisito) costituiscano una restrizione discriminatoria alla libertà di stabilimento e alla libera circolazione dei capitali, garantite dal diritto dell'Unione, rispettivamente, ai sensi degli articoli 49 e 63 TFUE.
- 2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se tale restrizione discriminatoria sia compatibile con il diritto dell'Unione qualora, al momento dell'emanazione della normativa nazionale pertinente, il legislatore non abbia indicato alcuna ragione di ordine pubblico, di pubblica sicurezza o di sanità pubblica che giustifichi la necessità di introdurre tali restrizioni in relazione alle società residenti a Gibilterra.

[omissis]

DOCUMENTO DI LAVORO