Sentenza del 19/07/2023 n. 21387 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Hypo Tirol Bank AG, società austriaca esercente attività bancaria, ha percepito nel 2009 interessi su titoli di Stato ed obbligazioni emessi in Italia, assoggettati a ritenuta di imposta nella misura del 12,5%, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 26, comma 5 ; ha successivamente presentato istanza di rimborso delle somme ritenute, ai sensi dell'art. 11, paragrafo 3, lett. b, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Austria del 29/06/1981, ratificata con L. n. 762 del 1984 , in forza della quale gli interessi provenienti da uno degli stati contraenti sono esenti da imposta in detto Stato se sono pagati all'altro Stato contraente o ad un suo ente locale o ad un ente (compresi gli istituti finanziari) interamente di proprietà di questo Stato contraente o di un suo ente locale, deducendo di essere interamente posseduta dal Land Tirol austriaco.

2. La Commissione tributaria provinciale di Pescara accoglieva il ricorso proposto contro il diniego espresso dell'istanza di rimborso.

3. La Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, rigettava l'appello.

In particolare i giudici di secondo grado evidenziavano che se è vero che l'autocertificazione della società non può costituire prova nei giudizio di rimborso, nel caso di specie la società aveva prodotto l'attestazione di una società di revisione indipendente che confermava la circostanza che essa fosse l'effettiva beneficiaria degli interessi, relazione avente valore presuntivo, non specificamente contestata e le cui risultanze trovavano conferma nelle attestazioni da parte della Clearstream Banking s.a., Deutsche Borse group, camera di compensazione con funzione di registrazione dei rapporti interbancari; riteneva che, a fronte del deposito di siffatta documentazione, l'Agenzia non poteva limitarsi a ritenere non assolto l'onere di parte ma doveva confutarne le circostanze, il che non era avvenuto. Evidenziava altresì che il fatto che gli interessi percepiti non fossero riconducibili all'attività svolta dalla stabile organizzazione presente in Italia era oggetto di un'eccezione dell'ufficio, su cui gravava il relativo onere probatorio, non assolto, e comunque la parte aveva allegato i bilanci di tale stabile organizzazione.

4. Contro tale sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate in base a tre motivi.

Resiste con controricorso la società.

Il PM ha depositato conclusioni scritte.

La causa è stata trattata all'udienza pubblica del 27/06/2023, in vista della quale la società ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, l'Agenzia denuncia violazione degli artt. 115 c.p.c. , artt. 2729 e 2697 c.c. , lamentando che i giudici, nel valutare la circostanza che la contribuente fosse beneficiaria effettiva, abbiano errato nell'attribuire valenza probatoria alla relazione della società di revisione Ernst & Young AG, nella quale era espressamente previsto che "la verifica funge da elemento di sostegno", circostanza da cui si evincerebbe l'assenza di fini certificativi e probatori, sia perchè essa stessa precisa che ??non va intesa come elemento sul quale terze persone possano fare affidamento. Da essa non è pertanto possibile dedurre diritti di persone terze??, sia perchè si tratterebbe di documenti inidonei a dimostrare l'appartenenza dei titoli alla società ricorrente sia infine perchè essa fa riferimento alla nozione di "titolare effettivo" e non a quella di "beneficiario effettivo"; con ciò deduce quindi che la C.T.R. abbia violato l'art. 115 c.p.c. , attribuendo rilevanza probatoria a documenti privi di tale efficacia, sia l'art. 2729 c.c. , attribuendo valore di presunzione semplice agli stessi, in assenza di precisione, univocità e concordanza.

La ricorrente censura poi ancora la violazione dell'art. 115 c.p.c. laddove la C.T.R. ha attribuito valenza di prova alle attestazioni provenienti dalla Clearstream Banking, camera di compensazione, rilevando che la compensazione non è che una miscellanea di operazioni e servizi finanziari che impedisce di accertare gli effettivi importi dei pagamenti singolarmente accreditati collegati agli interessi versati e alla ritenuta operata, in assenza della produzione delle note di accredito della banca depositaria dei titoli, o di documenti, dalla medesima provenienti, attestanti l'acquisto dei titoli, il trasferimento degli interessi dalla depositaria al beneficiario e la ritenuta subita, sì da dimostrare che la stessa fosse beneficiaria effettiva, non essendo provato nè il trattenimento nè l'autonomo impiego del flusso finanziario.

Con il secondo motivo, proposto in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, l'Agenzia denuncia violazione degli artt. 1, commi 1, 3 e 4 del D.P.R. n. 445 del 2000 in combinato disposto con gli artt. 46, 47 e 48 del medesimo decreto e con l'art. 115 c.p.c. , artt. 2697 e 2729 c.c. , lamentando che la qualità di beneficiario effettivo non sia suscettibile di prova mediante autocertificazione.

Con il terzo motivo, proposto in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, l'Agenzia denuncia nullità della sentenza per motivazione apparente in violazione dell'art. 111 Cost. , comma 6, dell'art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4, e dell'art. 118 disp. att. c.p.c. , ritenendo che la motivazione abbia carattere circolare e apparente.

1.1. Occorre preliminarmente rigettare l'eccezione di inammissibilità del ricorso perchè privo dell'esposizione sommaria dei fatti e dello svolgimento del processo, posto che esso risulta descritto nei termini sufficienti e necessari alla comprensione delle ragioni di doglianza.

2. Il primo motivo, con cui viene censurata la valenza probatoria attribuita alla relazione della società Ernst & Young e alle attestazioni provenienti da Clearstream Banking s.a., è in parte inammissibile e in parte infondato.

2.1. Occorre premettere che l'art. 11, paragrafo 2, della Convenzione contro la doppia imposizione tra Italia e Austria, ratificata con la L. n. 762 del 1984 , nel prevedere l'imposizione nello stato di provenienza (nel nostro caso, in Italia) degli interessi corrisposti a soggetto residente in un altro Stato (nel nostro caso, l'Austria), dispone che tale imposta, ove applicata, non possa superare il 10% purchè il percipiente sia anche l'effettivo beneficiario degli interessi. L'art. 11, paragrafo 3, lett. b, della Convenzione prevede a sua volta l'esenzione totale da imposizione nello stato della fonte se gli interessi sono pagati all'altro Stato contraente o ad un suo ente locale o ad un ente (compresi gli istituti finanziari) interamente di proprietà di questo Stato contraente o di un suo ente locale.

Questa Corte (di recente Cass. 03/02/2022, n. 3380) ha già avuto modo di osservare che 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, in materia di imposte sul reddito e di capitali, nonchè prevenire l'evasione fiscale. Ne deriva che il godimento dei benefici convenzionali non può che essere strettamente connesso alla circostanza che il contribuente, che ne beneficerà, sia un soggetto non solo sottoposto alla effettiva giurisdizione dell'altro Stato contraente (requisito della residenza) ma anche il soggetto che avrà la disponibilità economica e giuridica del provento formalmente percepito, versandosi, altrimenti, nell'ipotesi di una "traslazione impropria dei benefici convenzionali"; è in questa prospettiva che la prassi internazional-tributaria ha elaborato il concetto di beneficiario effettivo al fine di contrastare quelle pratiche volte proprio a trarre profitto dall'autolimitazione della potestà impositiva statale.

In ambito Ocse, il concetto di beneficiario effettivo è comparso per la prima volta nel Modello di convenzione del 1977, negli artt. 10 e 11, rispettivamente dedicati al regime di tassazione di dividendi ed interessi. La clausola del beneficiario effettivo si può quindi qualificare come una clausola generale dell'ordinamento fiscale internazionale, volta ad impedire che i soggetti possano abusare dei trattati fiscali attraverso pratiche di treaty shopping con lo scopo di far godere della protezione convenzionale contribuenti che, altrimenti, non ne avrebbero avuto diritto o che avrebbero subito un trattamento fiscale, comunque, meno favorevole (Cass. 19/12/2018, n. 32840; Cass. 28/12/2016, n. 27116; Cass. 16/12/2015, n. 25281).

Nel caso di specie, l'Agenzia non deduce violazione o falsa applicazione della norma convenzionale ma censura la sentenza della C.T.R. per violazione degli artt. 115 c.p.c. , 2729 e 2697 c.c., in ordine alla valenza probatoria degli elementi utilizzati dai giudici di appello al fine di ritenere che la società contribuente fosse la beneficiaria effettiva (e cioè essenzialmente una relazione di società di revisione indipendente e le attestazioni della banca Clearstream relative ai singoli movimenti).

2.2. Il motivo è inammissibile laddove deduce una violazione dell'art. 115 c.p.c..

Infatti, questa Corte (Cass. 1/03/2022, n. 6774; Cass. 17/01/2019, n. 1229; Cass. 27/12/2016, n. 27000) ha da tempo consolidato il principio secondo cui una censura relativa alla violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. non può avere ad oggetto l'erronea valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito, ma solo il fatto che questi abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti o disposte d'ufficio al di fuori dei limiti legali,

ovvero abbia disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, o abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione, restando conseguentemente escluso che il vizio possa concretarsi nella censura di apprezzamenti di fatto difformi da quelli propugnati da una delle parti o, in più in generale, nella denuncia di un cattivo esercizio del potere di apprezzamento delle prove non legali; i profili anzidetti nel caso di specie non sono neanche prospettati con il ricorso, con cui l'Agenzia in realtà non deduce l'esistenza di prove legali trascurate o l'attribuzione di valore presuntivo assoluto a prove non legali ma censura l'apprezzamento in fatto operato dalla C.T.R. sia in merito alla relazione della società sia alla documentazione proveniente da Clearstream Banking s.a..

Quanto a quest'ultima giova anche precisare che l'Agenzia deduce, ma invero in modo del tutto generico, poichè non è chiaro se sia contestata la mancanza percezione degli interessi o la disponibilità giuridica degli stessi (laddove dalla sentenza emerge che la contestazione mossa nei giudizi di merito fosse relativa alla pertinenza di tali interessi alla stabile organizzazione presente in Italia, questione oggetto del terzo motivo), la mancanza di attestazioni provenienti dalla banca depositaria dei titoli, relativamente al loro acquisto, ai trasferimenti degli interessi dalla depositaria al beneficiario e alla ritenuta subita, sì da dimostrare che la stessa fosse beneficiaria effettiva, ma senza confrontarsi sul fatto che dalla lettura dei medesimi documenti, come trascritti nello stesso ricorso, emergono invece il destinatario del pagamento degli interessi (la Hypo Tirol Bank), la data del pagamento, il valore del titolo, l'ammontare degli interessi lordi spettanti, la percentuale delle ritenute e l'ammontare degli interessi pagati, coerentemente con la funzione ad essa attribuita di depositaria centrale internazionale.

2.3. Il motivo è altresì inammissibile laddove censura una violazione dell'art. 2697 c.c. Ed infatti tale riferimento normativo appare unicamente nella rubrica, cui non segue alcun concreto riferimento che sia esposto nel corpo del motivo.

Del resto, come da consolidato orientamento di questa Corte, la violazione dell'art. 2697 c.c. si configura nel caso in cui il giudice di merito applichi la regola di giudizio fondata sull'onere della prova in modo erroneo, cioè attribuendo l'"onus probandi" a una parte diversa da quella che ne era onerata secondo le regole di scomposizione della fattispecie basate sulla differenza fra fatti costitutivi ed eccezioni: in buona sostanza, il cattivo esercizio del potere di apprezzamento delle prove non legali da parte del giudice di merito non dà luogo ad alcun vizio denunciabile con il ricorso per cassazione, non essendo inquadrabile nel paradigma dell'art. 360 c.p.c. , n. 5, che attribuisce rilievo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e presenti carattere decisivo per il giudizio, nè in quello del precedente n. 4, disposizione che dà rilievo unicamente all'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante (Cass. 5/06/2023, n. 15684; Cass. 7/10/2021, n. 27270).

Nel caso concreto, invece, la C.T.R. ha correttamente attribuito alla ricorrente l'onere della prova dei fatti costitutivi della domanda, trattandosi di lite da rimborso.

2.4. Quanto invece alla violazione dell'art. 2729 c.c. , in tema di presunzioni, occorre evidenziare che, contrariamente a quanto eccepito dalla controricorrente, qualora il giudice di merito

sussuma erroneamente sotto i tre caratteri individuatori della presunzione (gravità, precisione, concordanza) fatti concreti che non sono invece rispondenti a quei requisiti, il relativo ragionamento è censurabile in base all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, competendo alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione di nomofilachia, controllare se la norma dell'art. 2729 c.c. , oltre ad essere applicata esattamente a livello di declamazione astratta, lo sia stata anche sotto il profilo dell'applicazione a fattispecie concrete che effettivamente risultino ascrivibili alla fattispecie astratta (Cass. 04/08/2017, n. 19485; Cass. 16/11/2018, n. 29635; Cass. 20/01/2020, n. 1163, di recente Cass. 18/11/2020, n. 25843, principi ribaditi da questa sezione, Cass. 15/06/2021, n. 16785). Con riferimento ai caratteri della gravità, precisione e concordanza che devono connotare necessariamente le presunzioni, le suindicate pronunce hanno chiarito che "la gravità allude ad un concetto logico, generale o speciale (cioè rispondente a principi di logica in genere oppure a principi di una qualche logica particolare, per esempio di natura scientifica o propria di una qualche lex artis)", esprimendo nient'altro che la presunzione si deve fondare su un ragionamento probabilistico, per cui, dato un fatto A noto è probabile che si sia verificato il fatto B, non essendo condivisibile invece l'idea che vorrebbe sotteso alla gravità che l'inferenza presuntiva sia "certa" (così Cass. n. 19485 del 2017, cit.). Infatti, per la configurazione di una presunzione giuridicamente valida non occorre che l'esistenza del fatto ignoto rappresenti l'unica conseguenza possibile di quello noto secondo un legame di necessarietà assoluta ed esclusiva (sulla scorta della regola dell'inferenza necessaria), ma è sufficiente che dal fatto noto sia desumibile univocamente quello ignoto, alla stregua di un giudizio di probabilità basato sull'id quod plerumque accidit (in senso analogo, più di recente, Cass. 06/02/2019, n. 3513 e, prima, Cass. 31/10/2011, n. 22656).

In base alle considerazioni svolte la deduzione del vizio di falsa applicazione dell'art. 2729 c.c. suppone allora un'attività argomentativa che si deve estrinsecare nella puntuale indicazione, enunciazione e spiegazione che il ragionamento presuntivo compiuto dal giudice di merito - assunto, però, come tale e, quindi, in facto per come è stato enunciato - risulti irrispettoso del paradigma della gravità, o di quello della precisione o di quello della concordanza. Occorre, dunque, una preliminare attività di individuazione del ragionamento asseritamente irrispettoso di uno o di tutti tali paradigmi compiuto dal giudice di merito e, quindi, è su di esso che la critica di c.d. falsa applicazione si deve innestare ed essa postula l'evidenziare in modo chiaro che quel ragionamento è stato erroneamente sussunto sotto uno o sotto tutti quei paradigmi. Di contro la critica al ragionamento presuntivo svolto dal giudice di merito sfugge al concetto di falsa applicazione quando invece si concreta o in un'attività diretta ad evidenziare soltanto che le circostanze fattuali in relazione alle quali il ragionamento presuntivo è stato enunciato dal giudice di merito, avrebbero dovuto essere ricostruite in altro modo (sicchè il giudice di merito è partito in definitiva da un presupposto fattuale erroneo nell'applicare il ragionamento presuntivo), o nella mera prospettazione di una inferenza probabilistica semplicemente diversa da quella che si dice applicata dal giudice di merito, senza spiegare e dimostrare perchè quella da costui applicata abbia esorbitato dai paradigmi dell'art. 2729, comma 1 (e ciò tanto se questa prospettazione sia basata sulle stesse circostanze fattuali su cui si è basato il giudice di merito, quanto se basata altresì su altre circostanze fattuali). In questi casi la critica si risolve in realtà in un diverso apprezzamento della ricostruzione della quaestio facti, e, in definitiva, nella prospettazione di una diversa ricostruzione della stessa quaestio e ci si pone su un terreno che

non è quello dell'art. 360, n. 3 ma è quello che sollecita un controllo sulla motivazione del giudice relativa alla ricostruzione della quaestio facti. Terreno che, come le Sezioni Unite (Cass., Sez. U., 7/04/2014, nn. 8053 e 8054) hanno avuto modo di precisare, vigente l'art. 360, n. 5, è percorribile solo qualora si denunci che il giudice di merito abbia omesso l'esame di un fatto principale o secondario, che avrebbe avuto carattere decisivo per una diversa individuazione del modo di essere della detta quaestio ai fini della decisione, occorrendo, peraltro, che tale fatto venga indicato in modo chiaro e non potendo esso individuarsi solo nell'omessa valutazione di una risultanza istruttoria.

Alla luce di tali considerazioni la censura riferita alla falsa applicazione dell'art. 2729 c.c. , pure astrattamente ammissibile, è infondata perchè essa si riduce a negare la rilevanza presuntiva della relazione della società di revisione in base ad ulteriori circostanze in fatto tendenti a sminuirne la portata indiziaria, circostanze che non solo non appaiono decisive ma che sono anche smentite dagli atti; ed invero l'assunto che la relazione della società di revisione precisasse di non poter fondare "diritti di terzi" è smentito dalla precisazione contenuta nella stessa relazione che essa poteva essere trasmessa all'autorità fiscale italiana, essendo del resto stata richiesta proprio con tale finalità; quanto alla nozione di titolare effettivo, dalla relazione, sempre trascritta nel ricorso erariale, emerge che essa specificasse che si trattava di titoli in proprietà e che gli interessi non erano stati percepiti ??in qualità di agente o intermediario per conto di beneficiari non residenti in Austria ai quali gli interessi venissero successivamente traslati". Così come non è pertinente il richiamo alla giurisprudenza in tema di valenza solo civilistica della relazione sul bilancio della società di revisione che non ha valenza probatoria dell'effettività delle poste in bilancio, in quanto nella sentenza non si attribuisce valore probatorio ai dati esposti in bilancio.

La censura è quindi infondata.

Giova precisare che il riferimento contenuto in ricorso alla nulla valenza indiziaria della relazione della società di revisione Pricewaterhousecoopers è del tutto inammissibile in quanto la sentenza non dà alcun rilievo alla medesima.

3. Il secondo motivo è inammissibile.

L'Agenzia deduce la violazione delle norme in tema di idoneità dell'autocertificazione, ritenendola inapplicabile alla prova della qualità di beneficiario effettivo, ma tale deduzione non appare confrontarsi con la decisione impugnata posto che la stessa C.T.R. ha espressamente ritenuto che "è ben vero che l'autocertificazione non può valere ai fini dell'adempimento dell'onere della prova di un fatto a sè favorevole nell'ambito di un rapporto debito-credito, specie in giudizio", dando infatti poi coerentemente rilievo ad altri elementi probatori e indiziari negando che si fosse in presenza di una autocertificazione. In altri termini la censura attiene alla valenza probatoria della autocertificazione che però è stata esclusa dalla stessa C.T.R..

4. Il terzo motivo è inammissibile e in parte infondato.

La mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell'art. 132 c.p.c. , n. 4 (e nel caso di specie del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2 , n. 4) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza

ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, si configura quando la motivazione "manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero... essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decisum. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata?? (Cass., Sez. U., 7/04/2014, n. 8053; successivamente tra le tante Cass. 25/09/2018, n. 22598; Cass. 01/03/2022, n. 6626).

In particolare si è in presenza di una "motivazione apparente" allorchè la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perchè consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture. Sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente è poi quella "perplessa e incomprensibile"; in entrambi i casi, invero - e purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali - l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un error in procedendo e, in quanto tale, comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione (Cass., Sez. U., 03/11/2016, n. 22232 e le sentenze in essa citate).

Nel caso di specie la motivazione della C.T.R. esiste graficamente ed è perfettamente percepibile e si fonda sulla considerazione che non si potesse richiedere alla contribuente la prova del fatto che gli interessi percepiti non fossero riconducibili all'attività svolta dalla sua stabile organizzazione in quanto tale fatto è un fatto estintivo della pretesa e quindi la prova del medesimo non deve essere data da chi tale pretesa fa valere ma dalla controparte che la contesta, secondo i principi generali dell'art. 2697 c.c. , affermazione non censurata dalla ricorrente che invece contesta il carattere apodittico dell'altra, e diversa, argomentazione, meramente richiamata ad abundantiam dalla C.T.R., secondo cui la società aveva comunque prodotto i bilanci della stabile organizzazione e che le relative risultanze non erano state contestate dall'Agenzia. Peraltro, occorre evidenziare come il motivo appaia muovere dalla considerazione che oggetto della controversia fosse la presenza di una stabile organizzazione in Italia laddove invece, pacifico tale punto, la questione era se ad essa fossero riferibili i titoli produttivi di interessi.

5. Da tali considerazioni segue il rigetto del ricorso, con condanna alle spese liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese di lite in favore di Hypo Tirol Bank AG, spese che liquida in Euro 10.300,00 per compensi, Euro 200,00 per esborsi, oltre spese forfettarie nella misura del 15%, oltre IVA e CPA. Così deciso in Roma, il 27 giugno 2023.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza