

Sentenza del 19/07/2023 n. 21409 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società Ceska Sporitelna, operante nel settore bancario negli anni dal (Omissis), ha acquistato e detenuto obbligazioni emesse da società italiane per le quali ha ricevuto il pagamento degli interessi. Essa ha asserito che sulle somme percepite, appunto quali interessi, la banca depositaria aveva operato una ritenuta del 12,5%. Pertanto, la società presentava istanza di rimborso del prelievo fiscale sugli interessi a mente dell'art. 11 della Convenzione tra l'Italia e la Repubblica Ceca, allegando alla stessa un'autocertificazione della propria qualità di beneficiario effettivo dell'operazione. L'ufficio richiedeva la trasmissione della documentazione probatoria necessaria e la società trasmetteva solo due documenti, la copia relativa alla transazione effettuata con Deutsche Bank per l'acquisto dell'obbligazione Intesa BCI e copia di un report riferito all'acquisto dell'obbligazione (Omissis). L'ufficio respingeva l'istanza rilevando la risposta incompleta relativamente ai contratti di acquisto dei titoli e mancante rispetto alla percezione degli interessi della tassazione. Adita la CTP, quest'ultima accoglieva il ricorso in ragione del fatto che la non tempestiva presentazione della documentazione non poteva far venir meno un diritto spettante, tardività del resto anche giustificata dall'oggettiva difficoltà di reperire la stessa. La Commissione tributaria regionale, adita in sede d'appello, respingeva il gravame, ritenendo che le certificazioni prodotte corrispondessero a quanto indicato nell'istanza di rimborso. Per quanto concerne un primo titolo erano state prodotte le certificazioni su carta intestata della banca di secondo livello. Quanto ai titoli Autostrade, Atlantia era stato indicato l'esatto ammontare degli interessi corrisposti e l'esatto ammontare dell'imposta sostitutiva. Per tutte le altre istanze le copie dei report interni erano esattamente quelle delle contabili bancarie richieste dal centro operativo.

2. L'Agenzia propone così ricorso in cassazione affidato a quattro motivi, avverso il quale la contribuente resiste con controricorso. Quest'ultima ha altresì depositato memorie illustrative.

Motivi della decisione

1. Con primo motivo la ricorrente assume la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, artt. 3, 46 e 47 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, laddove la CTR avrebbe ritenuto che la contribuente poteva avvalersi dell'autocertificazione per dimostrare la sua qualità di beneficiario effettivo degli interessi, che costituirebbe non uno stato o qualità personale, ma una qualità che non risulta annotata in pubblici registri. Essa inoltre attiene a una manifestazione di conoscenza e non di giudizio o volontà.

1.1. La censura è infondata. La qualità di beneficiario effettivo contiene sicuramente una manifestazione di conoscenza, e del resto la stessa Agenzia, con nota del 10/7/2013, Prot. N.

2013/84404, con l'approvare i modelli di domanda per il rimborso di dividendi o interessi con aliquota ridotta sui redditi corrisposti a soggetti non residenti in forza delle Convenzioni contro le doppie imposizioni sui redditi, ha previsto che la qualità di beneficiario degli interessi venga attestata a mezzo di autocertificazione.

In ogni caso emerge dalle stesse difese dell'Agenzia come la controricorrente abbia in giudizio prodotto i contratti relativi all'acquisto dei titoli (pag. 11 del ricorso), ed inoltre risultano prodotte le autocertificazioni di provenienza del terzo (la banca depositaria dei titoli).

Orbene come noto (sul punto si fa ampio richiamo alla sent. Cass. 08/02/2023, n. 6005) l'accertamento del beneficiario effettivo dipende dall'effettuazione di un'indagine che si articola in tre test, autonomi e disgiunti, come denominati dalla dottrina, la quale ha razionalizzato così i principi cardine enunciati dalla giurisprudenza, comunitaria e di legittimità, e dalle Corti anglosassoni e mittelEuropee in noti leading case: (i) il substantive business activity test; (ii) il dominion test; (iii) il business purpose test.

Il primo test mira a verificare se la società interposta sia o meno una costruzione artificiosa. Se una società non supera la prova dello svolgimento di un'attività economica effettiva, si è in presenza di un abuso e alla società non è precluso soltanto di fruire del regime fiscale riservato dalla IRD (2003/49) al beneficiario effettivo, ma anche di avvalersi del fascio di libertà e diritti riconosciuti dal TFUE. Con il dominion test - che è il centro dell'indagine e, prescindendo da costruzioni artificiali, punta al cuore del significato economico dell'operazione (substantial economic effect) - si valuta la capacità della società di disporre liberamente degli interessi percepiti, se cioè essa sia o meno il beneficiario effettivo. Il "dominio" degli interessi ricevuti si ha quando la percipiente ne può disporre liberamente e non è tenuta a rimettere il flusso reddituale a un terzo (che può essere anche una società appartenente allo stesso gruppo multinazionale).

L'obbligazione restitutoria può risultare da un contratto o può essere desunta da elementi fattuali, quali, a titolo di esempio: il ristretto arco di tempo tra la ricezione degli interessi e il pagamento della rata del finanziamento ricevuto; la regolarità dei trasferimenti alla controllante; l'esiguità del margine di guadagno sugli interessi ricevuti; l'identità del management della società interposta e di quella destinataria finale del flusso reddituale; la circostanza che la società interposta non abbia deliberato il finanziamento, che non ne sopporti il rischio, o, ancora, che non possa rinunciare alle somme prestate (in termini, Cass. nn. 32840/2018, 32842/2018, in materia di royalties; Cass. n. 26920/2022, in materia di dividendi). Se una società non supera il dominion test non può essere considerata il beneficiario effettivo, ma non le è precluso di godere degli altri diritti e libertà sanciti dalla normativa Europea. Il business purpose test indaga sulle ragioni della deviazione del flusso reddituale, onde appurare se la "triangolazione" sia finalizzata soltanto al risparmio fiscale o se invece risponda ad altre motivazioni economiche.

Nella specie proprio ad assolvere al dominion test - il cui onere della prova incombe appunto sulla contribuente, come del resto previsto dall'art. 11 della Convenzione - sono preposti i documenti prodotti, e tra essi (ma non solo) come premesso le autocertificazioni bancarie attestanti che "i titoli e i relativi proventi indicati nella domanda di rimborso relativa al

beneficiario CESKA SPORITELNA A.S. (...) sono stati depositati presso la stessa, nel periodo per il quale è richiesto il rimborso" - a proposito delle quali va confermato il relativo valore indiziario, valorizzabile ai fini della prova unitamente ad altri elementi (Cass. 30/09/2011, n. 20028) oltre alla copia dei contratti di acquisto, copia delle contabili bancarie ovvero delle certificazioni della banca depositaria.

2. Con secondo motivo la ricorrente assume la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 c.c. , D.P.R. n. 445 del 2000, artt. 46 e 47 , nonchè D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 4 , , con riferimento all'art. 360 c.p.c. , n. 3, asserendo che nessun valore potrebbe essere riconosciuto all'autocertificazione nell'ambito del processo.

2.1. La censura è infondata. Effettivamente questa Corte ha ritenuto priva di efficacia in sede giurisdizionale l'autocertificazione (Cass. 19/03/2010, n. 6755). Deve però osservarsi che, nel caso in esame, l'autocertificazione riguarda e correda la domanda di rimborso conformandosi alle istruzioni contenute nel sito internet dell'Agenzia, di talchè va riconosciuta alla stessa attitudine certificativa e probatoria (Cass. Sez. 3, Sentenza n. 4556 del 26/02/2014), in quanto prova dell'adempimento amministrativo che è prescritto appunto ai fini dell'accoglimento dell'istanza, e non quale mezzo di prova in sè nell'ambito del presente giudizio, nel quale peraltro come detto sono stati prodotti i contratti di acquisto dei titoli.

3. Con il terzo mezzo si deduce violazione o falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c. , in relazione all'art. 360 comma 1, n. 4, , ritenendo la difesa erariale che, a fronte delle argomentazioni spese dalla stessa per censurare la "valorizzabilità" dell'autodichiarazione, era onere della CTR di indicare le ragioni della mancata condivisione della tesi.

3.1. Il motivo è inammissibile. Invero la censura sulla motivazione non può che attenersi alla sua apparenza od alla sua assenza, in particolare il vizio motivazionale rilevando solo in caso di ragionamento incomprensibile ovvero di tale contraddittorietà delle argomentazioni da risolversi nell'assenza o apparenza della motivazione. Nella specie invece ciò che censura la difesa erariale è una sostanziale carenza motivazionale, e dipende da una ricostruzione soggettiva del fatto attraverso una diversa lettura del materiale probatorio, come tale non più oggetto di vizio rilevante ai fini della ricorribilità in sede di legittimità.

4. Col quarto mezzo si deduce violazione o falsa applicazione dell'art. 11 della convenzione italo-ceca ratificata con L. 2 maggio 1983, n. 303 , in combinato disposto con l'art. 2697 c.c. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3.

4.1. Anche tale motivo è inammissibile.

La difesa erariale incentra il motivo sul fatto che "la documentazione prodotta con la domanda di rimborso ed anche in corso di giudizio non permette di qualificare in modo certo la società come beneficiario effettivo del reddito", il che - fermo restando quanto già osservato a proposito del primo motivo - si traduce in una richiesta di riconsiderazione nel merito del materiale probatorio e di conseguente devoluzione al giudice della legittimità di un accertamento in fatto, che il giudice del merito ha inequivocabilmente effettuato basandolo su materiale che ha ritenuto all'uopo congruo.

5. Il ricorso dev'essere dunque respinto, con aggravio di spese in capo all'amministrazione soccombente.

Nei confronti dell'Agenzia delle Entrate non sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, non potendo tale norma trovare applicazione nei confronti delle Amministrazioni dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, sono esentate dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (cfr. Cass. n. 1778 del 29/01/2016).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna l'amministrazione ricorrente al pagamento delle spese che liquida in Euro 12.000,00, oltre rimborso forfettario nella misura del 15 % degli onorari, i.v.a. e c.p.a. se dovuti, ed oltre ad esborsi per Euro 200,00.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza