

Sentenza del 25/09/2023 n. 27305 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

he OneLife Company S.A. ricorre, con due motivi, contro l'Agenzia delle Entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, aveva rigettato l'appello proposto dalla società contribuente avverso la sentenza con cui il giudice di primo grado aveva rigettato il ricorso introduttivo, nella controversia originata dall'impugnazione del diniego di rimborso della ritenuta del 27 per cento, applicata in base all'art. 11, comma 3, della Convenzione Italia - Lussemburgo agli interessi sulle obbligazioni Mediobanca per gli anni (Omissis), ritenuti dividendi da parte della banca depositaria.

2. Con la sentenza impugnata, il giudice di appello riteneva che la documentazione prodotta dalla società ricorrente non fosse idonea a riconoscere il diritto al rimborso, in quanto non attestava l'effettivo passaggio degli interessi alla società istante.

Secondo la C.t.r., la società avrebbe dovuto produrre le certificazioni bancarie attestanti l'accredito degli interessi, mentre si era limitata a produrre le dichiarazioni di un funzionario della RBC Dexia ISB, banca intermediaria, che non potevano provare con certezza l'effettivo ingresso degli interessi sul conto della società richiedente, anche in considerazione delle anomalie riscontrate dall'amministrazione finanziaria nella documentazione allegata all'istanza di rimborso.

3. Parte ricorrente ha depositato memoria in prossimità dell'udienza pubblica del 19 settembre 2023, per la quale ha chiesto la discussione orale.

Il P.G., Giuseppe Locatelli, ha fatto pervenire conclusioni scritte, con cui ha chiesto dichiararsi inammissibile il ricorso.

Motivi della decisione 1.1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, il difetto assoluto di motivazione per motivazione manifestamente illogica e conseguente violazione degli artt. 111 Cost., D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 36 , comma 2, n. 4, e art. 62.

Secondo la ricorrente, la motivazione della sentenza è manifestamente illogica, perchè fondata sulla pretesa sussistenza di un flusso di pagamento tra la RBC DEXIA Investor Services Bank Luxembourg e la The OneLife Company S.A. Tuttavia, non solo questo flusso di pagamento non risulta si sia verificato nel caso di specie, ma la sua esistenza non era nemmeno ipotizzabile alla

luce di quella che è la prassi dei mercati finanziati in tema di gestione accentrata di strumenti finanziati, così come codificata, peraltro, nella normativa nazionale.

1.2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 e D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 62 , la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c. La ricorrente sostiene che anche il passo della sentenza che afferma la sussistenza di errori nella documentazione prodotta dalla The OneLife Company S.A. risulta viziato, in quanto chiaramente influenzato dall'assunto della mancata prova circa il flusso finanziario tra la RBC DEXIA Investor Services Bank Luxembourg e la The OneLife Company S.A. Infatti, ove il thema probandum fosse stato correttamente individuato dai giudici d'appello, questi non avrebbero potuto che concludere per l'importanza dei documenti e dei chiarimenti forniti da The OneLife Company S.A., così da escludere la sussistenza e/o la rilevanza dei pretesi errori.

2.1. I motivi, da esaminare congiuntamente perchè connessi, sono fondati e vanno accolti.

Appare opportuno premettere una breve sintesi della fattispecie in esame.

Il presente contenzioso ha ad oggetto la richiesta, da parte della società lussemburghese The OneLife Company S.A. (precedentemente denominata Private Estate Life S.A.), del rimborso parziale delle ritenute subite sugli interessi pagati su titoli obbligazionari emessi dall'istituto bancario italiano Mediobanca. La società riferisce di aver acquistato le predette obbligazioni nel contesto della propria attività istituzionale di compagnia assicurativa attiva nel segmento delle polizze sulla vita unit-linked.

Le obbligazioni Mediobanca oggetto del presente giudizio venivano acquistate e detenute dalla società per il tramite della banca intermediaria RBC DEXIA Investor Services Bank Luxembourg (ora "RBC Investor Services Bank Luxembourg", di seguito "intermediario"). A sua volta, l'intermediario deteneva le obbligazioni suddette per il tramite della società di gestione accentrata Clearstream Banking S.A. (di seguito "depositario"), società controllata da Deutsche Borse e depositario centrale che gestisce compensazioni e pagamenti a livello internazionale.

La società sostiene di aver percepito interessi, nel corso del periodo d'imposta (Omissis), per complessivi Euro 4.652.903,75 e, nel corso del periodo d'imposta (Omissis), per complessivi 2.995.710,50. In particolare, tali interessi venivano in prima istanza, corrisposti da Mediobanca al depositario; in seconda istanza, accreditati dal depositario presso il conto dell'intermediario; e, infine, in terza istanza, accreditati dall'intermediario nel conto detenuto dalla società, effettivo titolare degli interessi, presso il medesimo intermediario. I suddetti interessi erano stati erroneamente considerati dividendi dal depositario, il quale, pertanto, aveva trattenuto una ritenuta del 27 per cento, secondo quanto previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 27 applicabile *ratione temporis*. Peraltro, nel caso di specie, trattandosi di interessi corrisposti da una società residente in Italia ad un soggetto residente in Lussemburgo, si rendeva applicabile l'aliquota del 10 per cento di cui all'art. 11 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Lussemburgo del 3 ottobre 1981, ratificata in Italia con L. n. 747 del 14 agosto 1982 . Dunque, l'intermediario presentava, per conto della società e sulla base del contratto in essere tra quest'ultima e il medesimo intermediario, quattro separate istanze di rimborso all'Agenzia delle Entrate - Centro Operativo di Pescara, richiedendo erroneamente il rimborso dell'intera

ritenuta del 27 per cento, sulla base dell'art. 11, comma 3, della Convenzione, sebbene, nel caso di specie, fosse in realtà applicabile l'art. 11, comma 2, della Convenzione, che consente solo una riduzione della ritenuta applicabile al 10 per cento (inferiore anche a quella legale del 12,50 per cento applicabile pro-tempore agli interessi). L'ufficio aveva rigettato in toto le suddette istanze di rimborso, deducendo, in via preliminare, l'erronea richiesta formulata nelle istanze di rimborso, le quali, come si è detto, domandavano la rifusione dell'intera ritenuta; inoltre, l'ufficio rilevava la mancata risposta della società ad un questionario, inviato dal medesimo ufficio ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, nn. 3 e 4, con cui era stata chiesta la presentazione di ulteriori documenti, in carenza dei quali non era dato verificare se la società fosse il beneficiario effettivo degli interessi. In particolare, secondo il provvedimento, alle istanze risultavano allegate solo le certificazioni bancarie rilasciate dal depositario, e riferite ai pagamenti di interessi a favore dell'intermediario, senza, tuttavia, che vi fosse evidenza della percezione degli interessi da parte della società. Il provvedimento, inoltre, evidenziava che, proprio in virtù della suddetta carenza documentale, a mezzo del questionario veniva richiesto alla società di fornire evidenza della percezione di tali interessi e della sua qualità di "beneficiario effettivo" e che l'omessa risposta a tale questionario aveva reso impossibile riconoscere la fondatezza dell'istanza di rimborso.

2.2. Passando, dunque, all'esame dei motivi di ricorso, con la sentenza impugnata, il giudice di appello riteneva che la documentazione prodotta dalla società ricorrente non fosse idonea a riconoscere il diritto al rimborso, in quanto non attestava l'effettivo passaggio degli interessi alla società istante.

Deve rilevarsi che, in linea teorica, la clausola del beneficiario effettivo si può 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.

Affinchè il soggetto percettore possa ritenersi beneficiario effettivo è necessario che tragga un proprio beneficio economico dall'operazione posta in essere e che non si tratti di una mera interposizione per godere dell'esenzione.

Pertanto, in considerazione dello scopo antielusivo della norma, il richiedente il rimborso può essere considerato beneficiario effettivo solo qualora abbia provato la titolarità, nonché la disponibilità del reddito percepito.

Sul punto, la società ricorrente sostiene che doveva riconoscersi la sua qualità di beneficiaria effettiva degli interessi, in quanto questi ultimi erano stati accreditati su di un conto a lei intestato aperto presso la banca intermediaria, senza che vi fosse la necessità della prova di un ulteriore trasferimento dalla banca intermediaria alla società beneficiaria.

Tale elemento, del tutto pretermesso dal giudice di merito, avrebbe determinato il rigetto dell'appello della contribuente.

Nel caso di specie, infatti, il giudice di appello ha ritenuto che non fosse presente documentazione che permettesse di qualificare la società istante come beneficiaria effettiva del reddito, mancando la prova del trasferimento alla stessa dei "flussi finanziari" relativi agli interessi.

In particolare, la C.t.r. ha rilevato come la società avrebbe dovuto produrre le certificazioni bancarie attestanti l'effettivo accredito degli interessi da parte della società intermediaria sul conto intestato alla società Private Estate Life S.A., non essendo sufficienti a tal fine i documenti sottoscritti da un funzionario della banca intermediaria (transaction statement) contenenti l'elenco degli interessi corrisposti, per importi, per altro, non corrispondenti a quelli indicati nei credit voucher relativi ai pagamenti effettuati dal depositario all'intermediario.

Le motivazioni della sentenza d'appello risultano assolutamente carenti, non chiariscono in alcun modo perché la prova dell'accredito degli interessi alla società istante poteva darsi solo con gli estratti del conto corrente, negando apoditticamente rilevanza alle allegazioni probatorie di parte contribuente, che risulta essere pacificamente la destinataria finale del flusso finanziario e soggetto del tutto autonomo rispetto all'istituto intermediario, presso il quale aveva acceso un conto corrente.

La ricorrente riassume i flussi finanziari a credito (pag.19 del ricorso) facendo riferimento a specifici allegati, relativi alle attestazioni dei funzionari della banca intermediaria, le quali costituiscono dichiarazioni di terzi, che nel processo tributario hanno valore indiziario ai fini della prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c. Di contro, la sentenza della C.t.r. non palesa le argomentazioni logiche a supporto della decisione adottata, ad eccezione del generico rilievo di taluni disallineamenti numerici tra i valori attestati, peraltro per importi modesti, che, eventualmente, avrebbero giustificato il ricorso ad una consulenza tecnica di ufficio, a fronte delle allegazioni di parte contribuente.

La società, invero, ha offerto nel giudizio di merito chiarimenti e rettifiche riassunti in tabelle (riportate a pag.6 del ricorso), delle quali manca qualsivoglia esame e traccia, persino grafica, nella decisione impugnata, che appare strutturalmente e funzionalmente deficitaria. Da ciò, dunque, deriva la fondatezza sia del primo, sia del secondo motivo di ricorso.

2.3. Di conseguenza, il ricorso è complessivamente fondato e va accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza