

**Direttori**

Luigi Guatri  
Victor Uckmar

**Comitato scientifico**

Luigi Arturo Bianchi  
Tancredi Bianchi  
Mauro Bini  
Gualtiero Brugger  
Guido Ferrarini  
Franco Gallo  
Mario Notari

# http://www. strumenti finanziari e fiscalità

**Alla ricerca di uno statuto normativo degli strumenti finanziari**

Luigi Arturo Bianchi

**Fondi Immobiliari: regime fiscale e sue evoluzioni o involuzioni nel panorama internazionale**

Giovanni Barbara

**Il trattamento contabile IFRS della ristrutturazione del debito nel bilancio del debitore**

Ambrogio Virgilio

**Profili fiscali delle polizze di assicurazione sulla vita a contenuto finanziario**

Paolo di Felice

**La tassazione dei titoli atipici tra attualità e ipotesi di riforma**

Patrizio Braccioni

**Fiduciarie italiane: che cosa cambia con la riforma**

Fabrizio Vedana

**Dal Qualified Intermediaries Agreement al Foreign Financial Institutions Agreement**

Gabriele Scalvini, Lorenzo Scaramuzzino

**Le polizze Index linked al vaglio della giurisprudenza**

Raoul Pisani, Alessandro Accinni

**Soggetti non residenti e rimborso d'imposta sulle plusvalenze su partecipazioni**

Andrea Quattrocchi

**Monitoraggio fiscale: strumento per la conoscenza dei redditi esteri o della situazione complessiva del contribuente?**

Federico Rasi

**Monitoraggio fiscale del trasferimento di capitale: interpretazione evolutiva e obblighi degli intermediari**

Valentino Amendola Provenzano, Giovanni Galli

**Note sull'art. 113 TUIR dopo la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 42/E/2010**

Rosario Dolce

**Le obbligazioni bancarie nei recenti documenti Consob**

Stefano Cuccia

## Soggetti non residenti e rimborso d'imposta sulle plusvalenze su partecipazioni

di ANDREA QUATTROCCHI

*Non spetta il rimborso dell'imposta sostitutiva applicata dall'intermediario italiano sulle plusvalenze relative a partecipazioni depositate su conto omnibus, qualora l'intermediario non residente titolare del conto non abbia presentato o inoltrato all'inter-*

*mediario la dichiarazione che attesti sia l'identità dei soggetti effettivi beneficiari delle cessioni, sia la loro residenza all'estero (non in paradisi fiscali). (Comm. Trib. prov. di Pescara, 22 giugno 2009, n. 177/3/09).*

### 1. Fattispecie e svolgimento del giudizio

La *branch* inglese di un intermediario finanziario residente in Francia aveva provveduto all'apertura, presso un intermediario italiano, di un conto sul quale risultavano depositate azioni quotate, emesse da società italiane, di pertinenza dei clienti non residenti del medesimo titolare del conto. A seguito di cessioni avvenute nel 1998 e nel 1999, l'intermediario italiano aveva provveduto ad applicare, sulle plusvalenze realizzate, l'imposta sostitutiva senza tener conto dell'esclusione prevista dall'art. 20, comma 1, *lett. f)*, n. 1) del D.P.R. n. 917 del 1986 (oggi art. 23 del TUIR) per le plusvalenze realizzate da soggetti non residenti in relazione a partecipazioni non qualificate in società italiane e detenute nel territorio dello Stato.

Sul presupposto che gli effettivi beneficiari dei redditi in questione fossero soggetti non residenti in Italia, l'intermediario francese inoltrava all'amministrazione finanziaria una richiesta di rimborso sulla quale si formava il silenzio-rifiuto, oggetto dell'impugnazione decisa dalla sentenza qui in commento. A sostegno della spettanza del rimborso il ricorrente richiamava gli orientamenti dell'Amministrazione finanziaria esposti nelle circolari 26 ottobre 1999, n. 207 e 1 marzo 2002, n. 23 anche a seguito delle modifiche apportate all'art. 20 del TUIR dal D.lgs. 21 luglio 1999, n. 259; orientamenti che, come si vedrà, richiedevano solo una attestazione di residenza estera degli interessati (e non la loro identificazione).

Il Centro Operativo di Pescara, nel costituirsi in giudizio, ha eccepito la carenza di interesse dell'intermediario francese, sul presupposto che il conto italiano fosse stato aperto dalla stabile organizzazione inglese dell'intermediario francese. Eccepiva, altresì, nel merito, l'inconferenza delle circolari richiamate dal ricorrente, oltre a ribadire che il medesimo non aveva provveduto alla presentazione dell'autocertificazione circa l'identità dei soggetti effettivi beneficiari delle cessioni, affinché si verificasse, tra l'altro, che questi non fossero residenti in paradisi fiscali.

La Commissione Tributaria di Pescara ha anzitutto rigettato l'eccezione relativa alla carenza

[www.sfef.it](http://www.sfef.it)

[www.sfef.it](http://www.sfef.it)

[www.sfef.it](http://www.sfef.it)

di legittimazione ad agire, rilevando che la *branch* inglese, in quanto tale, non fosse dotata di personalità giuridica e pertanto non avrebbe potuto agire in giudizio. Nel merito, poi, ha ritenuto legittimo il rifiuto opposto dal Centro Operativo, rilevando che, da un lato, la ricorrente non aveva provveduto a redigere l'autocertificazione relativa all'identità degli effettivi beneficiari nemmeno successivamente alla richiesta del rimborso e che, dall'altro lato, fosse inconferente il richiamo alle circolari n. 207/1999 e 23/2002 e al D.lgs. n. 259 del 1999.

## 2. Quadro normativo

L'individuazione delle pertinenti norme di riferimento rappresenta il punto di partenza irrinunciabile ai fini del corretto inquadramento della fattispecie, tanto più che la Commissione tributaria di Pescara non ha motivato il suo giudizio d'inconferenza circa il richiamo operato dalla ricorrente al D.lgs. 21 luglio 1999, n. 259, intervenuto sul regime tributario dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria dei soggetti non residenti.

[www.sfef.it](http://www.sfef.it)

Come è noto, l'art. 2, comma 1, *lett. a) n. 2)* del decreto ha riformulato la *lett. f)* del primo comma dell'art. 20 del TUIR, oggi art. 23, prevedendo che si considerano prodotti in Italia i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione delle plusvalenze di cui alla *lett. c-bis)* del primo comma dell'art. 81, oggi 67 del TUIR, derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute.

[www.sfef.it](http://www.sfef.it)

La precedente formulazione della *lett. f)* dell'art. 20<sup>1</sup> era scaturita dal riordino della disciplina dei redditi di capitale e dei redditi diversi operata dal D.lgs. 21 novembre 1997, n. 461; essa si riferiva testualmente alle partecipazioni non qualificate, prevedendo che esse, "anche se detenute nel territorio dello Stato" non dessero luogo a plusvalenze imponibili. Sotto questo profilo, per le partecipazioni non qualificate, la modifica dell'art. 23 operata dal decreto n. 259 del 1999 può considerarsi soltanto formale. In concreto, oltre alla variazione dell'inciso "ovunque detenute", la *lett. f)* individua le partecipazioni non qualificate non più attraverso il dato testuale ma richiamando la *lett. c-bis)* dell'art. 67 del TUIR, estendendo quindi la non imponibilità anche alle plusvalenze derivanti sia dalle cessioni di diritti o di titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, sia dagli atti dispositivi a titolo oneroso di contratti di associazione in partecipazione.

[www.sfef.it](http://www.sfef.it)

Secondo quanto sostenuto dai commentatori<sup>2</sup>, la modifica normativa in esame si inserisce in un quadro legislativo frammentario e assistematico, in precedenza caratterizzato sia dalla propensione del legislatore italiano ad estendere i presupposti per la tassazione dei redditi diversi, sia da una certa indeterminatezza dei criteri di collegamento con il territorio dello Stato rilevanti a tal fine. A tal proposito, il D.lgs. n. 259 del 1999 avrebbe provveduto, viceversa, ad ampliare la presunzione di extraterritorialità, riconoscendola sia alle plusvalenze derivanti dalla cessione o dal rimborso dei titoli di cui all'art. 67, comma 1, *lett. c-ter)*, del TUIR - riguardante, tra l'altro, titoli non rappresentativi di merci e certificati di massa negoziati nei mercati regolamentati - sia ai redditi di cui alla *lett. c-quater)* dell'art. 67 del Tuir e degli altri rapporti indicati nella *lett. c-quinquies)* della stessa norma<sup>3</sup> deri-

<sup>1</sup> Per una panoramica sulla evoluzione normativa del requisito della territorialità dei redditi diversi si rinvia a A. FANTOZZI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo III - Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari, sub art. 23, Padova, 2010, 173.

<sup>2</sup> Così R. MIC-FRUMI, *I nuovi presupposti di territorialità per i redditi diversi realizzati da soggetti non residenti: in particolare, le plusvalenze da cessione di partecipazioni sociali*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, IV, 279.

<sup>3</sup> Secondo quanto riportato nella relazione di accompagnamento al decreto, l'intervento sulla *lett. f)* dell'art. 20 è stato animato dalla necessità di assimilare il presupposto di territorialità dei contratti derivati, a quello già previsto per le cessioni delle partecipazioni sottostanti.

vanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento di intermediari, in mercati regolamentati. Ciò nondimeno, il decreto non ha ricomposto l'eterogeneità dei criteri di collegamento, articolati secondo le varie tipologie di reddito e dall'applicazione dei quali scaturiscono presunzioni *iuris et de jure* di produzione del reddito stesso<sup>4</sup>.

Alla luce di tali rilievi può dunque ritenersi corretta la statuizione della sentenza con riguardo alla inconferenza – nel senso della “superfluità” più che dell'erroneità – del richiamo della modifica operata dal decreto n. 259 del 1999, vertendo la pronuncia sulla “fattispecie base” della *lett. f)*, le plusvalenze su partecipazioni non qualificate in società quotate italiane e detenute in Italia, ipotesi non imponibile anche anteriormente al decreto in questione<sup>5</sup>.

### 3. L'applicabilità dell'art. 23 del TUIR: natura e contenuto dell'attestazione dell'intermediario estero.

Se dalla lettura della sentenza il richiamo operato dal ricorrente alle disposizioni del decreto n. 259 del 1999 si evince solo dall'inciso finale, dal resto della pronuncia emerge più chiaramente che la richiesta del rimborso è stata fondata soprattutto sulle circolari 26 ottobre 1999 n. 207 e 1 marzo 2002, n. 23.

La prima di esse<sup>6</sup> è stata adottata proprio a seguito del decreto n. 259 del 1999 al fine di assicurarne l'uniforme applicazione.

Il documento, in particolare, si sofferma sulle “condizioni per l'applicabilità delle disposizioni di cui all'art. 20 del TUIR” precisando che al fine di accedere al regime di non imponibilità delle fattispecie di redditi diversi di natura finanziaria, la qualità di soggetto non residente deve essere documentata, da parte dell'interessato, presentando all'intermediario residente con il quale sia intrattenuto il rapporto di custodia, amministrazione, deposito o gestione, una attestazione nella forma dell'autocertificazione, nella quale il soggetto estero dichiara di non essere residente in Italia secondo le disposizioni della normativa fiscale italiana; si tratta – secondo la circolare – di “una forma di autocertificazione (...) una semplice attestazione, sottoscritta dall'interessato, con firma non autenticata”.

Viceversa, nel caso di rapporti intrattenuti da intermediari esteri per conto di propri clienti anch'essi non residenti, tale dichiarazione deve essere resa direttamente dall'intermediario estero, il quale è chiamato a “dichiarare che tutti i soggetti per conto dei quali sono intrattenuti i rapporti non sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italiano”<sup>7</sup>.

Le indicazioni dell'Amministrazione finanziaria vanno lette alla luce delle disposizioni del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 in materia di documentazione amministrativa, normativa applicabile anche ai soggetti residenti nell'Unione Europea (art. 3, comma 1).

In particolare, il decreto definisce come “dichiarazione sostitutiva di certificazioni” (art. 1, *lett. g)*, il documento, sottoscritto dall'interessato, prodotto in sostituzione di un *certificato*, inteso quale documento rilasciato da una amministrazione pubblica avente funzione di ricognizione, riproduzione o partecipazione a terzi di stati, qualità personali e fatti contenuti in albi, elenchi o registri pubblici o comunque accertati da soggetti titolari di funzioni pubbliche<sup>8</sup>.

Su questa base, è da ritenersi che mentre costituiscono vere e proprie “autocertificazioni”

<sup>4</sup> Così G. TINELLI, *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, 236.

<sup>5</sup> Per completezza si segnala che la non imponibilità è riconosciuta anche in caso di cessioni effettuate al di fuori del mercato regolamentato.

<sup>6</sup> V. par. 1.4.

<sup>7</sup> Queste istruzioni sono ribadite da Ag. Entr., Circ. 1 marzo 2002, n. 23, par. 2, lett. c). Sui *conti omnibus* era già intervenuta la Circolare 24 giugno 1998, n. 165 (p. 40), emessa a seguito del D.lgs. n. 461 del 1997.

<sup>8</sup> Per approfondimenti si rinvia a G. FONTANA, *La nuova semplificazione delle certificazioni amministrative*, in *Amm. It.*, 2001, 345.

le dichiarazioni attestanti la propria qualità di soggetto non residente presentate direttamente da parte degli effettivi beneficiari (se titolari nominativi dei conti in Italia), non possiedono viceversa tale natura le attestazioni, da parte dell'intermediario estero, relative alla residenza estera dei propri clienti, poiché, in tale ultimo caso, non si tratta di dichiarazioni provenienti dagli interessati ma da un terzo (l'intermediario), il quale, in linea di principio, non potrebbe "autocertificare" dati di carattere amministrativo appartenenti a terzi. Sul punto, occorre altresì ricordare che l'ultimo comma dell'art. 3 dispone che al di fuori dei casi di cui ai commi precedenti, le qualità personali e i fatti sono documentati mediante certificati o attestazioni rilasciati dalla competente autorità dello Stato estero<sup>9</sup>.

Svolta tale premessa, ne discende che nel caso di attestazioni presentate da soggetti residenti in Paesi dell'Unione Europea che intrattengano rapporti diretti con l'intermediario italiano, la scelta operata dall'Amministrazione Finanziaria risulta del tutto in linea con le disposizioni in materia di autocertificazioni; allo stesso tempo, poi, l'impostazione del Fisco si rivela particolarmente favorevole sia con riguardo agli adempimenti a carico dei soggetti extracomunitari titolari diretti di rapporti presso intermediari residenti, sia in relazione alle ipotesi nelle quali, come nella specie, intermediari esteri (residenti o meno nell'Unione Europea) intrattengano rapporti con intermediari italiani nell'interesse di una pluralità di soggetti, provvedendo, in tutti questi casi, ad un alleggerimento degli oneri documentali<sup>10</sup>.

[www.sfef.it](http://www.sfef.it)

Con riguardo al contenuto della dichiarazione resa dall'intermediario, la circolare n. 207 del 1999 ha precisato che essa consiste nell'attestazione che "tutti i soggetti per conto dei quali sono intrattenuti i predetti rapporti non sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italiano". Si tratta quindi, anzitutto, di una dichiarazione negativa - in quanto espressiva della carenza del requisito della residenza - oltre che non specifica ed unitaria.

L'attestazione non appare specifica poiché sulla base delle circolari l'intermediario non è obbligato all'indicazione del Paese di residenza dei singoli soggetti interessati, né tantomeno a fornirne i dati identificativi dei titolari effettivi. Questa conclusione, peraltro, è coerente con la natura unitaria del rapporto intestato al soggetto non residente, rapporto che non si presta ad alcuna segmentazione o frazionamento; da tale ultimo profilo discende ulteriormente che la non imponibilità delle plusvalenze appare subordinata alla residenza all'estero di *tutti* i soggetti esteri interessati.

Ulteriore elemento caratterizzante della dichiarazione è quello della sua autosufficienza: per un verso non è necessario che essa sia accompagnata da certificazioni rilasciate da un'autorità pubblica del Paese di residenza ed eventualmente fornite, dai medesimi interessati, all'intermediario estero; per l'altro non si richiede che quest'ultimo si attivi per procurare un riscontro al contenuto della sua dichiarazione successivamente all'inoltro della medesima all'intermediario italiano.

Da ultimo, la dichiarazione si caratterizza per la continuità dei suoi effetti: poiché l'intermediario estero è tenuto a comunicare eventuali variazioni di residenza dei soggetti interessati, quello italiano applicherà il regime di non imponibilità sino a quando permarrà il requisito negativo della (non) residenza.

#### 4. La dichiarazione dell'intermediario estero tra "condizioni di applicabilità dell'art. 23" e diritto al rimborso

Precisata la natura e il contenuto della dichiarazione in esame, occorre tornare al caso di specie, per trarne alcune considerazioni ricostruttive.

<sup>9</sup> Peraltro corredati di traduzione in lingua italiana autenticata dall'autorità consolare italiana che ne attesta la conformità all'originale, dopo aver ammonito l'interessato sulle conseguenze penali della produzione di atti o documenti non veritieri.

<sup>10</sup> Cfr. R. MICHELUCCI, *I nuovi presupposti di territorialità*, cit., 291.

www.sfef.it

I giudici rilevano che “l’intermediario, in mancanza della prescritta autocertificazione da parte della ricorrente, circa l’identità dei soggetti effettivi beneficiari delle cessioni la cui residenza non sia ubicata in paradisi fiscali, ha correttamente applicato l’art. 23 c. 1 *lettera f)* del D.P.R. n. 917/86 escludendo la società ricorrente dal godimento del beneficio fiscale in questione. La ricorrente, pur riconoscendo di non aver potuto, a causa dei ristretti tempi tecnici necessari alla raccolta dei dati richiesti, redigere ed inviare per tempo all’intermediario la predetta autocertificazione, non si è attivata per presentare detta documentazione neanche in tempi successivi”.

Per quanto si è detto in precedenza è da escludersi che l’intermediario estero fosse tenuto ad inoltrare una dichiarazione contenente l’indicazione dell’identità dei singoli soggetti interessati, e quindi, tra l’altro, i loro nominativi, come invece si adombra nella sentenza. Una richiesta di tal genere è un contegno più gravoso rispetto a quello previsto dalla circolare, che prevede un’attestazione riferita esclusivamente alla residenza estera degli effettivi beneficiari (*rectius*: non residenza in Italia); sotto questo profilo, a differenza di quanto ritenuto dalla sentenza in commento, le circolari in questione paiono tutt’altro che inconferenti.

Allo stesso tempo, tuttavia, la circostanza che il contenuto dell’attestazione fosse così “elementare” non avrebbe escluso la necessità dell’intermediario non residente di predisporre compiutamente i dati in relazione ai quali successivamente avrebbe dovuto inoltrare la (pur sintetica) comunicazione<sup>11</sup>. Orbene, se dal capo della sentenza appena sopra riportato si evince che l’intermediario estero non ha inoltrato la dichiarazione anteriormente all’applicazione dell’imposta sostitutiva, non si comprende, viceversa, se una dichiarazione (identificativa o meno degli interessati) sia stata allegata all’istanza di rimborso (o se, al limite, essa sia stata prodotta in giudizio). Sembra esser certo, invece, che l’attestazione non sia mai pervenuta all’intermediario italiano, nemmeno dopo l’applicazione dell’imposta (circostanza che rilevarebbe, in realtà, solo ai fini della tassazione di eventuali ulteriori plusvalenze su partecipazioni ancora oggetto del rapporto).

Ciò precisato, anche per verificare se la sentenza abbia correttamente deciso la controversia, è opportuno concentrarsi sulle condizioni per la spettanza del rimborso. A tal fine, riprendendo quanto esposto a proposito della formulazione dell’art. 23, comma 1, *lett. f)*, *n. 1)* si può affermare che la non imponibilità delle plusvalenze derivanti da partecipazioni non qualificate in società italiane e detenute in Italia, rappresenti una deroga rispetto alla regola generale che riconosce la territorialità delle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti (*lett. f)*). In questo senso, il *n. 1)* della *lett. f)* dell’art. 23 introduce un’esclusione<sup>12</sup> coerente con la previsione dell’art. 13 del Modello Ocse, secondo cui gli utili di capitale sono assoggettati ad imposizione soltanto nello Stato di residenza del cedente<sup>13</sup>.

Trattandosi di norma sottrattiva della potestà impositiva - peraltro avente natura indirettamente agevolativa - non v’è dubbio<sup>14</sup> che l’applicazione del relativo regime sia subordinata alla dimostrazione, da parte dell’interessato, della sussistenza dei requisiti ri-

www.sfef.it

www.sfef.it

<sup>11</sup> È verosimile, sotto questo aspetto, che l’intermediario non residente abbia provveduto ad attivare procedure interne dirette all’aggiornamento delle risultanze a propria disposizione sulla residenza dei singoli titolari effettivi, anche al fine di escludere che essi fossero residenti in paradisi fiscali, conseguentemente in tal caso, secondo l’ordinamento italiano, la presunzione di residenza in Italia di cui all’art. 2, comma 2-bis del TUIR. Resta fermo che l’intermediario italiano, viceversa, non avrebbe avuto l’obbligo di effettuare una verifica circa la sussistenza del requisito della residenza, limitandosi ad attendersi a quanto dichiarato dal titolare del conto (v. Ag. Entr., Circ. 24 giugno 1999, n. 140/E, par. 5).

<sup>12</sup> Così A. FANTOZZI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit., 1/5.

<sup>13</sup> Per approfondimenti si rinvia a V. UCKMAR, G. CORASINITI, P. DE’ CAPITANI, *Diritto tributario Internazionale*, Padova, 2009, 92-93.

<sup>14</sup> La giurisprudenza è concorde nel ritenere che l’onere della prova ai fini della spettanza delle agevolazioni spetti al contribuente (v. *ex multis*, Cass., sez. trib., 9 ottobre 2009, n. 21435).

chiesti dalla norma ai fini della non imponibilità della plusvalenza. Trattasi di provare, nel caso di specie, oltre che il carattere non qualificato della partecipazione e la residenza in Italia della società cui essa si riferisce, la residenza estera dei soggetti per conto dei quali l'intermediario non residente intrattenga il rapporto con quello italiano. Le circolari interpretative dell'Agenzia delle Entrate non costituiscono fonti del diritto tributario ma atti d'indirizzo<sup>15</sup>: di conseguenza, nel momento in cui esse subordinano l'accesso ad un regime fiscale ad un determinato adempimento "semplificato" – in questo caso l'inoltro dell'attestazione – intendono solo introdurre procedure che facilitino e chiariscano le modalità di tassazione delle fattispecie tributarie rilevanti, per uniformare i comportamenti degli uffici periferici e degli stessi contribuenti.

Volendo applicare tali principi al caso di specie, se da un lato è illegittimo il rifiuto di un rimborso motivato dal mero mancato inoltro all'intermediario, anteriormente all'applicazione dell'imposta sostitutiva, della dichiarazione in esame, dall'altro lato è coerente col sistema tributario l'impostazione per la quale il contribuente che agisca per il rimborso fornisca prova della residenza estera dei soggetti interessati. Come rilevato dalla dottrina più autorevole "nei giudizi di rimborso l'onere probatorio del ricorrente appare nettamente prevalente, dovendo esso far riferimento alla corretta instaurazione della lite mediante la preventiva fase amministrativa. L'accoglimento del ricorso comporta l'accertamento del diritto del ricorrente, e deve articolarsi distintamente sulle varie voci (...) di cui si compone la domanda, fino a pronunciare anche sulla richiesta di condanna in modo specifico, dato che la sentenza, una volta passata in giudicato, potrà costituire titolo esecutivo"<sup>16</sup>. Ciò giustifica il sorgere, a carico dell'intermediario in sede di richiesta del rimborso, di un vero e proprio onere probatorio, divenendo insufficiente la mera allegazione della qualifica di non residenti dei titolari effettivi, allegazione viceversa ritenuta idonea anteriormente al sorgere del (teorico) presupposto impositivo.

Del resto, come osservato dalla medesima dottrina, i giudizi di rimborso rimangono giudizi impugnatori, di talché, anche per ragioni di economia processuale, il giudice provvederà a verificare la fondatezza dell'istanza, onde pronunciarsi sulla legittimità o meno del diniego alla luce dell'adempimento dell'onere della prova nella fase amministrativa.

La circostanza che nel caso di specie l'operato del Centro Operativo sia stato giudicato legittimo lascia quindi presagire che il mancato invio della dichiarazione all'intermediario residente in Italia sia stato seguito da una carenza probatoria in avvio della fase amministrativa, nella quale, presumibilmente, l'intermediario estero si è limitato a ribadire che i propri clienti non fossero residenti in Italia, senza fornire un riscontro concreto della loro residenza estera. Qualora si fosse documentata (e non solo dichiarata) la residenza all'estero, il Centro Operativo non avrebbe potuto, a mio avviso, negare il rimborso dell'imposta argomentando che l'invio della dichiarazione costituisse, come pure riportato nella circolare n. 207 del 1999, una "condizione per l'applicabilità dell'art. 23", quasi che in sua assenza il rimborso sarebbe rimasto precluso.

In conclusione, quindi, si può ritenere che ai fini della non applicazione dell'imposta sostitutiva da parte dell'intermediario sia sufficiente, come prescritto dalla circolare, che l'intermediario non residente si limiti ad attestare che tutti i titolari effettivi non sono residenti in Italia: l'intermediario italiano, infatti, non è abilitato a richiedere all'omologo estero alcun elenco identificativo dei titolari effettivi, nemmeno al fine di escludere che essi siano residenti in paradisi fiscali. Ne consegue che la sentenza, nella parte in cui ha ritenuto le-

<sup>15</sup> Cfr., per tutti, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, 281.

<sup>16</sup> Così M. BAZILIVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 279 ss.

gittimo l'operato dell'intermediario italiano che ha richiesto tale elenco identificativo, non può essere condivisa.

Viceversa, qualora si agisca per il rimborso dell'imposta sostitutiva già applicata, è da ritenere che in coerenza con i principi del nostro sistema tributario più sopra esposti occorra dimostrare compiutamente il requisito della residenza dei titolari effettivi, non essendo sufficiente la mera allegazione, non supportata da riscontri probatori, della residenza estera degli interessati. In definitiva, poiché nel caso di specie l'intermediario estero non sembra aver provveduto ad adempiere tale onere probatorio presentando l'istanza al Centro Operativo, la conclusione cui è giunta la sentenza (diniego del diritto al rimborso) pare quindi in sostanza corretta.

## Commissione Tributaria Provinciale di Pescara

### sentenza 3 giugno 2009, n.177

Con istanza presentata in data 08 luglio 2008 la Banca Uno (omissis) tramite la divisione "Global Securities Services" della propria branch londinese, ha chiesto il rimborso dell'imposta sostitutiva subita sulle plusvalenze realizzate in occasione della cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società italiane, avvenute nel corso degli anni 1998 e 1999 i cui capital gains sono stati assoggettati ad imposta sostitutiva da parte della Banca Due (omissis) presso la quale era acceso un "conto omnibus" su cui erano depositate attività finanziarie (in particolare, azioni quotate emesse da società italiane) di pertinenza della clientela estera della società ricorrente.

La richiesta di rimborso trae origine dalla mancata applicazione, da parte della suddetta banca dell'esonero da imposta sostitutiva previsto per i soggetti non residenti dall'art. 20 TUIR applicabile *ratione temporis*, per omessa presentazione, da parte della società ricorrente (intermediario non residente), dell'autocertificazione attestante che i titoli oggetto di cessione risultano di proprietà di soggetti non residenti in Italia. Con ricorso presentato in data 11 dicembre 2008 la Banca Uno (omissis) ha impugnato il silenzio rifiuto formatosi sulla richiesta di rimborso sopra menzionata. La ricorrente chiede accoglimento del ricorso con il seguente riconoscimento del diritto ad ottenere il richiesto rimborso d'imposta, in conformità di quanto disposto dalla stessa Amministrazione Finanziaria con le circolari n° 207/E del 26 ottobre 1999 e n° 23/E dell'1 marzo 2002 a norma delle quali qualora l'autocertificazione sia prodotta dopo l'applicazione dell'imposta sostitutiva, si ha comunque diritto al rimborso di quest'ultima.

Il centro operativo di Pescara ritualmente costituito in giudizio, chiede che il ricorso venga dichiarato inammissibile per carenza di interesse ad agire da parte della ricorrente, poiché la proprietaria dei titoli azionari non è la società francese ma quella che viene definita una sua branch (succursale), ubicata nel Regno Unito nella cui disponibilità di somme sono andate a finire, salvo

prova contraria che non è stata fornita né in sede istruttoria né in sede processuale. Chiede che il ricorso venga comunque rigettato nel merito perché infondato. Il collegio, all'esito della discussione in pubblica udienza, osserva. La branch ovvero la stabile organizzazione inglese della società ricorrente, non era dotata di personalità giuridica autonoma e pertanto non era abilitata a produrre l'istanza di rimborso che era stata perciò legittimamente presentata dalla ricorrente società francese.

Nel merito va osservato che la Banca Due (omissis), in mancanza della prescritta autocertificazione da parte della ricorrente, circa l'identità dei soggetti effettivi beneficiari delle cessioni la cui residenza non sia ubicata in paradisi fiscali, ha correttamente applicato l'art. 23 c. 1 lettera f) del D.P.R. n° 917/86 escludendo la società ricorrente dal godimento del beneficio fiscale in questione. La Banca Uno (omissis) pur riconoscendo di non aver potuto, a causa dei ristretti tempi tecnici necessari alla raccolta dei dati richiesti, redigere ed inviare per tempo alla Banca Due (omissis) la predetta autocertificazione, non si è attivata per presentare detta documentazione neanche in tempi successivi.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, il rifiuto opposto dal Centro Operativo di Pescara alla richiesta di rimborso dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze per gli anni 1998 e 1999, appare legittimo e fondato, assolutamente inconferente appare invece il riferimento fatto dalla parte al D.lgs. N. 259/99 ed alle circolari n.207/99 e n. 23/02.

Il ricorso pertanto è infondato e va respinto. Vi sono giusti motivi per la compensazione delle spese processuali.

P.Q.M. - Respinge il ricorso. Spese compensate. Così deciso in Pescara nella camera di consiglio del 3 giugno 2009.