Sentenza del 19/11/2019 n. 29978 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. A seguito della liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione modello Unico/2005 per l'anno d'imposta 2004, effettuata ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36-bis, fu notificata alla S. s.p.a. (successivamente incorporata nella P. s.p.a.) una cartella di pagamento, che recava l'iscrizione a ruolo dell'imposta sul reddito conseguito da una società estera controllata dalla stessa S. s.p.a. e con sede in uno Stato o territorio con regime fiscale privilegiato. L'iscrizione a ruolo era scaturita, in particolare, dal fatto che la S. s.p.a. - che nel 2004 aveva dichiarato una perdita fiscale - aveva assoggettato i redditi del soggetto estero, a essa imputati, a tassazione separata con l'aliquota del 27 per cento, indicata dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 167, comma 6, primo periodo, nel testo vigente ratione temporis, anzichè con l'aliquota ordinaria dell'IRES del 33 per cento (prevista dall'art. 77 dello stesso decreto, anch'esso nel testo vigente ratione temporis).

2. La cartella di pagamento e il ruolo furono impugnati dalla S. s.p.a. davanti alla Commissione tributaria provinciale di Milano che accoglieva il ricorso.

3. Avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle entrate, Ufficio di Milano 4, propose appello alla Commissione tributaria regionale della Lombardia (hinc: "CTR"), che lo rigettò. In particolare, la CTR affermò: a) l'illegittimità del ricorso alla procedura del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis, in quanto "consentito soltanto in presenza di errore certo, ma non quando sia necessario procedere ad una interpretazione della dichiarazione dei redditi, essendo in tal caso necessaria l'emissione di un atto d'accertamento motivato"; b) nel merito, la correttezza dell'assoggettamento dei redditi del soggetto estero all'aliquota del 27 per cento, ai sensi del combinato disposto del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 167, comma 6 e del Ministro dell'economia e delle finanze D.M. 21 novembre 2001, n. 429, art. 3, essendo "palese che, in caso di perdita fiscalmente incontestata, come nel caso in esame, l'aliquota applicabile è del 27%, essendo l'aliquota media dell'esercizio pari a zero".

4. Avverso tale sentenza della CTR, non notificata, ricorre per cassazione l'Agenzia delle entrate, che affida il proprio ricorso, notificato il 6-8 giugno 2012, a tre motivi.

5. La P. s.p.a. resiste con controricorso, notificato il 16 luglio 2012.

6. La stessa P. s.p.a. ha depositato una memoria.

7. Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 17 settembre 2019, nella quale il Procuratore generale ha concluso come indicato in epigrafe.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione del combinato disposto del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 167 e del D.M. n. 429 del 2001, art. 3, per avere la CTR affermato, in contrasto con tali disposizioni, che, nel caso in cui il soggetto residente controllante abbia dichiarato una perdita fiscale, i redditi del soggetto non residente controllato sono assoggettati a tassazione con l'aliquota del 27 per cento.

2. Con il secondo motivo di ricorso, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), la violazione e falsa applicazione del combinato disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36-bis e 42, del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 167 e dell'art. 2697 c.c., per avere la CTR affermato, in contrasto con tali disposizioni, che, nel caso in cui il soggetto residente controllante che abbia dichiarato una perdita fiscale assoggetti a tassazione i redditi del soggetto non residente controllato a lui imputati "per trasparenza" con l'aliquota del 27 per cento, l'amministrazione finanziaria non può correggere tale aliquota con quella del 33 per cento e liquidare la maggiore imposta conseguentemente dovuta avvalendosi della procedura del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis, ma deve emettere un avviso di accertamento.

3. Con il terzo motivo di ricorso, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), l'omessa o insufficiente motivazione circa il fatto controverso e decisivo per il giudizio - dal quale dipende, secondo la sentenza impugnata, l'impossibilità di utilizzare la procedura del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis - della necessità, per operare le menzionate correzione dell'aliquota e liquidazione della maggiore imposta, di "procedere ad una interpretazione della dichiarazione dei redditi".

4. Il primo motivo di ricorso - del quale la P. s.p.a. ha eccepito l'inammissibilità senza, tuttavia, indicarne il perchè ancorchè non prioritario sul piano logico, deve essere esaminato per primo, per ragioni di comodità espositiva.

Esso è fondato.

Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 167, comma 1, nel testo vigente ratione temporis, disponeva che, "(s)e un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di una impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato, i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero partecipato, ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute. Tali disposizioni si applicano anche per le partecipazioni in soggetti non residenti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni assoggettati ai predetti regimi fiscali privilegiati".

Dello stesso D.P.R. n. 917 del 1986, art. 167, comma 6 sempre nel testo vigente ratione temporis, disciplina, nei suoi primi due periodi, le modalità, rispettivamente, di tassazione (primo periodo) e di determinazione (secondo periodo) dei redditi delle imprese controllate estere (Controlled Foreign Companies - CFC) imputati, "per trasparenza", al soggetto residente ai sensi del citato comma 1. Detto comma 6 stabilisce, in particolare, che "(i) redditi del soggetto non residente, imputati ai sensi del comma 1, sono assoggettati a tassazione separata con l'aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente e, comunque, non inferiore al 27 per cento. I redditi sono determinati in base alle disposizioni del titolo I, capo VI, nonchè degli artt. 96, 96-bis, 102, 103, 103-bis; non si applicano le disposizioni di cui all'art. 54, comma 4, e art. 67, comma 3".

Del (attuativo) D.M. n. 429 del 2001, art. 3, comma 2, ribadisce e specifica che i redditi delle CFC "sono assoggettati a tassazione separata, da ciascun partecipante, nel periodo d'imposta in corso alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione dell'impresa, società o ente non residente, con l'aliquota media di tassazione del reddito complessivo netto e comunque non inferiore al 27 per cento".

La questione in esame riguarda le modalità di tassazione dei redditi delle CFC e, più specificamente, l'aliquota applicabile a tali redditi nel caso in cui il soggetto residente controllante abbia dichiarato una perdita fiscale o, comunque, non abbia prodotto alcun reddito imponibile proprio.

Con riguardo a tale specifica questione, in due precedenti occasioni, questa Corte, premesso che la legislazione fiscale sulle CFC ha una ratio spiccatamente antielusiva, in quanto l'imputazione cosiddetta "per trasparenza" richiama alla disciplina tributaria interna redditi prodotti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato, ha chiarito che, per effetto della regola antielusiva (CFC rule), il reddito dell'impresa controllata estera è trattato come reddito della controllante residente in Italia ed è quindi assoggettato all'aliquota interna: pro tempore, all'aliquota del 33 per cento (Cass., 28 febbraio 2017, n. 5154; 27 luglio 2018, n. 19991).

Il reddito dell'impresa controllata estera è assoggettato alla più ridotta aliquota media, comunque non inferiore al 27 per cento, solo nel caso in cui il soggetto residente controllante sia effettivamente provvisto di una tale aliquota media, per avere conseguito un reddito che è stato legittimamente assoggettato, in parte, ad aliquote agevolate.

Ne consegue, sempre secondo i due citati precedenti - che questo Collegio condivide e ai quali intende, perciò, dare continuità - che il soggetto residente controllante che non abbia prodotto alcun reddito imponibile proprio, e che è quindi sprovvisto di una propria aliquota media, non può assoggettare i redditi del soggetto non residente a lui imputati "per trasparenza" all'aliquota del 27 per cento. Tale misura percentuale del 27 per cento è infatti prevista dal legislatore come soglia minima dell'aliquota media, sicchè essa non può venire in rilievo quando una tale aliquota non vi sia. L'applicazione, in questo caso, dell'aliquota del 27 per cento si tradurrebbe, d'altra parte, nel riconoscimento di un trattamento fiscale agevolato privo di giustificazione.

L'aliquota applicabile nel caso in cui il soggetto residente controllante abbia dichiarato una perdita fiscale o, comunque, non abbia prodotto alcun reddito imponibile proprio è, dunque,

quella del 33 per cento.

La sentenza impugnata si pone in aperta contraddizione rispetto a tale conclusione e deve, quindi, essere cassata.

5. Passando al secondo motivo di ricorso, preliminarmente, devono essere rigettate le due eccezioni di inammissibilità dello stesso sollevate dalla P. s.p.a..

5.1 Con la prima di tali eccezioni, la P. s.p.a. afferma l'inammissibilità del motivo in quanto esso introdurrebbe "un nuovo motivo di diritto" rispetto alla "mutevole difesa della controparte per giustificare, un grado dopo l'altro, il ricorso alla procedura di controllo automatizzato". La controricorrente deduce, in proposito, che l'utilizzazione della procedura del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis è stata giustificata dall'Agenzia delle entrate: nel giudizio di primo grado, con l'esistenza di due errori di compilazione della dichiarazione non concernenti l'indicazione dell'aliquota; nel giudizio di appello, con la sopravvenuta emanazione dell'Agenzia delle entrate, risoluzione 12 febbraio 2008, n. 43/E; nel giudizio di legittimità, con il carattere "certo" dell'errore concernente l'indicazione dell'aliquota del 27 per cento.

L'eccezione non è fondata.

Costituisce un principio pacifico quello per cui i motivi di ricorso per cassazione "devono attenere al decisum della sentenza impugnata ed a quanto controverso tra le parti ed una questione non esaminata dalla sentenza impugnata deve considerarsi nuova e come tale inammissibile, salvo che questa non sia affetta da vizio di omessa pronuncia per non avere delibato su una questione proposta dalle parti" (Cass., 24 luglio 2013, n. 17957). In questa stessa pronuncia, la Corte ha altresì precisato che "(i)l ricorrente può tuttavia svolgere, in diritto, argomenti nuovi o sviluppare una diversa costruzione giuridica per risolvere una questione già posta, in sintonia con il principio "iura novit curia", purchè sempre la prospettazione di nuove questioni di diritto non postuli indagini o accertamenti in fatto non compiuti dal giudice di merito".

Applicando tali principi al caso di specie, constatato che la questione dell'utilizzabilità della procedura del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis per correggere l'aliquota del 27 per cento con quella del 33 per cento quando il soggetto residente controllante non abbia prodotto alcun reddito imponibile proprio attiene certamente - come si è visto - al decisum dell'impugnata sentenza della CTR e a quanto controverso tra le parti, va affermata la possibilità, per la ricorrente, di dedurre il profilo di difesa del carattere "certo" dell'errore di indicazione dell'aliquota del 27 per cento. Tale profilo di difesa si fonda, infatti, su elementi di fatto (l'indicazione, nella dichiarazione della S. s.p.a., di una perdita fiscale nonchè dell'aliquota del 27 per cento come applicabile ai redditi derivanti da CFC) già dedotti dinnanzi al giudice di merito e da questo ritenuti incontestati, sicchè, con riguardo agli stessi, non sono necessari nuovi accertamenti in fatto.

5.2. Con la seconda eccezione, la P. s.p.a. afferma l'inammissibilità del motivo per "genericità e (...) contraddittorietà".

Neppure tale eccezione è fondata.

Va in proposito rilevato che, con il secondo motivo di ricorso, la ricorrente contesta - con censure adeguatamente articolate e congruenti - l'errata applicazione, da parte del giudice dell'appello, della normativa invocata, prospettando una specifica questione di diritto. Con tale motivo, in particolare, la ricorrente deduce il contrasto della sentenza impugnata - là dove afferma l'inutilizzabilità della procedura del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis per correggere l'aliquota del 27 per cento con quella del 33 per cento quando il soggetto residente controllante non abbia prodotto alcun reddito imponibile proprio e la necessità di emettere, in tale caso, un avviso di accertamento - con le disposizioni, invocate in combinato disposto, del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36-bis e 42, del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 167 e dell'art. 2697 c.c., con ciò prospettando un preciso problema interpretativo.

Tanto è sufficiente ai fini dell'ammissibilità del motivo di violazione di legge in esame.

6. Nel merito, il motivo è fondato.

Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis, comma 2, attribuisce all'amministrazione finanziaria, il potere di provvedere, tra l'altro, a "correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi, dei premi" (lett. a). Si tratta, non diversamente dalle altre ipotesi indicate nelle successive lettere da b) a f) dello stesso comma 2, di un controllo formale, che viene effettuato, mediante procedure automatizzate (comma 1 dell'art. 36-bis), "(s)ulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria" (analogamente a quanto stabilito dall'omologa disposizione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54-bis) e che non prevede, pertanto, una diversa ricostruzione sostanziale dei dati esposti dal contribuente nella dichiarazione nè una vera e propria valutazione o stima degli stessi nè la risoluzione di questioni giuridiche (Cass., Sez. U., 8 settembre 2016, n. 17758, in relazione all'omologo D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54-bis; Cass., 31 novembre 2012, n. 21349, 2 dicembre 2014, n. 25459, 20 febbraio 2017, n. 4360).

Tale controllo ben può comportare l'applicazione di norme giuridiche, purchè essa sia "diretta e immediata" (Cass., Sez. U., n. 17758 del 2016), non richiedendo una valutazione giuridica.

Nel caso di specie, l'amministrazione finanziaria ha corretto l'errore consistente nel fatto che la società contribuente, pur avendo dichiarato una perdita fiscale, ed essendo, perciò, sprovvista di un'aliquota media, aveva assoggettato i redditi del soggetto estero controllato a un'aliquota, quella del 27 per cento, della quale la lettera del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 167, comma 6, primo periodo, indicandola come soglia minima dell'aliquota media, prevede l'applicazione solo nel caso in cui il contribuente sia effettivamente provvisto di un'aliquota media (per avere conseguito un reddito assoggettato, in parte, ad aliquote agevolate). La stessa amministrazione finanziaria ha quindi applicato l'ordinaria aliquota del 33 per cento.

In questi casi, l'errore del contribuente deve ritenersi immediatamente desumibile dai dati esposti nella dichiarazione, in particolare, dall'incoerenza tra l'indicazione di una perdita fiscale e l'applicazione ai redditi derivanti da CFC di un'aliquota, inferiore a quella ordinaria, che, in base alla lettera della legge, è applicabile solo nel caso in cui il contribuente abbia conseguito un reddito (assoggettato, in parte, ad aliquote agevolate); senza che, quindi, sia necessario fare

luogo nè a una diversa ricostruzione sostanziale dei dati esposti (in particolare, di quelli relativi alla perdita dichiarata e al reddito conseguito dal soggetto controllato estero), nè alla valutazione o alla stima degli stessi, nè, infine, alla risoluzione di questioni giuridiche.

Ne deriva che, contrariamente a quanto affermato dalla CTR, la rettifica dell'aliquota in considerazione ben poteva essere effettuata mediante la procedura automatizzata prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis - con le conseguenti iscrizione a ruolo a titolo definitivo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 14, comma 1, lett. a) e notificazione della cartella di pagamento - senza che fosse necessaria l'emissione di un avviso di accertamento (in questo senso, Cass. n. 5154 del 2017).

La sentenza impugnata deve, perciò, essere cassata anche sotto tale profilo.

7. Il terzo motivo, denunciando un vizio motivazione sulla stessa questione oggetto del secondo motivo, resta assorbito.

8. In conclusione, in accoglimento del primo e del secondo motivo di ricorso, assorbito l'esame del terzo, la sentenza impugnata deve essere cassata.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto e non essendo state dedotte altre questioni controverse (sia dal ricorso che dal controricorso si evince che la società contribuente aveva contestato la pretesa fiscale soltanto per gli asseriti illegittima utilizzazione della procedura del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis e illegittimo assoggettamento all'aliquota del 33 per cento), ricorrono le condizioni per la decisione della causa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2, con il rigetto del ricorso introduttivo proposto dalla contribuente.

9. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza, ai sensi dell'art. 91 c.p.c., comma 1, e sono liquidate come indicato in dispositivo. In considerazione della novità delle questioni affrontate e della maturazione solo in corso di causa delle soluzioni sopra seguite, le spese processuali dei giudizi di merito devono invece essere compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Corte: accoglie il primo e il secondo motivo, assorbito il terzo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della società contribuente; condanna quest'ultima al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 7.800,00, oltre alle spese prenotate a debito; dichiara compensate tra le parti le spese processuali dei giudizi di merito.

Così deciso in Roma, il 17 settembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 19 novembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza