Sentenza del 02/02/2021 n. 2220 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A seguito della liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione modello Unico/2006 per l'anno d'imposta 2005, effettuata ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 36 bis, fu notificata alla (---) s.p.a. (successivamente incorporata nella (---) S.p.a., poi divenuta essa stessa (---) s.p.a.) una cartella di pagamento, che recava l'iscrizione a ruolo dell'imposta sul reddito conseguito da una societa' estera controllata dalla (---) s.p.a. avente sede in uno Stato, o territorio, con regime fiscale privilegiato. L'iscrizione a ruolo era scaturita, in particolare, dal fatto che la (---) s.p.a. aveva assoggettato i redditi del soggetto estero, a essa imputati, a tassazione separata con l'aliquota del 27 per cento, indicata dal Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 167, comma 6, primo periodo, nel testo vigente ratione temporis, anziche' con l'aliquota ordinaria dell'IRES del 33 per cento (prevista dall'articolo 77 dello stesso decreto, anch'esso nel testo vigente ratione temporis).

2. La societa' (---) s.p.a. impugno' la cartella di pagamento e il ruolo innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano che rigettava il ricorso e disapplicava le sanzioni irrogate.

3. La societa' contribuente, propose appello innanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito, CTR) che lo accolse, osservando la correttezza dell'assoggettamento dei redditi del soggetto estero all'aliquota del 27 per cento, ai sensi del combinato disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 167, comma 6, e del Decreto Ministeriale Ministro economia e finanze 21 novembre 2001, n. 429, articolo 3, dovendo calcolarsi "l'aliquota media facendo riferimento al reddito netto delle perdite pregresse della societa' ed all'IRES applicabile su tale reddito netto".

4. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso in cassazione avverso tale sentenza, affidandosi ad un unico motivo.

5. La societa' contribuente ha resistito con controricorso ed ha presentato memoria ex articolo 378 c.p.c..

6. Il P.G. ha presentato conclusioni scritte in forma di memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate deduce, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica

22 dicembre 1986, n. 917, articolo 167, in combinato disposto con il Decreto Ministeriale n. 429 del 2001, articolo 3, comma 2, per avere la CTR affermato, in contrasto con tale disposizione, 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.

1.1. La questione sottoposta all'esame della Corte attiene alle modalita' di tassazione dei redditi delle imprese controllate estere (Controlled Foreign Companies-CFC) e, piu' specificamente, a quale sia 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.

1.2. L'Agenzia delle entrate sul fatto pacifico della mancanza di reddito della societa' controllante, richiede, in rispetto delle leggi vigenti, l'applicazione dell'aliquota del 33 per cento; viceversa, la CTR ha accolto l'opposta tesi della societa' contribuente facendo leva sul riferimento, contenuto nel Decreto Ministeriale n. 429 del 2001, articolo 3, comma 2, attuativo dell'articolo 167 t.u.i.r., al "reddito complessivo netto", arrivando cosi' a calcolare l'aliquota media facendo riferimento al reddito netto delle predite pregresse ed all'IRES applicabile su tale reddito netto.

2. La questione non e' nuova a questa Corte che, in precedenti occasioni, e' pervenuta a conclusioni opposte a quelle che hanno determinato la decisione della CTR proprio in considerazione della specificita' delle modalita' di determinazione dell'aliquota rispetto ad un soggetto residente privo di reddito (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 5154 del 28/02/2017; Sentenza n. 19991 del 27/07/2018, non massimata; Sentenza, n. 29978, del 19/11/2019, non massimata).

3. Con la sentenza n. 5154 del 28/02/2017, e con le successive, e' stato stabilito che nel caso di soggetto residente controllante privo d'imponibile proprio, i redditi della controllata estera, in applicazione della "CFC rule", vengono trattati come redditi della controllante ed assoggettati alla aliquota del 33 per cento, non potendo essere applicata la diversa aliquota del 27 per cento, prevista dal Decreto del Presidente della Repubblica citato, articolo 167 ove l'ente controllante privo di redditi sia di fatto sprovvisto di una sua aliquota media, della quale tale misura rappresenta la soglia minima.

3.1. A tali determinazioni il collegio decidente e' pervenuto attraverso un'interpretazione teleologica della legislazione in materia, che si e' mossa dalla ratio "spiccatamente antielusiva" della legislazione fiscale sulle societa' controllate estere, per la quale la c.d. imputazione per trasparenza richiama alla disciplina tributaria interna redditi anche solo apparentemente prodotti in territori esteri a fiscalita' privilegiata.

3.2. Per effetto della regola antielusiva (CFC rule), dunque, il reddito della controllata estera viene trattato come reddito della controllante domestica, restando quindi assoggettato all'aliquota interna. In tale contesto, l'ente controllante che sia in perdita fiscale o senza redditi propri - sprovvisto quindi di una sua "aliquota media" - non puo' invocare per i redditi esteri imputati in trasparenza l'aliquota del 27 per cento, giacche' in tal modo reclamerebbe un trattamento agevolato. Cio' in quanto "la misura del 27 per cento e' concepita dal legislatore come la soglia minima dell'aliquota media e pertanto non viene in rilievo laddove non vi sia

un'aliquota media: unica aliquota applicabile, in tal caso, e' l'aliquota ordinaria" (cosi', Sentenza n. 5154 del 28/02/2017).

4. Questo Collegio intende dare seguito ai principi affermati nei citati precedenti, non essendovi motivo per discostarsene. Le deduzioni della controricorrente, di cui alla memoria presentata a ridosso dell'udienza, tese ad un revirement di tali principi, sono prive di pregio, anche a voler considerare che la prospettata violazione di parametri costituzionali (articoli 3, 41 e 53 Cost.) e' meramente teorica, mancando qualsiasi riferimento al cd. tertium comparationis.

5. Non avendo la CTR fatto buon dei principi innanzi riportati, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, affinche' proceda ad un nuovo esame della controversia, considerando che il soggetto residente controllante che non abbia prodotto alcun reddito imponibile proprio, e che e' quindi sprovvisto di una propria aliquota media, non puo' assoggettare i redditi del soggetto non residente a lui imputati "per trasparenza" all'aliquota del 27 per cento, ma a quella ordinaria del 33 per cento.

5. Il giudice di rinvio e' tenuto a provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza