Sentenza del 07/12/2022 n. 36050 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La S. Italia Spa presentò, in data 22 giugno 2009, istanza di interpello ai fini della disapplicazione della normativa Controlled Foreign Companies (CFC) di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 167 (TUIR), in relazione ai redditi prodotti, per l'anno 2008, dalla propria controllata S. South Asia sdn. Bhd, con sede in Malesia.

a) La Società allegò documentazione diretta a dimostrare il requisito dell'esercizio di un'attività economica effettiva da parte della controllata malese al fine di dimostrare l'esimente di cui all'art. 167, comma 5, del TUIR. L'Agenzia delle entrate espresse parere contrario alla disapplicazione della normativa CFC. La Società impugnò il rigetto dell'istanza di interpello con ricorso che venne accolto dalla Commissione tributaria provinciale, con decisione appellata dall'Agenzia delle entrate e confermata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia (d'ora in poi, per brevità, C.T.R.), con la sentenza indicata in epigrafe.

Il giudice di appello, preliminarmente, riteneva ammissibile il ricorso avverso il rigetto dell'istanza di disapplicazione. Nel merito, la C.T.R. -rilevato che la normativa di riferimento faceva esclusivo riferimento all'effettivo svolgimento di un'attività commerciale, accompagnato da una struttura organizzativa idonea allo svolgimento della citata attività, mentre il riferimento all'autonomia decisionale era contenuto nell'art. 73, comma 5 bis, del TUIR, applicabile solo nella fase dell'accertamento- accertava, anche sulla scorta del pacifico riconoscimento dell'Amministrazione, che la Salvagnini Malesia era società dotata di autonoma struttura, realmente operativa nell'ambito territoriale di competenza, ritenendo tale fatto integrante il presupposto per la disapplicazione del regime CFC. Avverso la sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto, affidandolo a tre motivi, ricorso cui resiste con controricorso la Salvagnini Italia Spa .

Il ricorso, dopo essere stato rimesso alla Sezione ordinaria dalla Sesta sezione civile di questa Corte per insussistenza dei presupposti di cui all'art. 375 c.p.c., è stato avviato alla trattazione alla pubblica udienza, nelle forme di cui alla L. n. 176 del 2020, art. 23, comma 8 bis, in prossimità della quale il P.G. ha depositato le sue conclusioni chiedendo il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza impugnata e del procedimento per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 e dell'art. 100 c.p.c., nonchè dell'art. 167 del nuovo T.U.I.R..

In particolare, la ricorrente censura la C.T.R. per aver ritenuto ammissibile l'impugnazione del provvedimento con cui l'Amministrazione aveva rigettato l'istanza di disapplicazione del regime CFC, in relazione a quanto previsto dall'art. 167 TUIR.

1.1. La censura è infondata alla luce della consolidata giurisprudenza, in materia, di questa Corte la quale in numerose pronunce (Cass. n. 13963 del 05/06/2017; Cass. n. 25281 del 2015; id. n. 32425 del 11/12/2019) ha ribadito, il principio già affermato da Cass. n. 17010 del 2012 secondo cui "in tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, ha natura tassativa ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, siccome è possibile un'interpretazione estensiva delle disposizioni in materia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.) ed in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. n. 448 del 2001. Ne consegue che il contribuente ha la facoltà e non l'onere di impugnare il diniego del Direttore Regionale delle Entrate di disapplicazione di norme antielusive il D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 37 bis, comma 8, atteso che lo stesso non è atto rientrante nelle tipologie elencate dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 ma provvedimento con cui l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario.".

Con tali pronunce si è condivisibilmente ritenuto che la risposta dell'Agenzia delle entrate in sede di interpello cd. "disapplicativo" è idonea a esprimere una pretesa tributaria che incide sulla situazione giuridica soggettiva di cui è titolare il contribuente e sulla sua condotta in ordine alla dichiarazione dei redditi, ravvisandosi, perciò, in capo al contribuente un interesse all'impugnazione ai sensi dell'art. 100 c.p.c..

2. Con il secondo motivo, articolato in subordine al primo, la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 73 e 167, evidenziando l'errore in cui sarebbe incorsa la C.T.R. nel ritenere legittima la richiesta, formulata dalla contribuente, di disapplicazione della disciplina di cui all'art. 167 citato, escludendo la necessità di valutazione, anche in sede di interpello, del presupposto essenziale dato dall'"autonomia decisionale" della società controllata estera.

3.Con il terzo motivo, formulato sotto concorrente profilo processuale, la ricorrente censura come apodittica, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, l'affermazione della sentenza impugnata per cui la Salvagnini Malesia costituisce per pacifico riconoscimento dell'amministrazione, una società dotata di autonoma struttura realmente operativa nell'ambito territoriale di competenza, fatto che integra il presupposto per la disapplicazione del regime CFC. Secondo la prospettazione difensiva, la sentenza, in tale capo, sarebbe contraddittoria con l'affermazione precedente per cui l'autonomia decisionale della società controllata non costituirebbe elemento essenziale per l'applicazione dell'esimente di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 167, comma 1, lett. a).

In ogni caso, la sentenza sarebbe priva di qualsivoglia autentica motivazione circa l'apprezzamento della sussistenza dell'autonoma struttura della Salvagnini Malesia che, secondo

la C.T.R., sarebbe stata pacificamente riconosciuta dall'Amministrazione finanziaria laddove, invece, la risposta dell'Agenzia delle entrate all'interpello per cui è vertenza attestava esattamente il contrario.

4. I motivi, strettamente connessi, possono trattarsi congiuntamente e non meritano accoglimento.

4.1. La censura articolata con il terzo motivo è, infatti, inammissibile siccome non conferente rispetto al decisum.

Come condivisibilmente evidenziato dal P.G., dalla lettura complessiva della sentenza impugnata, è agevole rilevare che la C.T.R., in realtà, ha ben compreso che nel merito l'Agenzia delle entrate...ha contestato che la Società abbia dimostrato che la controllata estera avesse autonomia strategica e decisionale ma ha ritenuto tale requisito (dell'autonomia gestionale) irrilevante, ai fini della disapplicazione del regime CFC, in quanto entrambe le disposizioni citate dall'Agenzia - art. 167, comma 5, del T.U.I.R. e il D.M. n. 429 del 2001, art. 5, comma 3, fanno riferimento esclusivamente all'effettivo svolgimento di un'attività commerciale, accompagnato da una struttura organizzativa idonea".

In altri termini, la C.T.R. ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate non perchè ha dato per pacifico il requisito dell'autonomia decisionale ma perchè lo ha ritenuto irrilevante alla luce del quadro normativo di riferimento. In definitiva, quindi, il fatto-ritenuto provato dalla C.T.R. perchè pacificamente riconosciuto dalla stessa Agenzia- è che la controllata malese fosse una società realmente operativa nell'ambito territoriale di competenza.

4.2. Ciò posto, e fermo restando, pertanto, l'accertamento in fatto, per come congruamente motivato dal Giudice di appello, anche la censura articolata con il secondo motivo va disattesa perchè infondata.

4.3 La ratio della normativa antielusiva di cui al D.P.R. 27 dicembre 1986, n. 917, art. 167, (cd. Controlled Foreign Companies) è quella di contrastare i fenomeni di delocalizzazione all'estero delle imprese nazionali, assumendosi, sostanzialmente, che gli utili prodotti da parte di società, non residenti, poste in Stati o territori aventi fiscalità "privilegiata" vengano imputati al partecipante italiano, come se la società fosse una società di persone "tra Spa rente".

A tal fine, il comma 5 del citato art. 167, nel testo vigente ratione temporis, prevedeva, ai fini della disapplicazione di tale regime di tassazione "per tra Spa renza", alternativamente, due esimenti. In particolare, per quello che qui specificamente interessa, alla lettera a) veniva espressamente prevista la disapplicazione della normativa CFC se il soggetto residente avesse dimostrato che la società o altro ente residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello stato o territorio di insediamento.

Appare evidente dal mero tenore testuale della norma, l'intento del legislatore di contrasto all'abuso dello strumento societario in ambito internazionale, attraverso il ricorso a società controllate di natura fittizia prive di alcuna struttura realmente operativa nel territorio estero, prevendendosi, di contro, la disapplicazione della normativa CFC allorquando si provi l'esercizio

di un'attività economica effettiva da parte della controllata estera, mediante la produzione di documentazione che dimostri l'esistenza di una fenomeno di delocalizzazione reale dell'impresa.

In tale contesto, il requisito dell'autonomia decisionale" della controllata estera rispetto alla controllante residente in Italia non assume carattere decisivo ai fini dell'applicazione dell'esimente in esame, in quanto estraneo a un'interpretazione sia strettamente letterale che teleologica della norma che la prevede.

E', infatti, la stessa normativa CFC a presupporre, quale sua condizione applicativa, l'esistenza di un determinato rapporto di controllo tra la controllante italiana e la controllata estera (art. 167 cit., comma 2) sicchè un'interpretazione che riterrebbe tale presupposto, al contempo, anche condizione necessaria dell'ipotesi di disapplicazione sarebbe, come condivisibilmente rilevato anche dal P.G., illogica e contraddittoria.

4.4. Alla luce delle superiori considerazioni, la ricostruzione del quadro normativo di riferimento e l'interpretazione datane dalla C.T.R. (nel senso che ai fini dell'esimente di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 167, comma 5 non sia necessaria anche l'autonomia gestionale della controllata estera) sono in linea con la ratio legis e trovano, anche, conferma nella giurisprudenza Eurounitaria (v. CGUE sentenza 12.09.20016, causa C-196/04) e di questa Corte (vedi, tra le altre, Cass., 16.12.2015, n. 25281) le quali, in tema di contrasto all'abuso dello schermo societario, in ambito internazionale, hanno, sempre, dato rilievo, a tal fine, alle costruzioni di puro artificio mentre, di contro, hanno escluso l'applicazione di una misura impositiva antielusiva (quale quella in esame), ove da elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi, risulti che, pur in presenza di motivazioni di natura fiscale, la controllata è realmente impiantata nello Stato di stabilimento e ivi eserciti attività economiche effettive.

4.5. Va, da ultimo, osservato che siffatta interpretazione dell'esimente in esame è stata, peraltro, fatta propria anche dall'Amministrazione, nei documenti di prassi (v. Circolare n. 18/E del 27.12.2021) emessi a seguito dell'entrata in vigore dal D.Lgs. 29 novembre 2018, n. 142, art. 4, (di seguito, "Decreto ATAD"), attuativo della Direttiva UE 2016/1164 (c.d. "Direttiva ATAD) recante norme di contrasto alle pratiche di elusione fiscale attuate a livello transnazionale, che, nell'introdurre modifiche all'art. 167 TUIR, ha pressocchè lasciato immutata l'esimente di cui alla lettera a) del comma 5, oggetto di esame.

5. In conclusione, alla stregua delle considerazioni che precedono il ricorso va rigettato.

6. Le spese seguono la soccombenza e vanno liquidate come in dispositivo.

7. 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. n. 228 del 2012, 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., 29/01/2016 n. 778).

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese processuali liquidate in complessivi Euro 5.600,00 oltre Euro 200 per esborsi, spese forfetarie nella misura del 15% e accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione, il 23 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 7 dicembre 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza