

Sentenza del 03/07/2023 n. 18657 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Fingen Spa deteneva sin dall'anno 2009, e fino al maggio 2012, una partecipazione totalitaria nella società Alpha Beta Hong Kong Limited, residente in (Omissis), Paese incluso nella c.d. Black List. Presentava istanza di interpello ai fini della disapplicazione della disciplina CFC in relazione ai redditi realizzati dalla società controllata in relazione agli anni 2009 e 2010, conseguendo provvedimento d'inammissibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria.

2. Nel maggio 2012 cedeva la propria partecipazione nella società asiatica, conseguendo una plusvalenza di Euro 35.871.880,92. In relazione a tale plusvalenza proponeva istanza di disapplicazione, sostenendo di aver dimostrato che dalla cessione non era conseguito l'effetto di localizzare i redditi in Paesi dalla fiscalità privilegiata. L'Amministrazione finanziaria respingeva l'interpello disapplicativo.

3. Il provvedimento negativo conseguito era fatto oggetto di ricorso dalla società innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma che, ritenuto l'atto impugnabile, rigettava nel merito il ricorso proposto dalla contribuente.

4. Avverso la decisione sfavorevole conseguita dai giudici di primo grado spiegava appello la società, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio. La CTR rigettava il ricorso, e confermava la decisione di primo grado.

5. Ha proposto ricorso per cassazione, avverso la pronuncia adottata dalla CTR, la Fingen Spa , affidandosi a diciassette motivi di impugnazione. Resiste mediante controricorso l'Amministrazione finanziaria, che ha pure proposto ricorso incidentale affidandosi ad un motivo di impugnazione, cui ha reagito la società mediante controricorso incidentale. La contribuente ha quindi depositato anche memoria.

5.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il Pubblico Ministero, nella persona del s.Procuratore Generale Fulvio Troncone, ed ha domandato il rigetto dei ricorsi, principale ed incidentale.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la società contesta la nullità della sentenza pronunciata dalla CTR, in conseguenza del difetto, nel provvedimento di diniego emesso dall'Amministrazione finanziaria, delle indicazioni prescritte

alla L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 2 , e dell'omessa motivazione del giudice dell'appello sul punto.

2. Mediante il secondo strumento d'impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, la ricorrente censura l'omesso esame da parte della CTR di documenti o fatti decisivi per il giudizio, con riferimento al provvedimento di diniego ed al difetto delle indicazioni prescritte dalla L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 2 .

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la società critica la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 11, comma 3 , per non avere il giudice dell'appello rilevato che, in conseguenza dell'illegittimità del provvedimento di diniego, si è formato il silenzio assenso sull'istanza di interpello.

4. Mediante il quarto mezzo di ricorso, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la contribuente lamenta la violazione dell'art. 87 del Tuir , commi 1 e 5, "in punto di automatica integrazione del requisito di cui alla lett. c)".

5. Con il quinto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la società contesta la nullità della sentenza pronunciata dalla CTR, "per carenza assoluta di motivazione in relazione all'art. 87, comma 5 Tuir ".

6. Mediante il sesto strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, la contribuente censura il vizio di motivazione della sentenza adottata dal giudice dell'appello in conseguenza dell'omesso esame di documenti e fatti decisivi "circa la struttura del gruppo".

7. Con il settimo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la società critica la violazione degli artt. 167 e 87, co. (5), lett. c) del Tuir , "in punto di imputazione in Italia del reddito della controllata estera e di dimostrazione dell'esimente" (ric., p. 18).

8. Mediante l'ottavo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la ricorrente lamenta la violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c. , nonché del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 , art. 24, comma 2 , e art. 32 per non essersi la CTR pronunciata "su parte della domanda giudiziale, ed in particolare sul rilievo della dichiarazione integrativa mod. Unico 2012 per l'anno 2011" (ric., p. 22 s.).

9. Con il suo nono motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la contribuente contesta la violazione dell'art. 87, comma 1, lett. c), e comma 2, del Tuir , "in punto di rilevanza della dichiarazione integrativa Unico 2012 per l'anno 2011" (ric., p. 18).

10. Mediante il decimo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la società censura la "assenza totale di motivazione in punto di rilevanza della dichiarazione integrativa Unico 2012 per l'anno 2011" (ric., p. 18).

11. Con il suo undicesimo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, la contribuente critica il vizio di motivazione in cui è incorso il giudice dell'appello, in conseguenza dell'omesso esame di "documenti/fatti decisivi inerenti il regime CFC" (ric., p. 18).

12. Mediante il suo dodicesimo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la contribuente afferma la nullità della sentenza adottata dalla CTR a causa dell'assenza totale di motivazione in materia di intervenuta dimostrazione della ricorrenza dell'esimente di cui all'art. 87, comma 1, lett. c) , del Tuir , tramite la prova che tutti i redditi del gruppo erano stati prodotti ed erano rimasti in Cina.

13. Con il tredicesimo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, la società contesta il vizio di motivazione dell'impugnata pronuncia della CTR in conseguenza dell'omesso esame di documenti/fatti inerenti la produzione e la permanenza dell'intero reddito/utile del gruppo in Cina.

14. Mediante il quattordicesimo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la ricorrente censura la nullità della sentenza impugnata in conseguenza dell'assenza totale di motivazione della CTR in materia di dimostrazione della ricorrenza dell'esimente di cui all'art. 87 Tuir , comma 1, lett. c), mediante la prova che "il gruppo aveva scontato un Tax Rate effettivo sui redditi esteri in linea con il tax rate nominale italiano" (ric., p. 26).

15. Con il quindicesimo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, la società critica il vizio di motivazione della decisione assunta dal giudice dell'appello per effetto dell'omesso esame di ""documenti/fatti" inerenti il Tax Rate effettivo scontato dal gruppo e la comparazione con il Tax Rate italiano".

16. Mediante il sedicesimo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la contribuente lamenta la nullità della decisione impugnata "per assenza totale di motivazione" circa l'intervenuta dimostrazione della ricorrenza dell'esimente di cui all'art. 87, comma 1, lett. c) , del Tuir , raggiunta tramite la prova che "il business di Fingen consisteva nella realizzazione e nella cessione dell'outlet" (ric., p. 26).

17. Con il suo diciassettesimo ed ultimo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, la società contesta "l'omesso esame di documenti/fatti inerenti la cessione di ABHK prima della distribuzione di dividendi e con tassazione in Italia della relativa plusvalenza" (ric., p. 26).

18. Mediante il suo motivo di ricorso incidentale, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, nn. 3 e 4, l'Amministrazione finanziaria afferma la nullità della sentenza pronunciata dalla CTR, e comunque critica la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 e dell'art. 100 c.p.c., per avere il giudice dell'appello erroneamente ritenuto che il diniego opposto dall'Ente impositore avverso l'interpello disapplicativo sia un atto autonomamente impugnabile.

19. I primi tre motivi di ricorso sono proposti congiuntamente dalla stessa ricorrente, si presentano collegati tra loro, e possono essere esaminati congiuntamente per ragioni di sintesi e chiarezza espositiva. Mediante gli stessi la società contesta, in relazione al profilo della nullità della sentenza per omessa pronuncia, e comunque per effetto del vizio di motivazione, la decisione assunta dalla CTR per non aver rilevato l'illegittimità del provvedimento di diniego adottato dall'Amministrazione finanziaria, in conseguenza del difetto di requisiti essenziali,

derivandone la formazione del silenzio assenso dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di rimborso.

19.1. I motivi di ricorso presentano profili di inammissibilità. La ricorrente, infatti, non ha cura di riprodurre il contenuto dell'atto di diniego.

19.2. Gli strumenti di impugnazione sono comunque infondati.

Le indicazioni necessarie in un provvedimento dell'Amministrazione finanziaria, infatti, dipendono dalla sua natura.

La disciplina dell'istanza di interpello in questione, e della risposta dell'Amministrazione finanziaria, è dettata alla L. n. 212 del 2000, art. 11, comma 3, e non prevede la presenza necessaria, nella risposta, delle indicazioni la cui mancanza è lamentata dalla società. Nel caso di specie, peraltro, la contribuente non ha dimostrato di avere subito un pregiudizio del proprio diritto di difesa in conseguenza dell'omissione di dati determinati non presenti nell'atto di diniego. L'Agenzia delle Entrate, come risulta dalle stesse critiche esposte dalla ricorrente, ha espresso con chiarezza le ragioni del diniego opposto. Risultano anche appropriate le osservazioni del P.M. il quale ha rilevato che l'indicazione del responsabile del procedimento è espressamente prevista dalla legge con specifico riferimento alla cartella esattoriale, e non in relazione a qualsiasi atto tributario.

I primi tre motivi di ricorso devono pertanto essere rigettati.

20. I motivi di ricorso quarto, quinto e sesto, sono esposti congiuntamente dalla stessa ricorrente, si presentano collegati tra loro, e possono essere esaminati congiuntamente per ragioni di sintesi e chiarezza espositiva. Mediante gli stessi la società censura, in relazione al profilo della nullità della sentenza per omessa pronuncia, e comunque in conseguenza del vizio di motivazione, la decisione assunta dalla CTR per non aver pronunciato in materia di illegittimità della decisione assunta da parte dell'Amministrazione finanziaria sull'interpello proposto dalla società perchè, nella prospettazione della contribuente, l'Agenzia delle Entrate avrebbe dovuto dichiarare inammissibile l'istanza, e non pronunciarsi nel merito.

20.1. In sostanza la ricorrente ricorda che ai sensi del comma 1, lett. c), dell'art. 87 del Tuir, per fruire dell'agevolazione fiscale, la società cedente le partecipazioni deve dimostrare che attraverso la cessione non si è realizzato l'effetto di localizzare i redditi in Stati dalla fiscalità privilegiata. Questa previsione, però, nel caso di specie, deve essere letta alla luce dell'art. 87, comma 5 del Tuir che, in materia di holding, prevede che la verifica circa la collocazione del reddito in paradiso fiscale, o meno, debba essere effettuata con riferimento non alla sede della holding la cui partecipazione è ceduta, nel caso in esame la ABHK avente sede in (Omissis), Paese dalla fiscalità privilegiata, bensì con riferimento alle società operative controllate, aventi sede in Cina, Paese che non rientra nella c.d. Black List. Pertanto, risultando tale stato di fatto dalla documentazione prodotta, il presupposto necessario ai fini del godimento del regime fiscale favorevole risulterebbe "automaticamente" integrato, e l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto limitarsi a costatare che non ricorrevano le circostanze perchè si procedesse

all'interpello, e non doveva perciò pronunciarsi nel merito, rigettando l'interpello disapplicativo, proposto solo in via prudenziale.

20.2. In materia la CTR osserva che "l'Ufficio ben poteva valutare nel concreto l'interpello avanzato dalla società Fingen Spa ... non essendo stata dimostrata la mancanza di intenti o effetti elusivi come richiesto dall'esimente di cui all'art. 167, comma 5, lett. b) Tuir " (sent. CTR, p. 6). Non ricorre pertanto un'ipotesi di omessa pronuncia.

20.3. Il giudice dell'appello ha ritenuto che, dovendo trovare applicazione la disciplina relativa alla dimostrazione dell'assenza di intenti o effetti elusivi, la società dovesse provare che gli stessi non si erano realizzati. Ha perciò ritenuto necessario l'interpello e, valutato che la prova richiesta non fosse stata raggiunta, ha stimato legittima la sua reiezione da parte dell'Amministrazione finanziaria. Trattasi peraltro di questione di diritto, che dovrebbe comunque essere esaminata da questa Corte.

Deve allora rilevarsi che appare corretta la prospettazione proposta nel suo controricorso dall'Amministrazione finanziaria, la quale assicura seguito alle determinazioni assunte con la circolare 7/E del 2013, secondo cui del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 87 , il comma 5 (Tuir) disciplina, in generale, il godimento del beneficio fiscale quando sia interessata una holding. Con previsione generale ed antielusiva, però, la precedente disposizione di cui all'art. 87, comma 1, lett. c) , del Tuir , prevede che nel caso di cessione di partecipazioni in società di ogni natura, incluse le holdings, qualora la società la cui partecipazione sia ceduta risulti residente in Paesi dalla fiscalità privilegiata, per godere del regime fiscale di favore debbano ricorrere determinati presupposti, tra cui la dimostrazione che la cessione non avesse la finalità, o comunque non abbia conseguito il risultato, di allocare ricorresse in Paesi dalla fiscalità privilegiata.

20.3.1. In conseguenza l'Amministrazione finanziaria aveva l'obbligo di procedere all'esame nel merito della necessaria istanza di interpello, e l'ha motivatamente rigettata, adottando un provvedimento che è stato ritenuto legittimo dal giudice dell'appello. Risulta invero irrilevante, ai presenti fini, la "struttura" del gruppo imprenditoriale articolato in holdings e sub-holdings aventi sede in Paesi dalla fiscalità privilegiata, e società operative aventi sede in Paese non avente fiscalità privilegiata, invocata dalla ricorrente.

I motivi di ricorso dal quarto al sesto sono pertanto infondati e devono essere rigettati.

21. I motivi di ricorso dal settimo all'undicesimo sono esposti congiuntamente dalla stessa ricorrente, si presentano collegati tra loro, e possono essere esaminati congiuntamente per ragioni di sintesi e chiarezza espositiva. Mediante gli stessi la società contesta, in relazione al profilo della nullità della sentenza per omessa pronuncia, e comunque in conseguenza del vizio di motivazione, la decisione assunta dalla CTR per non aver pronunciato, e comunque per non aver adeguatamente motivato, circa il rilievo, ai fini dell'integrazione dell'esimente, della dichiarazione integrativa presentata dalla società con riferimento ai redditi conseguiti nell'anno 2011.

In sostanza, afferma la contribuente che, avendo ricevuto risposta negativa circa l'applicazione dell'esimente in relazione all'anno 2009 ed all'anno 2010, aveva imputato per tra Spa renza i

redditi dipendenti dalla partecipazione alle società controllate estere aventi sede in paradisi fiscali. L'imputazione per tra Spa renza non era stata effettuata in sede di dichiarazione relativa all'anno 2011 ma, se ben si comprende, vi si era provveduto in sede di dichiarazione integrativa.

21.1. La CTR osserva in proposito, innanzitutto, che "la presentazione da parte della Fingen Spa in data 26.9.2013 della dichiarazione integrativa nel modello Unico 2012 relativa all'esercizio 2011 per recepire i risultati di Alpha Beta Hong Kong non poteva far venire meno l'obbligo dell'Ufficio di esaminare ed esprimere il parere sulla situazione rappresentata" (sent. CTR, p. 6). Questa statuizione risulta ineccepibile e pertanto meritevole di conferma. Risulta pacifico che quando l'interpello è stato proposto la dichiarazione integrativa non era stata presentata, e la stessa è stata depositata solo il giorno prima che l'Agenzia rispondesse all'interpello, non avendo la contribuente dimostrato di aver domandato di tenerne conto nel rispondere all'interpello.

21.1.1. Sostiene quindi la ricorrente che, se poteva in ipotesi ammettersi che l'Amministrazione finanziaria dovesse decidere sull'interpello sul fondamento di quanto allegato e prodotto dall'istante all'atto del deposito della richiesta, altrettanto non può dirsi in riferimento ai giudici tributari di merito, cui la valutazione della rilevanza della dichiarazione integrativa era stata domandata già con l'atto introduttivo del primo grado del giudizio.

21.1.2. Anche su questa tematica la CTR si è espressa specificamente, e non ricorre, pertanto un'ipotesi di omessa pronuncia. Scrive il giudice dell'appello "che nessuna rilevanza ai fini dell'esimente prevista dall'art. 167, comma 5, lett. b) TUIR in relazione all'art. 87, comma 1, lett. c) del Tuir ha la presentazione del modello Unico 2012 che riguarda l'esercizio 2011, mentre ai fini dell'esimente è necessario che la società dimostri che non sia stato conseguito l'effetto di localizzare i redditi in Stati black List "sin dall'inizio del periodo del possesso" e non solo a partire dal 2011" (sent. CTR, p. 6). Pertanto, nella valutazione operata dalla CTR la presentazione della dichiarazione integrativa per l'anno 2011 risulta comunque irrilevante, perchè la contribuente non ha provato che la finalità o l'effetto di collocare risorse in Paesi dalla fiscalità privilegiata non sia stata perseguita, o comunque realizzata, fin dall'inizio del periodo di possesso.

21.2. La ricorrente contesta ancora la valutazione operata dal giudice dell'appello, rilevando che ai sensi dell'art. 87, comma 2, del Tuir, i requisiti di cui alla lett. c) "devono sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta al realizzo stesso" (ric., p. 24), e non sin dal periodo di inizio del possesso. Trascura però, la contribuente, che è proprio la disposizione da cui dipende il diritto al conseguimento del regime fiscale di favore, l'art. 87, comma 5, lett. c), a prevedere testualmente come necessaria "l'avvenuta dimostrazione, a seguito dell'esercizio dell'interpello secondo le modalità di cui al comma 5, lett. b), dell'art. 167, che dalle partecipazioni non sia stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori diversi da quelli individuati nel medesimo decreto di cui all'art. 168-bis" (evidenza aggiunta). La critica proposta dalla società risulta pertanto infondata.

Solo per completezza, peraltro, appare ancora opportuno osservare che la ricorrente allega di aver imputato per tra Spa renza i redditi derivanti dalla partecipazione alle controllate estere in

relazione agli anni 2010 e 2011, ma non ha cura di trascrivere gli atti su cui l'affermazione troverebbe fondamento, neppure in sintesi.

I motivi di impugnazione dal settimo all'undicesimo risultano pertanto infondati, e devono perciò essere rigettati.

22. I motivi di ricorso dall'undicesimo al diciassettesimo sono esposti congiuntamente dalla stessa ricorrente, si presentano collegati tra loro, e possono essere esaminati congiuntamente per ragioni di sintesi e chiarezza espositiva. Mediante gli stessi la società torna a censurare, in relazione al profilo della nullità della sentenza per omessa pronuncia, e comunque in conseguenza del vizio di motivazione, la decisione assunta dalla CTR per non aver rilevato la ricorrenza delle condizioni per l'applicazione dell'esimente di cui all'art. 87, comma 1, lett. c) del Tuir .

22.1. La materia, invero, è stata trattata esaminando i motivi di ricorso dal quarto al sesto, ed a quella esposizione si opera esplicito richiamo. Sembra solo il caso di ricordare come si sia giunti alla conclusione che indipendentemente dalla natura della società ceduta (operativa oppure holding), quando essa abbia sede in Paese dalla fiscalità privilegiata, la società cedente, che invochi il regime fiscale agevolativo, deve provare la ricorrenza dei requisiti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c) , del Tuir .

Alla luce delle conclusioni ivi raggiunte, pertanto, risulta irrilevante la eventuale prova che tutti i redditi del gruppo erano stati prodotti e siano rimasti in Cina (motivo dodicesimo), così come la eventuale prova che la produzione del gruppo si realizzasse in Cina ed ivi permanesse l'intero reddito/utile conseguito (motivo tredicesimo).

22.2. In relazione agli ulteriori strumenti di impugnazione, mediante i quali la ricorrente critica l'omessa valutazione, da parte del giudice dell'appello, di alcune produzioni documentali, mediante le quali avrebbe inteso dimostrare che i requisiti per l'applicazione del regime fiscale favorevole, ai sensi dell'art. 87, comma 1, lett. c) , del Tuir , comunque sussistevano, deve rilevarsi che la contribuente si limita ad indicare detti documenti, aver cura di illustrarli, e trascriverli nel loro contenuto, quantomeno essenziale.

Queste censure proposte dalla ricorrente risultano pertanto inammissibili.

23. Il motivo di ricorso incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate rimane assorbito.

24. In definitiva il ricorso proposto dalla contribuente deve essere rigettato, mentre il ricorso incidentale introdotto dall'Amministrazione finanziaria rimane assorbito.

25. Le spese di lite seguono l'ordinario criterio della soccombenza, e sono liquidate in dispositivo, in considerazione della natura delle questioni affrontate e del valore della causa.

25.1. Sussistono i presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, del c.d. doppio contributo.

La Corte:

P.Q.M.

rigetta il ricorso proposto dalla Fingen Spa , in persona del legale rappresentante pro tempore, che condanna al pagamento delle spese di lite in favore della costituita Agenzia delle Entrate, e le liquida in complessivi Euro 12.300,00, oltre spese prenotate a debito.

Dichiara assorbito il motivo di ricorso incidentale introdotto dall'Amministrazione finanziaria.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello da corrispondere per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza