

Sentenza del 07/11/2023 n. 30965 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Unicredit si vedeva opporre diniego all'istanza di rimborso di maggior IRES versata per il 2007 sui redditi delle controllate e collegate residenti in stati a fiscalità privilegiata. In particolare, essa aveva richiesto il rimborso del differenziale fra l'aliquota applicata del 33% e quella prevista del 27%, in sostituzione dell'aliquota media, a fronte del fatto che il reddito complessivo dell'impresa bancaria era negativo, il tutto a mente dell' art. 167 , TUIR . Proposto ricorso, la CTP rigettava il medesimo, e la CTR, adita in sede d'appello, confermava la sentenza impugnata.

3. Viene così proposto dalla contribuente ricorso in cassazione affidato a due motivi. L'Agenzia resiste a mezzo di controricorso, e la contribuente ha successivamente depositava memoria illustrativa.

Motivi della decisione che:

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 77 e 167 , TUIR , in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Assume la stessa come erroneamente il giudice d'appello abbia reputato che l' art. 167 , comma 6, TUIR non prevede il caso in cui il contribuente realizza una perdita, con la conseguenza che l'aliquota minima del 27% troverebbe applicazione nella sola ipotesi in cui l'aliquota media del contribuente sia inferiore o pari al 27% per effetto dell'applicazione di regimi agevolativi. I giudici hanno quindi rilevato che, in caso di perdita, non sarebbe l'aliquota media ad essere pari a zero, ma l'utile, circostanza che produrrebbe effetti solo ai fini della determinazione dell'Ires dovuta dalla controllante, ma non sarebbe di contro idonea a incidere sul presupposto di imposta del reddito delle CFC, che sarebbe soggetto a tassazione separata ex art. 167 , comma 1, TUIR . Per la ricorrente invece la tassazione delle CFC segue quella del reddito del soggetto residente in relazione alle ipotesi di riduzione dell'aliquota Ires per effetto dell'applicazione di regime agevolativi. Dato quindi che, seguendo il ragionamento degli stessi giudici d'appello, qualsiasi altro risultato di esercizio diverso dallo zero, ma che genera aliquota media inferiore al 27, conduce all'applicazione della medesima aliquota del 27, non si comprende sulla base di quali ragioni il risultato pari a zero, debba essere assoggettato a un trattamento impositivo superiore (33%). Sempre a parere della ricorrente, la funzione antielusiva della norma consiste e si esaurisce nel contrastare il differimento della tassazione dei redditi e delle CFC al momento della loro eventuale distribuzione, tramite la loro immediata imputazione per trasparenza alla società controllante italiana. Mentre risulta estranea alla ratio del meccanismo di applicazione della medesima disciplina la previsione di un'aliquota punitiva da applicarsi ai citati redditi esteri. In conclusione, ad avviso della ricorrente, se i giudici di appello avessero interpretato

correttamente la predetta norma, avrebbero dovuto concludere nel senso che in tale disposizione, l'aliquota del 27% costituisce una sorta di clausola di salvaguardia per l'erario volta a garantire un livello minimo di tassazione. Con la conseguenza che tale aliquota trova applicazione tanto nell'ipotesi in cui il calcolo dell'aliquota media della controllante porta ad un risultato inferiore alla predetta soglia, ma comunque positivo, beneficiando la controllante di aliquote agevolate, quanto nell'ipotesi in cui il predetto calcolo porta ad un risultato pari a zero, avendo la controllante realizzato una perdita di esercizio.

1.1. Il motivo è infondato.

Il D.P.R. n. 917 del 1986 , artt. 77 e 167 (nel testo applicabile *ratione temporis*) stabilivano il primo in generale l'aliquota IRES del 33 per cento, il secondo che i redditi dell'impresa estera controllata imputati per trasparenza al soggetto residente controllante fossero assoggettati a tassazione separata "con l'aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente e, comunque, non inferiore al 27 per cento".

Assume la ricorrente che, ove il soggetto residente controllante non avesse un imponibile proprio - come nella specie - versando in perdita, i redditi della controllata estera imputati per trasparenza sarebbero rimasti soggetti all'aliquota minima del 27 per cento.

La legislazione fiscale sulle società controllate estere ha una ratio spiccatamente antielusiva, in quanto la c.d. imputazione per trasparenza richiama alla disciplina tributaria interna redditi anche solo apparentemente prodotti in territori esteri a fiscalità privilegiata.

Per effetto della regola antielusiva (CFC rule), il reddito della controllata estera viene trattato come reddito della controllante domestica, restando quindi assoggettato all'aliquota interna: pro tempore, l'aliquota del 33 per cento, ed a titolo di tassazione separata.

L'ente controllante che sia in perdita fiscale o senza redditi propri - sprovvisto quindi di una sua "aliquota media" - non può quindi invocare per i redditi esteri imputati in trasparenza l'aliquota del 27 per cento, giacchè in tal modo reclamerebbe un trattamento agevolato che il legislatore non gli accorda.

La misura del 27 per cento è infatti stata 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, è l'aliquota ordinaria (cioè, nella specie, il 33%), e ciò risulta pienamente razionale nella logica, in cui ci si muove, della tassazione separata.

Questa Corte ha peraltro già osservato (Cass. 28/02/2017, n. 5154) che la previsione di una soglia minima dell'aliquota media è un residuo della disciplina dell'imposta duale sul reddito delle società (dual income tax DIT), nel cui regime la concorrenza tra aliquota ordinaria e aliquota agevolata trovava un margine di salvaguardia nell'aliquota minima del 27 per cento (D.Lgs. n. 466 del 1997 , art. 1).

Inoltre, seppur molto tempo dopo l'abolizione della DIT, la locuzione rimasta nel D.P.R. n. 917 del 1986 , art. 167 ("non inferiore al 27 per cento") è stata infine sostituita con la dizione "non inferiore all'aliquota ordinaria": L. n. 208 del 2015 , art. 1 , comma 142.

2. In subordine, la ricorrente denuncia l'illegittimità costituzionale dell' art. 167 , comma 6, TUIR , per ritenuta violazione degli artt. 3 e 53 Cost..

La ricorrente ritiene che, per effetto dell'eventualmente ritenuta interpretazione della norma come ricostruita dalla CTR, si verificherebbe una disparità di trattamento ingiustificata laddove si assoggetterebbero i redditi rinvenienti da una controllata residente in paesi a fiscalità privilegiata all'aliquota del 27 %, ove la società "madre" fruisse per i redditi domestici positivi di un'aliquota agevolata, e invece si assoggetterebbero i redditi esteri medesimi all'aliquota del 33% ove la società madre non avesse redditi o avesse addirittura redditi negativi.

2.1. Oltre a richiamarsi le argomentazioni in proposito spese dai giudici del merito in proposito della conformità della disposizione ai principi espressi dall' art. 53 Cost., ed in particolare alle esigenze di concorso alla fiscalità in base alla capacità contributiva anche in riferimento a redditi prodotti in paesi c.d. "black list" o ricollegati formalmente a controllate ivi residenti, deve anche farsi riferimento al ricostruito regime fiscale dei redditi rinvenienti da controllate residenti in paesi a fiscalità privilegiata, in base al quale, come detto, gli stessi sono tassati separatamente e soggetti ad aliquota media solo ove un'aliquota esista, mentre non esistendo, come nel caso della società in perdita, non resta che applicare il criterio generale dell'aliquota ordinaria (nel caso appunto, il 33%), per cui nessuna disparità od irragionevolezza può essere allegata.

3. Al postutto il ricorso dev'essere respinto, con aggravio di spese in capo alla ricorrente soccombente.

Sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , art. 13 , comma 1-quater, nel testo introdotto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 228 , art. 1 , comma 17, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

P.Q.M. La Corte;

respinge il ricorso.

condanna la ricorrente al pagamento delle spese di lite del giudizio di legittimità che liquida in Euro 20.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza