

Sentenza del 16/04/2024 n. 10305 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate accertava un maggior reddito in capo alla società Permasteelisa p.a. relativamente all'anno d'imposta 2009. In particolare venivano ripresi a tassazione Euro 190.905,64, costituiti da dividendi distribuiti alla contribuente dalla propria controllata tedesca Josef Gartner GmbH, riferibili agli utili che tale società aveva a sua volta conseguito per effetto del controllo indiretto (tramite ulteriore società inglese, Josef Gartner UK Ltd) dalla Permasteelisa Pacific Holdings Ltd, sedente in Singapore, paese allora a fiscalità privilegiata, che aveva infatti distribuito alla controllante inglese Lire 194.955,00. L'importo ripreso a tassazione era dunque la risultante dell'applicazione della percentuale di utile della società inglese rinveniente dagli utili ricevuti dalla controllata orientale. Applicando la medesima percentuale all'utile trasferito dalla società inglese alla controllante tedesca, si avevano Lire 171.167,73 (pari appunto ad Euro 190.905,64). La CTP, ritenendo la prevalenza della disciplina convenzionale, ed in particolare dell'art. 24, par.2, lett. b) della convenzione italo-tedesca sulla doppia imposizione, su quella nazionale, accoglieva il ricorso, ed altrettanto faceva la CTR in sede d'appello.

L'Agenzia propone così ricorso in cassazione, affidato ad un motivo.

La contribuente resiste con controricorso, spiegando ricorso incidentale, fondato a sua volta su un unico motivo.

La stessa ha successivamente depositato memoria illustrativa.

Motivi della decisione 1. Pregiudizialmente vanno esaminate le eccezioni di inammissibilità del ricorso spiegata dalla controricorrente, che vanno respinte.

1.1. Quanto a quella con cui si eccepisce l'inammissibilità per difetto di autosufficienza del ricorso, la stessa è infondata dal momento che viceversa dal ricorso si ricavano non solo le ragioni di critica della decisione d'appello, ma sono altresì riportati i passaggi salienti e rilevanti della vicenda processuale nonché i passi motivazionali della decisione impugnata.

Né ovviamente occorre riportare pedissequamente tutti gli atti delle fasi amministrativa e giudiziale, essendo sufficiente l'indicazione degli elementi essenziali degli atti rilevanti ai fini del giudizio di legittimità, dovendosi anzi evitare di infarcire gli atti di inutili riproduzioni che solo aggravano la lettura degli stessi.

In ordine all'eccezione di domanda nuova, con essa si sostiene che la difesa erariale avrebbe abbandonato la tesi della specialità della disposizione interna rispetto a quella pattizia,

sposando invece la prevalenza della prima sulla base della sua ratio.

Così stando le cose, non si può ravvisare nel ricorso alcuna seppur minima modifica rispetto alle difese d'appello, ove la prevalenza del disposto dell' art. 89 TUIR era infatti predicata proprio per la finalità di reprimere il percepimento esente da tassazione di utili distribuiti da società sedenti in "paradisi fiscali" tramite società intermedie, con numerosi richiami alla normativa anche e giurisprudenza Euro-unitarie che perseguivano lo stesso scopo e lo affidavano, nella prospettazione dell'appellante, alla normativa interna (cfr. in particolare pagg. da 12 a 14 dell'atto d'appello).

2. Con l'unico motivo l'Agenzia denuncia violazione degli artt. 89 e 167 , TUIR ; falsa applicazione dell'art. 24 della convenzione italo-tedesca per le doppie imposizioni, firmata a Bonn il 18 ottobre 1989 e ratificata con l. 24 novembre 1992, n. 459 .

Osserva infatti l'Agenzia come il giudice d'appello abbia violato l' art. 167 TUIR , con particolare al comma 7, in base al quale "gli utili distribuiti ...dai soggetti non residenti...non concorrono alla formazione del reddito dei soggetti residenti fino all'ammontare del reddito assoggettato a tassazione, ai sensi del comma 1...".

Pur non potendosi applicare il comma 1, cioè il regime di trasparenza, poiché la contribuente aveva avuto determinazione favorevole in esito ad apposito interpello, la non tassabilità per trasparenza appunto rendeva applicabile il comma 7 e dunque la regola generale secondo cui sono imponibili i redditi distribuiti dal non residente, come previsto dall' art. 89 TUIR .

In effetti sebbene i dividendi fossero stati formalmente distribuiti dalla controllata tedesca, essi provenivano dall'ulteriore partecipata asiatica, per cui prevaleva la disciplina interna poiché la Convenzione non atteneva al caso degli utili rinvenienti da paesi a fiscalità privilegiata. L'effetto della catena societaria descritta era infatti quello di fruire delle esenzioni assicurate dalle convenzioni bilaterali e quindi doveva prevalere la funzione antielusiva interna, secondo la stessa disciplina convenzionale.

In effetti il Commentario OCSE stabilisce che "L'utilizzo di società schermo può essere contrastato anche con disposizioni in materia di imprese estere partecipate" e che una caratteristica delle varie legislazioni "è quella di consentire ad uno stato contraente di assoggettare ad imposta i residenti sul reddito attribuibile alle partecipazioni detenute in determinati stati esteri". La stessa interpretazione per cui tale caratteristica sarebbe in contrasto con la norma convenzionale viene ritenuta dal Commentario "non conforme con il testo di tali disposizioni (n.d.r. artt. 7 Par. 1 e 10 Par. 5)" e del resto la stessa "soccombe qualora le disposizioni menzionate vengano lette nel loro contesto".

Dunque, il ragionamento della CTR, secondo cui la normativa convenzionale doveva comunque prevalere, avrebbe dovuto basarsi sulla negazione del carattere elusivo dell'operazione.

2. La difesa della controricorrente è anzitutto nel senso che sarebbe stata acclarata l'assenza di una "costruzione artificiosa", come dimostrerebbe l'esito favorevole dell'interpello, in cui neppure viene sospettata l'artificiosità nella (parziale) detenzione da parte di Permasteelisa Spa

della partecipazione nella Pacific per il tramite della partecipazione totalitaria nella società di diritto tedesco Josef Gartner GmbH, e d'altronde la società partecipata di Singapore da un lato è stata quotata alla Borsa valori di Singapore dal 1997 al 2008 e, dall'altro, aveva una solida struttura operativa. Nel giudizio di merito poi sarebbe stato dato atto di come la partecipazione fosse stata deliberata già alla fine dell'anno 2000 (dunque prima dell'entrata in vigore della disposizione contenuta nell'attuale art. 89 del TUIR), con l'obiettivo di potenziare e consolidare la propria presenza nei mercati internazionali, posto che Gartner, oltre ad essere una società operativa, svolgeva il ruolo di holding di partecipazioni di un rilevante gruppo che operava nel medesimo settore di Permasteelisa con una consolidata presenza anche nel Sud Est Asiatico. Ancora, non si poteva dimenticare che anche la Germania aveva adottato delle disposizioni antielusive in materia di CFC, che i redditi prodotti dalla Pacific sono stati assoggettati ad un'aliquota media di tassazione del 12-13% nel territorio di produzione del reddito (Singapore) e che sono stati assoggettati ad una ulteriore (sia pure ridotta) imposizione in Germania al momento della loro percezione da parte di Gartner.

3. Sebbene la disciplina convenzionale di per sé prevalga su quella interna in tema di tassazione di dividendi provenienti da consorelle con sede all'estero, e pertanto debba farsi applicazione dell'art. 24 della convenzione italo-tedesca citata - il quale, ricorrendone le condizioni, esclude i dividendi dalla base imponibile del reddito della società-madre italiana - e ciò senza che rilevi la sopravvenuta direttiva CE n. 435 del 1990 (cd. direttiva madre-figlia) la quale, all'art. 7, risolve il concorso tra norma bilaterale e norma comunitaria in favore della prima. (Cass. 14/11/2019, n. 29635), viene nella specie in rilievo la particolarità della fattispecie, caratterizzata dalla sussistenza di un sistema di società-schermo, ipotesi del tutto estranea a quella che invece caratterizzava l'appena citato precedente di questa Corte.

Invero le difese spiegate dalla contribuente non risultano tali da giustificare la mancata considerazione degli elementi indicati dall'Agenzia, perché in contestazione non è tanto la natura effettiva della società sedente in Singapore, e l'eventuale strategia economica sottesa all'acquisizione delle relative partecipazioni, quanto l'eventuale artificiosità dello strumento posto in essere per percepirne gli utili, che obiettivamente anziché avvenire tramite una partecipazione diretta, avviene con ben tre passaggi intermedi, cioè prima attraverso la partecipazione alla società tedesca;

poi di quella tedesca alla società inglese ed infine di questa a quella singaporiana.

Va anzitutto osservato come in effetti lo stesso Commentario OCSE ammetta che i paesi contraenti possono adottare una disciplina antielusiva nei confronti di società schermo, ed esclude la fondatezza dell'interpretazione delle norme convenzionali nel senso che le stesse ostino all'assoggettamento ad imposta dei residenti sul reddito attribuibile alle partecipazioni detenute in determinati stati esteri.

Nello stesso senso l'art. 6 della Direttiva ADAT del 12 luglio 2016, che introduce una norma antiabuso.

Va altresì aggiunto che l'elusione fiscale, quale espressione dell'abuso del diritto, in ossequio ai principi espressi dalla raccomandazione 2012/772/Ue , sussiste quando l'operazione economica

esaminata manchi di sostanza economica, i cui indici sono rappresentati dalla non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e dalla non conformità degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato, mentre per vantaggi fiscali indebiti si considerano i benefici realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (Cass., 30 dicembre 2019, n. 34595).

Ciò, ancorché vada sempre garantita la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un differente carico fiscale (Cass., 14 gennaio 2015, n. 439 ; cfr. anche 19 febbraio 2014, n. 3938), libertà che tuttavia incontra il limite dell'uso distorto degli strumenti giuridici, come nelle ipotesi in cui l'operazione difetti di ragioni economicamente apprezzabili, diverse dalla mera aspettativa di benefici fiscali.

Orbene la "società schermo", come anche rilevato in dottrina, è una costruzione artificiosa finalizzata ad eludere la normativa degli Stati membri; la sua funzione, infatti, non è quella di raggiungere un risultato sostanzialmente economico ma, piuttosto, un vantaggio fiscale ottenuto tramite un raggirio della ratio della norma tributaria. Tale fenomeno elusivo trova collocazione nell'ambito delle strategie di "pianificazione fiscale aggressiva", adottate dagli obbligati d'imposta per abbattere l'imponibile, sfruttando le peculiarità esistenti tra i regimi fiscali. La figura della "società schermo" è una forma di abuso del diritto, rilevante sia ai fini civilistici, come risultato dell'esercizio di un diritto oltre il limite "funzionale" implicitamente previsto dalla singola norma, sia a fini tributari, quale strumento asservito al raggiungimento di un mero beneficio fiscale indebito. A tal fine, il campo di applicazione dell'abuso in presenza di una "società schermo" - anche alla luce della Racc. 2012/772/UE , della evoluzione nella Direttiva 2016/1164/UE (c.d. "ATAD 1") e dell'interpretazione giurisprudenziale delle sentenze CGUE cd. "danesi" - ha assunto un ulteriore e più esteso significato: non solo "costruzione di puro artificio", ma anche "non genuina".

Ora la costruzione di puro artificio, secondo quanto si ricava già dalla sent CGUE 12/09/2006 in CAUSA C-196/04, Cadbury Schweppes, (ma in tal senso già CGUE 12 dicembre 2002, causa C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Racc. pag. I-11779, punto 37; De Lasteyrie du Saillant, punto 50, nonché Marks & Spencer; per le successive CGUE 07/09/2017, in causa C-6/16, Equiom e Enka), è quella finalizzata ad eludere la normativa dello Stato membro interessato, creando catene di società prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale, giustificando così una legislazione nazionale restrittiva della libertà di stabilimento.

In definitiva tutte tali disposizioni, di rilevanza Euro-unitaria e in particolare il Commentario OCSE, di guida all'interpretazione della disciplina pattizia, sono nel senso di consentire al legislatore nazionale di prevedere una disciplina antielusiva, volta a evitare tra l'altro che la disciplina pattizia possa essere strumentalizzata al fine di favorire finalità elusive.

La verifica dell'abuso va ovviamente condotta caso per caso come insegna la giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo la quale "per accertare se l'operazione che si intende effettuare abbia come obiettivi principali la frode o l'evasione fiscale le autorità nazionali competenti devono procedere, in ciascun caso, ad un esame globale della detta operazione" (CGE, sent. Leur-Bloem 17 luglio 1997, C-28/95, punto 48B).

Si tratta dell'approccio adottato dal legislatore italiano con l' art. 89 , comma 3, TUIR , basato sul sistema dell'interpello di cui all' art. 167 , comma 5, lett. b) dello stesso TUIR , che consente al contribuente di dimostrare che dalla partecipazione non si ha l'effetto di localizzare i redditi in paesi a fiscalità privilegiata. Nel caso invece della dimostrazione a seguito di interpello di cui alla lett. a) dello stesso comma 5 dell' art. 167 TUIR , è riconosciuto al partecipante un credito d'imposta per le imposte assolte dalla partecipata sugli utili.

Infine, la disapplicazione della disciplina antielusiva di cui al predetto art. 89 TUIR , come si è visto può avvenire solo a seguito di interpello ex art. 167, comma 5, lett b), laddove invece l'interpello favorevole ottenuto dalla contribuente riguardava la precedente lett. a), ricorrente nella specie.

Dunque, a fronte della rilevata e contestata natura elusiva dell'operazione, non poteva la CTR limitarsi a rilevare la presenza della normativa pattizia, ma avrebbe dovuto confrontare - per sottrarre la pronuncia al vizio di violazione delle norme interne preposte alle riportate finalità, così correttamente interpretando la normativa sia interna che pattizia ed Euro-unitaria - gli elementi in suo possesso con la loro rilevanza o meno in base alla disciplina antielusiva nazionale che si assume violata (e che tale si assumeva in sede d'appello), per quanto precede applicabile nella cornice della disciplina Euro-unitaria e interpretando la disciplina pattizia alla luce del Commentario.

In proposito occorre l'accertamento di alcuni elementi sintomatici, circa lo svolgimento di una "no genuine economic activity" che sono stati individuati anche in dottrina, a titolo esemplificativo: nell'inesistenza di un complesso societario organizzato, professionale ed economicamente rilevante; nell'assenza di impegno in un'attività economica prevalente all'interno dello Stato; nell'esistenza di pattuizioni infra-gruppo che obblighino la retrocessione del provento conseguito alla capogruppo od altra entità controllata direttamente o indirettamente; nell'installazione di una società interposta conduit e "non beneficiaria effettiva" di un determinato provento; svolgimento della prevalente attività della controllata in uno Stato diverso da quello della fonte;

nelle coincidenze temporali sospette tra le operazioni giuridiche poste in essere tra le consociate facenti parte di uno stesso gruppo; ancora, nella presenza di un esclusivo motivo fiscale che abbia indotto la società ad operare la delocalizzazione al fine di erodere l'imponibile fiscale.

Può dunque affermarsi il seguente principio di diritto

La "società schermo" costituisce una forma di abuso del diritto, rilevante sia ai fini civilistici, come risultato dell'esercizio di un diritto oltre il limite "funzionale" implicitamente previsto dalla singola norma, sia a fini tributari, quale strumento asservito al raggiungimento di un mero beneficio fiscale indebito. Essa assume significato non solo di "costruzione di puro artificio", finalizzata ad eludere la normativa dello Stato membro interessato, creando catene di società prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale, giustificando così una legislazione nazionale restrittiva della libertà di stabilimento, ma anche di attività "non genuina".

In proposito al fine di identificare una "no genuine economic activity" vanno presi in esame, a titolo esemplificativo: l'inesistenza di un complesso societario organizzato, professionale ed economicamente rilevante; l'assenza di impegno in un'attività economica prevalente all'interno dello Stato; l'esistenza di pattuizioni infra-gruppo che obblighino la retrocessione del provento conseguito alla capogruppo o ad altra entità controllata direttamente o indirettamente; lo svolgimento della prevalente attività della controllata in uno Stato diverso da quello della fonte; le coincidenze temporali sospette tra operazioni giuridiche poste in essere "intercompany"; la presenza di un esclusivo motivo fiscale che abbia indotto la società ad operare la delocalizzazione al fine di erodere l'imponibile fiscale. Tra tali forme si individua altresì l'interposizione di una (o anche più) società del gruppo, non beneficiarie effettive, tra la beneficiaria (titolare della partecipazione nella prima) e quella che realizza il provento (formalmente partecipata dalla prima).

Per tali situazioni, ferma la prevalenza in via generale della disciplina pattizia, sia le pronunce che le disposizioni Euro-unitarie, e in particolare il Commentario OCSE, di guida all'interpretazione della disciplina pattizia, consentono al legislatore nazionale la previsione di una disciplina antielusiva, volta a evitare tra l'altro che la disciplina pattizia possa essere strumentalizzata al fine di favorire finalità elusive.

Il motivo è dunque fondato.

4. Con riferimento al ricorso incidentale, con cui si deduce la nullità della sentenza per violazione dell' art. 112 , cod. proc. civ., per omessa pronuncia sull'eccezione formulata dalla società contribuente di inammissibilità dell'appello per difetto di specificità dei motivi di impugnazione, lo stesso è inammissibile.

Non può in proposito parlarsi di assorbimento trattandosi di questione pregiudiziale di rito relativa ad un requisito di ammissibilità dell'atto introduttivo dell'appello, né può parlarsi di decisione implicita avendo il giudice d'appello esaminato il merito, in quanto neppure dallo svolgimento del processo emerge prova dell'esame della questione, per cui non può sostenersi che la decisione contenga una implicita statuizione negativa sul punto pregiudiziale.

Tuttavia va ricordato che il mancato esame da parte del giudice di appello, o in unico grado, di una questione meramente processuale sollevata dall'appellato (o dal convenuto in unico grado), non può dar luogo a un vizio di omessa pronuncia, che per costante orientamento di questa Corte attiene soltanto al mancato esame delle domande di merito e non può assurgere a causa autonoma di nullità della sentenza impugnata, potendosi semmai prospettare una nullità della decisione per violazione di norme processuali diverse da quella di cui all' art. 112 cod. proc. civ. in quanto sia errata la soluzione implicitamente data dal giudice alla questione sollevata dalla parte (a partire da Cass. 25/06/2003, n. 10073).

5. Va dunque accolto il ricorso principale, con cassazione della sentenza e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, che provvederà altresì alla liquidazione delle spese.

Va invece dichiarata l'inammissibilità del ricorso incidentale.

Con riferimento a quest'ultimo, sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , nel testo introdotto dall' art. 1 , comma 17, della l. 24 dicembre 2012, n. 228 , un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

P.Q.M. La Corte accoglie il ricorso principale e cassa la sentenza impugnata, rinviando alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, che, in diversa composizione, provvederà altresì sulle spese del giudizio di legittimità.

Dichiara l'inammissibilità del ricorso incidentale.

Dichiara nei confronti del ricorrente incidentale la sussistenza dei presupposti processuali per l'obbligo di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza