



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI ROMA

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | |
|--------------------------|------------|---------|
| <input type="checkbox"/> | MICHELOZZI | MASSIMO |
| <input type="checkbox"/> | MONTEFIORE | IVANO |
| <input type="checkbox"/> | DI PUCCHIO | PAOLO |
| <input type="checkbox"/> | | |
| <input type="checkbox"/> | | |
| <input type="checkbox"/> | | |
| <input type="checkbox"/> | | |

SEZIONE 51

Presidente

Relatore

Giudice

SEZIONE

N° 51

REG.GENERALE

N° 16692/08

UDIENZA DEL

23/02/2011

ore 09:30

SENTENZA

N°

325/51/11

PRONUNCIATA IL:

23 FEB. 2011

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

28 SET. 2011

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 16692/08
depositato il 19/06/2008

- avverso RISP.NEG.INTER. n° PROT. 954/6714/2008 IRES
contro DIREZIONE REGIONALE LAZIO UFFICIO CONTENZIOSO

proposto dal ricorrente:

[REDACTED]

difeso da:

[REDACTED]

altre parti coinvolte:

DIREZIONE REGIONALE FRIULI VENEZIA GIULIA UFFICIO CONTENZIOSO
VIALE MIRAMARE, 7-34135 TRIESTE
34100 TRIESTE TS

Il Segretario

RGR 16692\08

[redacted] legale rappresentante pro tempore con sede legale a [redacted] rappresentata e difesa dal [redacted] e presso il suo studio in [redacted] elett.te dom.ta ha proposto ricorso avverso la risposta negativa <prot. 954.6714.2008 del 16\4\08> notificata in pari data, all'istanza di interpello formulata dalla ricorrente per la disapplicazione dell'art. 168 DPR 917\1986 recante disposizioni in materia di imprese estere collegate.

La ricorrente premette che:

_ il 15\12\05 ha acquisito una partecipazione pari al 33,33% del capitale sociale di [redacted] con sede a [redacted] -Cipro

_ nel 2006 la [redacted] ha costituito una stabile organizzazione a Dubai (di seguito "branch")

_ la Repubblica di Cipro, pur facendo parte dell'Unione europea dall'1\5\04, figura nell'elenco degli Stati a regime fiscale privilegiato di cui all'art 1 DM 21\11\2001

_ gli Emirati Arabi (di cui Dubai è parte) figuravano anch'essi nell'elenco degli Stati a regime fiscale privilegiato di cui all'art 2 DM 21\11\2001

_ in data 26\6\2007 ha presentato istanza di interpello preventivo e disapplicativo dell'art 168 TUIR poiché nella fattispecie non si verifica una delocalizzazione dei redditi di Paesi a regime fiscale privilegiato ed inoltre tanto la Collegata quanto il brunch svolgono effettivamente a Cipro ed a Dubai, in via principale, un'attività commerciale.

_ in data 10\10\2007 l'Agenzia delle Entrate < Direzione centrale normativa e contenzioso> ha chiesto alla ricorrente il deposito di ulteriore documentazione ad integrazione di quella già depositata: adempimento ottemperato il 18\12\2007

_ in data 16\4\2008 la Direzione centrale ha notificato il diniego di disapplicazione dell'art 168 TUIR in quanto è necessario provare che anche la Collegata e non solo il branch di quest'ultima eserciti una effettiva attività economica con una adeguata struttura nel territorio in cui ha sede. Aggiungendo che la struttura organizzativa presente a Cipro appare meramente embrionale e pertanto non idonea a dimostrare lo svolgimento, in loco, di un'attività gestionale e decisionale rilevante, continuativa ed effettiva. nè può essere invocata l'esimente di cui alla lettera b) dell'art 167 comma 5 TUIR che consente di disapplicare la disciplina cfc qualora sia dimostrato che dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati in quanto non è riscontrabile, nel caso in esame, il presupposto

dell'effettivo assoggettamento del reddito di un Paese a fiscalità ordinaria.

La ricorrente evidenzia e richiama:

_l'art. 168 DPR 917\86 nella formulazione vigente all'epoca della proposizione della domanda di interpello che le disciplina CFC

_l'art 167 comma 5 TUIR

_l'art. 5 del DM 268\2006 (attuativo dell'art. 168 TUIR)

&&&

Ciò posto, la ricorrente, ribadita la sussistenza della giurisdizione e della competenza della Commissione tributaria, eccepisce:

1_ l'illegittimità della risposta per violazione e falsa applicazione dell'art 167 comma 5 lett. b) e dell'art 168 TUIR nonché dell'art. 5 del DM 268\2006

2_ l'illegittimità della risposta per violazione e falsa applicazione dell'art 167 comma 5 lett. a) e dell'art. 168 TUIR

3_ l'illegittimità della risposta per violazione e falsa applicazione del combinato disposto dell'art 167 comma 5 lett. a) e b) e dell'art. 168 TUIR

4_ l'illegittimità della risposta per violazione e falsa applicazione dell'art 167 comma 5 lett. a), dell'art 168 TUIR nonché dell'art 5 DM 268/2006

5_ l'illegittimità della risposta per erronea inclusione di Cipro nell'elenco degli Stati a regime fiscale privilegiato e conseguente violazione dell'art 168 comma 1 ultimo periodo del TUIR nonché degli artt. 49 e 101 e ss. Del Trattato sull'Unione europea e del Trattato sul finanziamento dell'Unione Europea

6_ l'illegittimità della risposta per violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

%%%

LA DIREZIONE REGIONALE ENTRATE LAZIO in data 26\6\2008 ha depositato controdeduzioni nelle quali ha sostenuto l'inammissibilità del ricorso per carenza assoluta di giurisdizione nonché l'inammissibilità per carenza, in particolare, della giurisdizione delle commissioni tributarie nonché, nel merito, l'infondatezza dei motivi di ricorso.

In particolare ha rilevato che la società " [REDACTED] " il 26 giugno 2007, ha chiesto all'Agenzia delle entrate la disapplicazione del comma i dell'art. 168 del TUIR <DPR 917\86> relativamente ai redditi prodotti dalla società collegata " [REDACTED] ".
Ma, dopo aver acquisito dall'istante documentazione integrativa,

l'Agenzia, in data 16 aprile 2008, ha comunicato alla [redacted] con atto prot. n. 954-67 14/2008 contenente la risposta negativa all'interpello, fondandola, essenzialmente, sui motivi soprarichiamati.

L'Ufficio afferma che appaiono infondate le censure della ricorrente, in ordine alla pretesa violazione e falsa applicazione degli artt. 167 comma 5 lett. b) e 168 TUIR nonché dell'art 5 DM 268/2006, poiché il legislatore ha inteso consentire la disapplicazione della normativa cfc in casi di "meritevolezza" concretizzatasi nella previsione positiva di due esimenti relative, rispettivamente, all'esercizio di una effettiva attività commerciale ed al mancato conseguimento dell'effetto di delocalizzare i redditi.

Pertanto il diritto vigente, contrariamente a quanto affermato dalla ricorrente, non consente la disapplicazione della disciplina cfc previa dimostrazione della generica "assenza di finalità elusive" ma solo ove ricorrano le condizioni previste dalla norma.

Non è possibile leggere le affermazioni contenute nella risoluzione 28\3\2007 n. 63 come legittimanti il potere dell'Amministrazione di valutare la meritevolezza della fattispecie, a prescindere o addirittura in contrasto con i requisiti previsti dalle disposizioni in esame.

Ed ancora: il disposto dell'art 167 lett b) comma 5 TUIR consente di disapplicare la disciplina cfc qualora sia dimostrato che: "dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzazione dei redditi" in stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati.

Peraltro ai sensi dell'art 5 DM 268\2007 ai fini della risposta positiva dell'Amministrazione rileva" in particolare... la circostanza che i redditi conseguiti dal soggetto non residente sono prodotti in misura non inferiore al 75 per cento" in altri Stati o territori diversi da quelli a fiscalità privilegiata "ed ivi sottoposti integralmente a tassazione ordinaria"

Per quanto riguarda la dimostrazione della «prima esimente» [art. 167, quinto comma, lett. b), TUIR] il decreto ministeriale attuativo in materia di CFC (art. 5, D.M. n. 429 del 2001) afferma che «ai fini della risposta positiva rileva in particolare, nei riguardi del soggetto controllante autore dell'interpello, il fatto che l'impresa, la società o l'ente non residente svolge effettivamente un'attività commerciale, ai sensi dell'articolo 2195 del codice civile, come sua principale attività nello Stato o nel territorio con regime fiscale privilegiato nel quale ha sede, con una struttura organizzativa idonea allo svolgimento della citata attività oppure alla sua autonoma preparazione e conclusione»;

Se la residenza della partecipata è ubicata in uno Stato o territorio «black list» il regime di esenzione parziale non spetta, a meno che non venga dimostrata la seconda esimente («non delocalizzazione» di redditi imponibili: cfr. l'art. 167, quinto comma, lett. b), del Testo Unico).

LA COMMISSIONE

Sciolta la riserva ex art. 35 D.Lvo 546/92, verificata la tempestività della notifica del ricorso e della costituzione in giudizio, letti gli atti e valutate le opposte ragioni, osserva

Sulla giurisdizione e sulla competenza della Commissione tributaria.

La Corte di Cassazione Sez. Trib. con sentenza del 15/04/2011, n. 8663 ha ritenuto impugnabile l'interpello disapplicativo.

Cioè è impugnabile innanzi alla CTP il diniego del Direttore regionale delle Entrate all'interpello di disapplicazione di una norma antielusiva.

Afferma la Suprema Corte che il provvedimento del Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate di rigetto dell'istanza del contribuente volta ad ottenere la disapplicazione di una norma antielusiva, ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600/1973, costituisce atto di diniego di agevolazione fiscale ed è soggetto ad autonoma impugnazione ai sensi dell'art. 19, comma 1, lettera h), D.Lgs. n. 546/1992.

Tale atto rientra tra quelli tipici previsti come impugnabili da detta disposizione normativa, e pertanto la mancanza di impugnazione nei termini di legge decorrenti dalla comunicazione della determinazione al contribuente, ai sensi dell'art. 1, comma 4, D.M. n. 259/1998, rende definitiva la carenza del potere di disapplicazione della norma antielusiva in capo all'istante.

La Suprema Corte ha enunciato i seguenti principi:

1) il diniego da parte del Direttore Regionale delle Entrate alla disapplicazione di una legge antielusiva ai sensi dell'art. 37, comma 8, D.P.R. n. 600/1973 è atto recettizio di immediata rilevanza esterna;

2) tale atto costituisce ipotesi di diniego di agevolazione fiscale e quindi è direttamente impugnabile dinanzi alle Commissioni Tributarie, ai sensi dell'art. 19, comma 1, lettera h), D.Lgs. n. 546/1992 che tale tipologia di atto espressamente prevede come autonomamente impugnabile;

3) non è dubbia la sussistenza di un interesse ad agire in capo al destinatario del diniego, che con l'azione giurisdizionale è in grado di evitare un effetto a sé pregiudizievole;

4) vertendosi in tema di diritti soggettivi, e non di interessi legittimi, il giudizio del giudice tributario è a cognizione piena, per cui estendendosi questa al merito dell'atto, e non alla mera illegittimità del medesimo, è possibile una decisione di merito sulla fondatezza o meno della domanda di disapplicazione, attribuendo direttamente,

ove si ritengono ricorrenti le condizioni applicative, la agevolazione fiscale richiesta.

Il Collegio ritiene condivisibili i principi esposti per cui adeguandosi ad essi afferma la propria giurisdizione e competenza per il caso i esame rigettando ogni eccezione al riguardo.

DIRITTO

In via generale, la normativa riguardante le cosiddette controlled foreign companies (cfc) è stata introdotta dall'articolo 1 della Legge 21 novembre 2000, n. 342, con efficacia dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del provvedimento di individuazione dei regimi di Stati o territori a fiscalità privilegiata di cui all'articolo 127bis, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (cosiddetta black list).

La Controlled Foreign Companies Legislation italiana ha lo scopo di attrarre a tassazione in Italia i redditi che fanno riferimento a soggetti residenti ma che sono delocalizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

Attualmente la normativa Cfc è disciplinata dall'articolo 167 (cui è stato trasfuso il dettato normativo di cui al precedente articolo 127 bis) del DPR n. 917/1986

Presupposto per la applicazione della normativa relativa alle cfc è il possesso di redditi conseguiti in uno degli Stati o territori con regime fiscale privilegiato da imprese, società o enti controllati, direttamente o indirettamente, da persone fisiche, anche non titolari di reddito di impresa in Italia, o dai soggetti di cui agli articoli 5 (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice) e 87, comma 1, lettere a), b) e c) (soggetti passivi IRPEG) del TUIR, residenti nel territorio dello Stato.

Rientrano in detta disposizione anche i redditi conseguiti da controllate estere, ancorché non residenti in uno degli Stati o territori individuati dal citato decreto ministeriale, che tuttavia provengano da stabili organizzazioni situate in uno di detti Stati o territori.

La normativa in materia di imprese estere partecipate prevede che i soggetti residenti, tramite apposita istanza di interpello, possano ottenere una pronuncia di disapplicazione delle disposizioni di cui al comma 2 del citato art. 167, qualora dimostrino:

- a) che la cfc svolga, in via principale, nello stato o territorio nel quale ha sede, una effettiva attività industriale o commerciale;
- b) che dalle partecipazioni possedute non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati.

Il soggetto residente ha l'onere di interpellare l'amministrazione finanziaria prima di presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta per il quale intende disapplicare l'art. 167 del TUIR. Il mancato rispetto della condizione di preventività non

preclude la possibilità di acquisire il parere dell'Agenzia, ma l'eventuale accoglimento dell'istanza (con la conseguente disapplicazione delle normative cfc) potrà valere solo a partire dal periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione presentata dopo la comunicazione della risposta resa dall'Agenzia.

L'interpello dell'art 167 V° c. TUIR non è una facoltà e nemmeno un diritto, è un onere. Infatti l'art 167 recita: "Per fini di cui al presente comma, il contribuente deve interpellare preventivamente l'amministrazione finanziaria"

L'interpello in materia di CFC non è diretto a risolvere alcuna questione interpretativa, ma a dirimere questioni, in buona parte, di fatto (come le caratteristiche dell'attività svolta dalla CFC)

L'interpello in questione è sui generis con una forte somiglianza con l'interpello negativo (o correttivo) cioè l'interpello regolato dal comma 8 dell'art 37 bis DPR 600/73 che consente al contribuente di chiedere la disapplicazione di una norma antielusiva.

Affinchè la norma di cui all'art 167 comma 1 sia bloccata il contribuente deve dimostrare:

— l'attività industriale effettivamente svolta dalla CFC

— oppure che dalla partecipazione della CFC non consegue l'effetto di delocalizzare i redditi nel paradiso fiscale.

Quindi anche in questo tipo di interpello come in quello negativo c'è l'inversione dell'onere della prova.

NELLA FATTISPECIE

La ricorrente non ha provato di aver esercitato una effettiva attività economica con una adeguata struttura nel territorio in cui ha sede come chiarito con la risoluzione 19 dicembre 2002, n. 388. Al riguardo la struttura organizzativa presente a Cipro appare meramente embrionale e, pertanto, non idonea a dimostrare lo svolgimento, in loco, di una attività gestionale e decisionale rilevante, continuativa ed effettiva.

Inoltre l'art 167 lett b) comma V^a TUIR consente di disapplicare la disciplina CFC qualora sia dimostrato che: "dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi" in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati. Ai sensi dell'art 5 D.M. 268/2006 peraltro viene precisato che ai fini della risposta positiva dell'Amministrazione rileva: "in particolare, la circostanza che i redditi conseguiti dal soggetto non residente sono prodotti in misura non inferiore al 75%" in altri Stati o territori diversi da quelli a fiscalità privilegiata "ed ivi sottoposti integralmente a tassazione ordinaria

Ciò in quanto non è riscontrabile nel caso in esame il presupposto dell'effettivo assoggettamento del reddito in un Paese a fiscalità ordinaria.

Ciòè la possibilità di riconoscere la disapplicazione della normativa CFC (esimente lett. b) presuppone l'esistenza di un'altra struttura del

gruppo in capo alla quale gli utili formalmente prodotti dalla CFC subiscano una tassazione congrua.

La normativa IRES tende a concentrare la tassazione degli utili societari al livello della società produttrice sgravando le successive distribuzioni per cui una importante fonte di elusione è costituita proprio dalle distribuzioni di utili che non hanno scontato una tassazione congrua al momento della produzione. In tal senso l'art 89 c. III° del TIUR esclude la tassazione degli utili provenienti da società a fiscalità privilegiata semprechè non ci sia stata localizzazione dei redditi in paese black list.

La distribuzione degli utili della CFC al socio italiano non consente la disapplicazione delle norme; diversamente verrebbero rimpatriati, in esenzione, utili già detassati all'origine.

Sulla prova

Per la Cassazione: "gli uffici competenti al fine di accertare la manovra elusiva del contribuente, possono avvalersi della "prova per presunzione", la quale presuppone la possibilità logica di inferire, in modo non assiomatico, da un fatto noto e non controverso, il fatto da accertare (cfr. Cass. I^a sez. 12.7.1999 n. 7338; id. V^a sez. 7.5.2007 n. 10345; id. V^a sez. 30.12.2009 n. 27964) e che tale prova può ritenersi raggiunta ove l'Amministrazione in base agli elementi indiziari offerti individui e precisi gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere che le operazioni attuate mediante utilizzo di schemi negoziali tipici o atipici, debbano essere considerate come irragionevoli in una normale logica di mercato e dunque prive di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta, mentre grava sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustificano operazioni in quel modo strutturate (cfr. Cass. V^a sez. 17.10.2008 n. 25374; id. Cass. V^a sez. 21.1.2009 n. 1465; id. Cass. V^a sez. 22.9.2010 n. 20029)"

L'esame degli atti e della documentazione allegata al fascicolo di causa permette di rilevare che:

Non è stato dimostrato che la società collegata ha svolto effettivamente a Cipro un'attività industriale o commerciale come sua principale attività. Branch e casa madre non possono essere considerati un unico soggetto giuridico atteso che la valutazione dell'attività svolta dalla casa madre è assolutamente preminente. Mentre è emersa come meramente embrionale la struttura presente a Cipro e pertanto non idonea a dimostrare lo svolgimento in loco di un'attività gestionale e decisionale rilevante, continuativa ed effettiva.

Il contratto di locazione della sede sociale di Cipro è stato stipulato il 2/1/2007 con riguardo al 2006, anno per cui è stata chiesta la disapplicazione; non è stata fornita la prova di una disponibilità a Cipro di una struttura idonea allo svolgimento dell'attività dichiarata.

il contratto di fornitura di servizi legali ed amministrativi stipulato il 18.1.2006 tra [redacted] ed uno studio legale cipriota nonché il contratto di fornitura di servizi di revisione e di consulenza contabile e fiscale, stipulato il 18/1/2006 con una locale società di revisione, lasciano intendere che la casa madre di Cipro non disponeva di personale proprio.

non sono emersi elementi oggettivi e verificabili tale da permettere di affermare che la controllata sia stata realmente impiantata a Cipro ed ivi abbia esercitato attività economiche effettive. L'insediamento di una società è da considerare effettivo quando, sulla base di elementi oggettivi e verificabili da parte di terzi, in particolare in ordine alla sua presenza fisica in termini di locali, di personale, di attrezzature, corrisponde ad una realtà economica ossia una società reale che svolge attività economiche effettive e non una società schermo.

Ma nel caso in esame il reddito della partecipata è prodotto pressochè integralmente in un Paese diverso da quello in cui la medesima società ha sede e dunque non sono rispettati i requisiti previsti per la disapplicazione della citata lettera a). Il reddito tuttavia è comunque prodotto in un Paese a fiscalità privilegiata e dunque non sussistono neanche i presupposti per la disapplicazione della lettera b).

L'attività di coordinamento e controllo svolta dalla casa madre di Cipro nei confronti del branch in quanto ausiliaria e comunque svolta senza una struttura organizzativa idonea e in maniera sufficientemente autonoma, considerato che sul punto non è stata offerta alcuna prova, non può essere rilevante ai fini degli artt. 167 e 168 TUIR

Il solo fatto che i fondi necessari all'esecuzione della commessa a Dubai siano transitati per conti intestati alla sede di Cipro non prova in alcun modo che tale sede ha svolto un ruolo attivo nell'esecuzione di detta commessa. Anzi l'assenza di una struttura adeguata di gestione ed il fatto che finanziamenti e proventi della commessa siano transitati per Cipro porta ad affermare l'artificiosità di tale passaggio.

Peraltro né il bando né il subcontratto di appalto imponevano la costituzione di una società a Cipro per l'esecuzione dell'appalto. E' ivi previsto solo che il consorzio appaltante costituisse una società o un branch a Dubai dotato dei permessi necessari all'esecuzione della commessa.

E' infine fuori di dubbio che Cipro era all'epoca uno Stato a fiscalità privilegiata.

Un'analisi basata sul criterio della prevalenza della sostanza sulla forma porta a considerare fattori obiettivi come: la sede di direzione effettiva con la presenza tangibile della società. Ma il Collegio non

ritiene che tali criteri si possano applicare ai servizi finanziari le cui attività non richiedono una presenza fisica significativa.

Va sottolineato che gli art 167, 168 ed 89 comma 3 del TUIR non intendono colpire solo le scatole vuote, ma anche quelle strutture che, pur essendo strumentali allo svolgimento di una qualche attività industriale effettiva, si rivelano costruzioni artificiali, finalizzate essenzialmente alla sottrazione di materia imponibile allo Stato e al conseguimento di indebiti vantaggi tributari (distribuzione di utili non tassati al momento della produzione).

Consegue che la risposta all'interpello risulta congruamente e correttamente motivata: essa ritiene non dimostrato che la contribuente svolga una effettiva attività commerciale a Cipro, circostanza rimasta del tutto indimostrata anche nella fase contenziosa.

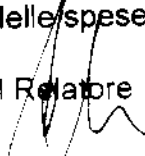
Ogni altro motivo è assorbito.

PQM

La Commissione, sciolta la riserva ex art 35 D.Lvo 546\99, rigetta l'eccezione di inammissibilità sollevata dall'Ufficio, dichiara la propria giurisdizione e competenza, dichiara l'impugnabilità del provvedimento emesso avverso la domanda di disapplicazione della norma antielusiva; nel merito rigetta il ricorso della Rizzani De Eccher spa come da motivazione.

La complessità e peculiarità della materia dedotta in giudizio costituiscono giusti motivi per disporre la compensazione integrale delle spese di lite..

Il Relatore



Il Presidente

