

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 19 dicembre 2023, n. 35442

FATTI DI CAUSA

La XXX S.p.A. (di seguito, per brevità, “la società” o “XXX”) presentò, in data 5 febbraio 2007, all’Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, tramite la Direzione Regionale del Veneto, un’istanza d’interpello, ai sensi dell’art. 167, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986 (TUIR), per la disapplicazione del c.d. regime delle controlled foreign companies (CFC), previsto dall’articolo citato, in relazione alla partecipazione detenuta nella YYY (di seguito, per brevità, “YYY” o “la collegata”), società localizzata in Malesia, Paese incluso nella black list prevista dal d.m. 21 novembre 2001, allegando all’istanza medesima, oltre che alla successiva memoria integrativa presentata in sede amministrativa, documentazione ritenuta dalla società istante idonea a comprovare lo svolgimento, da parte della collegata, di effettiva attività commerciale nello Stato (Malesia) ove ha sede, nonché l’assoggettamento a tassazione, nel predetto Paese, del reddito prodotto dalla propria collegata ad un livello d’imposizione congrua.

Detta istanza fu respinta dalla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, con provvedimento del 24 luglio 2007.

La società impugnò detto provvedimento di diniego dinanzi alla Commissione tributaria provinciale (CTP) di Roma, che accolse integralmente il ricorso della società.

L’Agenzia delle entrate impugnò la sentenza di primo grado ad essa sfavorevole dinanzi alla Commissione tributaria regionale (CTR) del Lazio, che con la sentenza di cui in epigrafe, non notificata, respinse il gravame, ritenendo in primo luogo l’autonoma impugnabilità – viceversa contestata dall’Amministrazione appellante del provvedimento di diniego dell’istanza d’interpello disapplicativo e ritenendo comprovato, da parte della società, lo svolgimento effettivo da parte della collegata di attività commerciale in Malesia; Paese, quest’ultimo, la cui normativa fiscale prevedeva una tassazione pari al 28% per le società residenti e non residenti, ciò che portava la CTR ad affermare che «non esiste un livello di tassazione notevolmente inferiore a quello italiano».

Avverso detta pronuncia l’Agenzia delle entrate ricorre per cassazione in forza di due motivi, il secondo dei quali articolato secondo un duplice ordine di censure.

La società resiste con controricorso.

In prossimità dell’odierna udienza pubblica fissata per la discussione, il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. F.T., ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ., chiedendo il rigetto del ricorso come da conclusioni riportate in epigrafe.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente Amministrazione finanziaria denuncia violazione e/o falsa applicazione dell’art. 19 del d. lgs. n. 546/1992, in relazione all’art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nella parte in cui la decisione impugnata, richiamando a conforto del proprio assunto la decisione di questa Corte n. 17010, depositata il 5 ottobre 2012, resa in tema di interpello antielusivo ex art. 37 - bis del d.P.R. n. 600/1973, ha



ritenuto il diniego all'istanza di interpello disapplicativo della disciplina CFC suscettibile di autonoma impugnazione.

2. Con il secondo motivo, proposto solo in subordine, l'Agenzia delle entrate denuncia: a) violazione e falsa applicazione degli artt. 167 e 168 TUIR, nonché dell'art. 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha attribuito, al fine di ritenere dimostrato l'esercizio di effettiva attività commerciale da parte della collegata in Malesia, Paese ove essa ha sede, rilevanza decisiva alla documentazione prodotta da XXX, senza, tuttavia, procedere ad alcun vaglio critico della stessa ed esaminare, in alcun modo, le puntuali contestazioni sollevate dall'Amministrazione e ribadite nel ricorso in appello; b) ancora in subordine e sotto diverso profilo, omesso esame di fatti decisivi che sono stati oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.

3. Il primo motivo è infondato e va rigettato.

3.1. L'orientamento espresso dalla citata Cass. sez. 5, n. 17010/2012, cui ha prestato adesione la decisione in questa sede impugnata, nel senso dell'autonoma impugnabilità del provvedimento di diniego d'interpello disapplicativo, ha trovato successiva conferma in plurime pronunce di questa Corte (cfr., tra le altre, Cass. sez. 5, 16 dicembre 2015, n. 25281, in tema d'interpello per la disapplicazione della disciplina CFC, Cass. sez. 5, 5 giugno 2017, n. 13963; Cass. sez. 6-5, ord. 11 dicembre 2019, n. 32425; Cass. sez. trib., ord. 27 gennaio 2023, n. 2634) e, ancor di recente (cfr. Cass. sez. trib., 7 dicembre 2022, n. 36050) con riferimento specifico alla disapplicazione del c.d. regime delle controlled foreign companies (CFC), di cui agli artt. 167 e 168 TUIR secondo le disposizioni applicabili *ratione temporis* al presente giudizio.

3.2. Si è, in dette pronunce - premesso che, in tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà d'impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria - affermato, in maniera condivisibile, (cfr. la già citata Cass. n. 36050/2022), con riferimento alla risposta resa dall'Agenzia delle entrate in sede di interpello disapplicativo del c.d. regime delle controlled foreign companies (CFC), che essa «è idonea ad 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 cod. proc. civ.».

3.3. A detto indirizzo, riflettente la disciplina dell'interpello disapplicativo secondo la normativa applicabile *ratione temporis*, va assicurata ulteriore continuità.

4. Il secondo motivo, proposto in subordine dall'Amministrazione ricorrente, è inammissibile in ciascun ordine di censure nel quale è articolato.

4.1. In disparte ulteriori profili d'inammissibilità del motivo pur dedotti dalla società controricorrente, in relazione al primo profilo, pur essendo rubricata la censura come vizio di violazione o falsa applicazione di legge, è evidente che la sentenza resa dalla CTR in questa sede impugnata abbia compiuto un accertamento in fatto quanto allo svolgimento di effettiva attività commerciale da parte della collegata YYY in Malesia, Paese black list, ove essa ha sede, sicché la censura, sub specie del vizio di violazione o falsa applicazione di norme di diritto, tende in realtà a sollecitare alla Corte una diversa valutazione delle risultanze istruttorie rispetto a quella effettuata dal giudice di merito, ciò, che, come è noto, è precluso in questa sede (cfr., *ex multis*, Cass. SU, 27 dicembre 2019, n. 34476; Cass. sez. 1, ord. 4 marzo 2021, n. 5987).



4.2. Ad analoga conclusione si perviene con riferimento alla prospettazione della censura sotto il diverso parametro dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., dovendo in proposito altresì evidenziarsi che la censura incorre in ulteriore profilo d'inammissibilità (cfr., tra le altre, Cass. sez. 6-1, ord. 18 ottobre 2018, n. 26305; Cass. sez. 6-1, ord. 6 settembre 2019, n. 22937; Cass. sez. trib., 19 ottobre 2023, n. 29901), dovendosi rilevare come, in realtà, la ricorrente non si sia doluta dell'omesso esame di fatti, cioè di accadimenti in senso storico - naturalistico, ma piuttosto della mancata considerazione, nell'ambito dell'attività di valutazione delle prove, delle argomentazioni difensive svolte dall'Amministrazione per confutare l'effettiva idoneità probatoria della documentazione prodotta in giudizio al fine della dimostrazione dello svolgimento in Malesia, dove essa ha sede, da parte della PSSC di effettiva attività commerciale, in grado d'integrare l'esimente di cui alla lett. a) del comma 5 dell'art. 167 TUIR, nella sua formulazione applicabile *ratione temporis*, dal regime CFC comportante, invece, che i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del medesimo soggetto estero partecipato, al soggetto residente in proporzione alla partecipazione da esso detenuta.

5. Alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso deve essere, pertanto, respinto.

6. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1- quater del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.600,00 per compensi, oltre rimborso spese forfettarie nella misura del 15%, euro 200,00 per esborsi ed accessori di legge.

