Sentenza del 24/07/2019 n. 20007 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IRES - Facoltà di riporto perdite - Riqualificazione della durata del riporto - Perdite fiscalmente deducibili.

Massima:

Il principio di unitarietà dell'accertamento tributario, desumibile dall'art. 43, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, deve essere interpretato nel senso dell'esistenza di una preclusione per l'Amministrazione fiscale a contestare più di una volta al contribuente una pretesa fiscale, a condizione che i presupposti della contestazione siano gli stessi e la seconda iniziativa sia qualificabile come mera rivalutazione degli stessi presupposti in forza dei quali sia stata emessa la prima. Nel caso di specie la contribuente società, nella dichiarazione per l'anno di imposta 2008, ha inteso riqualificare la durata della propria facoltà di riporto a nuovo di perdite fiscalmente deducibili. La circostanza che l'importo delle perdite fosse stato già indicato nella dichiarazione dei redditi per l'anno precedente risulta del tutto irrilevante ai fini della decorrenza del termine decadenziale dell'accertamento tributario in quanto è dal momento della manifestazione di volontà del contribuente di avvalersi di una nuova durata per la deducibilità che inizia a decorrere il termine per l'Amministrazione finalizzato a esercitare la il controllo sulla legittimità dell'operato del contribuente.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Intitolazione:

IRES - Trasformazione di società speciale in società di capitali - Continuità della soggettività giuridica.

Massima:

In tema di esercizio della facoltà concessa agli enti locali di trasformare le aziende speciali in società di capitali ai sensi dell'art. 115 del Tuel (Decreto Legislativo n. 267 del 2000), si osserva che il procedimento di trasformazione non importa alcuna immutazione della qualificazione

pubblicistica dell'attività dell'ente territoriale, poiché la natura privatistica della società non modifica la natura dell'attività svolta che, tanto nel precedente regime delle aziende speciali, quanto in quello nuovo delle società di servizi era e rimane di natura pubblicistica. Di conseguenza, sussiste continuità della soggettività giuridica tra azienda speciale e società di capitali, individuabile nella circostanza che la trasformazione non immuta né i valori patrimoniali che transitano, né l'oggetto dell'attività esercitata, che rimangono esattamente gli stessi. Da ciò deriva che, nella fattispecie, la trasformazione dell'azienda speciale in società per azioni non determina in quest'ultima alcun carattere di sostanziale novità rispetto alla disciplina tributaria applicabile alla precedente forma giuridica e che non risulta possibile applicare l'art. 84, comma 2, del TUIR (ex. Art. 102) nella parte in cui consente senza limiti di tempo il riporto delle perdite maturate nei primi tre esercizi dalla costituzione della società.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

1. La Commissione tributaria regionale per la Campania in Napoli, confermando la decisione di primo grado, ha respinto il ricorso proposto dalla A.N. M. - Azienda Napoletana Mobilità s.p.a. avverso l'avviso di accertamento n. (------) relativo all'azzeramento di perdite riportate a nuovo a fini Ires per l'anno 2008.

2. Il giudice di appello ha rilevato che l'accertamento impugnato, notificato in data 9 gennaio 2012, era tempestivo, poichè la contribuente aveva presentato nel 2009 una dichiarazione integrativa nella quale riqualificava le perdite come illimitatamente riportabili e non più soggette al limite quinquennale precedentemente invocato: tale comportamento legittimava l'Amministrazione fiscale ad accertare la correttezza della riqualificazione, a prescindere dall'anno di imposta in cui le perdite erano state denunciate. Nel merito ha rilevato che l'avvenuta trasformazione delle aziende speciali in società per azioni non rilevava nel caso di specie, essendo la contribuente già assoggettata a Irpeg anche nel vecchio regime e non comprendendo la detta trasformazione alcuna estinzione del soggetto giuridico, bensì solo una trasformazione.

3. Per la cassazione della citata sentenza l'A.N. M. - Azienda Napoletana Mobilità s.p.a. - ricorre con due motivi; l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Ragioni della decisione

1. Il ricorso lamenta:

a) Primo motivo: "Error in Judicando - Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.)" per avere la sentenza erroneamente affermato che il termine di decadenza quadriennale per l'accertamento decorra dalla riqualificazione della perdita e non già, come correttamente deve ritenersi, dal momento di utilizzazione della perdita,

nella specie avvenuta nel 2007, con conseguente decadenza al 31.12.2011 peraltro in conseguenza di un mero errore formale, per cui la contribuente si era avvalsa della facoltà di correzione entro l'anno successivo dalla dichiarazione.

b) Secondo motivo: "Error in Judicando - Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 267 del 2000, art. 115, comma 2, in connessione con l'art. 2330 c.c. (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.)" per avere la sentenza erroneamente affermato che la trasformazione da azienda speciale in società per azioni non corrisponda alla costituzione di un nuovo soggetto giuridico, con conseguente necessaria qualificazione delle perdite del nuovo soggetto come illimitatamente riportabili ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 102, comma 1-bis.

2. L'Agenzia delle Entrate argomenta nel controricorso l'infondatezza dell'avversa impugnazione, di cui chiede il rigetto.

3. Il ricorso va respinto.

4. Il primo motivo dei ricorsi è infondato. Il principio di unitarietà dell'accertamento tributario, desumibile dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, è stato declinato dalla giurisprudenza di questa Corte nel senso dell'esistenza di una preclusione per l'Amministrazione fiscale a contestare più di una volta al contribuente una pretesa fiscale (Cass. n. 11421/2015), a condizione che i presupposti della contestazione siano gli stessi e la seconda iniziativa sia qualificabile come mera rivalutazione degli stessi presupposti in forza dei quali sia stata emessa la prima (Cass. n. 576/2016). Nel caso specie la contribuente, nella dichiarazione per l'anno di imposta 2008, ha inteso riqualificare la durata della propria facoltà di riporto a nuovo di perdite fiscalmente deducibili. La circostanza che l'importo delle perdite fosse stato già indicato nella dichiarazione dei redditi per l'anno 2007 è del tutto irrilevante ai fini della decorrenza del termine decadenziale dell'accertamento tributario. Invero è dal momento della manifestazione di volontà del contribuente di avvalersi di una nuova durata per la deducibilità che evidentemente inizia a decorrere il termine per l'Amministrazione finalizzato a esercitare la il controllo sulla legittimità dell'operato del contribuente. Invero non si tratta, come opina la ricorrente, di scindere il momento di utilizzazione della perdita da quello della sua qualificazione. Tutto al contrario, l'effetto giuridico invocato dal contribuente dipende interamente dalla nuova qualificazione attribuita alla perdita (illimitatamente riportabile a nuovo), risultando irrilevante ai fini che ne occupa il momento in cui si è esposto il relativo ammontare, nè tampoco se esso sia stato esposto per mero errore. Invero non è dall'esposizione della cifra che deriva il potere di accertamento fiscale, bensì dalla qualificazione che il contribuente intende attribuire con l'effettuata dichiarazione integrativa. Posto che nella specie è pacifico che la dichiarazione integrativa è avvenuta nel 2008, al momento della notificazione dell'avviso opposto (9.1.2012) il termine quadriennale di decadenza (31.12.2012) non era ancora elasso. Va solo aggiunto che la pretesa della ricorrente di qualificare come "correzione" il contenuto della dichiarazione integrativa è una circostanza meramente affermata (anche nella memoria ex art. 378 c.p.c., ove si parla di "errore formale"), ma non è sorretta da alcuna argomentazione che ne illustri la fondatezza in relazione a specifiche domande formulate nel processo e ne colleghi dunque la rilevanza ai fini dell'illustrazione del vizio della sentenza lamentato nel motivo in esame.

5. Il secondo motivo è infondato. In tema di esercizio della facoltà concessa agli enti locali di trasformare le aziende speciali in società di capitali ai sensi del (Tuel9 D.Lgs. n. 267 del 2000, art. 115 già le Sezioni Unite di questa Corte (ord. n. 14474 del 2002) - occupandosi di riparto di giurisdizione - hanno avuto modo di osservare che il procedimento di trasformazione non importa alcuna immutazione della qualificazione pubblicistica dell'attività dell'ente territoriale, poichè la natura privatistica della società non modifica la natura dell'attività svolta che, tanto nel precedente regime delle aziende speciali, quanto in quello nuovo delle società di servizi era e rimane di natura pubblicistica (vedi anche, in fattispecie di costituzione di società consortile di diritto privato, Corte dei Conti, Sez. GA1, sent. n. 375 del 12/06/2013). La questione in esame è stata poi direttamente affrontata da questa Corte (sentenza n. 12253 del 2010) che ha distinto l'ipotesi di trasformazione da azienda speciale in società di capitali, qualificata come semplice modificazione dell'organizzazione e della struttura dell'ente (da azienda in società), da quella di scissione parziale dell'originaria azienda in una società di capitali, laddove si è valorizzata, per il tramite del mantenimento in vita parziale dell'azienda, la novità del nuovo soggetto (peraltro in una fattispecie solo processuale). In ogni caso, l'affermazione della continuità della soggettività giuridica tra azienda speciale e società di capitali è stata condivisibilmente individuata nella circostanza che la trasformazione non immuta nè i valori patrimoniali che transitano, nè l'oggetto dell'attività esercitata, che rimangono esattamente gli stessi. Tanto che la giurisprudenza amministrativa (Cons. Stato, sez. V, 27/6/2018 n. 3946) è arrivata ad ammettere la regressività dell'operazione prevista dal Tuel, art. 115 (da società di capitali in azienda speciale), proprio valorizzando la permanenza del medesimo interesse pubblico all'operazione, che trascende lo strumento concretamente prescelto per la sua attuazione, con una condivisibile valorizzazione della compatibilità delle disposizioni pubblicistiche che uniformano il regime delle società in house e delle aziende speciali quanto al rispetto dei vincoli di finanza pubblica e di controllo da parte della p.a. di riferimento (nei termini riassunti nel parere della Corte dei Conti, sezione centrale autonomie, 21 gennaio 2014, n. 2).

6. Da tanto deriva che la trasformazione dell'azienda speciale ricorrente in società per azioni non ha determinato in quest'ultima alcun carattere di sostanziale novità rispetto alla disciplina tributaria applicabile alla precedente forma giuridica. Pertanto, la ricorrente non può invocare l'applicazione del T.U.I.R., art. 84, comma 2, (ex. art. 102) - nel testo applicabile dal 4 luglio 2006 - nella parte in cui consente senza limiti di tempo il riporto delle perdite maturate nei primi tre esercizi dalla costituzione della società. Invero ad essa, quale successore della precedente azienda speciale, si applicava il termine quinquennale precedentemente invocato e correttamente applicato dall'Amministrazione fiscale, nel caso che ne occupa, in occasione del recupero a tassazione delle perdite indebitamente compensate nell'anno di imposta per cui è causa.

7. La novità della questione trattata fa ritenere sussistenti giusti motivi per disporre l'integrale compensazione tra le parti delle spese della presente fase di giudizio.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese di legittimità.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 14 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 24 luglio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza