Sentenza del 27/04/2022 n. 13123 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La B. Finanziaria s.r.l. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 340/02/14, depositata dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna il 23.09.2014, con la quale era stato rigettato l'appello proposto dalla società avverso la sentenza n. 87/02/2010, pronunciata dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, che aveva respinto il ricorso introduttivo della contribuente avverso gli avvisi di accertamento relativi agli anni d'imposta 2005 e 2006.

Ha rappresentato di aver optato per il regime del consolidato nazionale e di essere qualificata come società non operativa. Non avendo conseguito ricavi superiori a quelli richiesti dalla L. 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30, aveva indicato nella propria dichiarazione il reddito minimo determinato ai sensi del citato art. 30, comma 3. Il suddetto reddito era stato tuttavia compensato con le perdite dichiarate dalle società consolidate, sicchè dalla somma dei redditi complessivi delle società partecipanti al consolidato non era emerso alcun reddito per gli anni d'imposta 2005 e 2006.

Con gli atti impositivi l'Agenzia delle entrate aveva contestato la compensazione applicata tra perdite delle consolidate e reddito minimo della consolidante, accertando per l'effetto una base imponibile pari ai medesimi redditi minimi e chiedendo il pagamento delle imposte, oltre interessi e sanzioni.

Era seguito il contenzioso, esitato dinanzi al giudice di primo grado con sentenza n. 87/02/2010, di rigetto del ricorso della società, e dinanzi alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, con la sentenza ora impugnata. Il giudice d'appello, richiamando sinteticamente la disciplina, ha sostenuto, al pari del giudice provinciale, che le perdite della o delle società del consolidato non possono ridurre il reddito minimo determinato dalla disciplina applicabile alle società non operative, pregiudicandosi altrimenti l'applicabilità della normativa che presidia il trattamento fiscale di queste ultime. Ha ritenuto che le perdite possono concorrere alla compensazione solo nei limiti del reddito eccedente il minimo determinato ai sensi della L. n. 724 del 1994, art. 30.

La società con unico motivo si duole della violazione e falsa applicazione della L. n. 724 del 1994, art. 30, e del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 118, per aver negato la compensabilità del proprio reddito minimo con le perdite imputate dalle società consolidate.

Ha chiesto dunque la cassazione della sentenza, con o senza rinvio al giudice d'appello. L'Agenzia delle Entrate si è costituita, contestando il motivo del ricorso, di cui ha chiesto il rigetto.

Nella pubblica udienza dell'11 marzo 2022 la causa è stata trattenuta in decisione. La contribuente ha depositato memorie ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

Oggetto della controversia è il mancato riconoscimento della compensazione delle perdite registrate dalle società consolidate di un consolidato nazionale - che abbiano dunque optato per la tassazione di gruppo ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 117 e ss. - con il reddito minimo che la società consolidante, qualificata quale società di comodo, è tenuta a dichiarare ai sensi della L. n. 724 del 1994, art. 30, così da ridurre quest'ultimo al di sotto del minimo, o da azzerarlo del tutto.

Nella prospettazione difensiva della contribuente il meccanismo della compensazione, con conseguente integrale deducibilità delle perdite pregresse delle società consolidate, non può trovare ostacolo nella peculiare disciplina delle società di comodo, qualora, come nel caso di specie, la consolidante società non operativa abbia preliminarmente osservato la disciplina prescritta dall'art. 30 cit., dichiarando il reddito minimo secondo le regole riportate nel comma 3. A questo punto però prosegue la difesa-, dovendo trovare applicazione le regole di determinazione del reddito secondo la disciplina del consolidato nazionale (la cd. somma algebrica dei redditi di tutte le società), correttamente può procedersi alla deducibilità delle perdite pregresse delle consolidate, pur se ciò causi l'azzeramento del reddito del consolidato nazionale e dunque della stessa società di comodo consolidante.

Questa ricostruzione è invece contestata dalla Agenzia delle entrate, secondo la quale nella disciplina sulle società di comodo la necessaria presunzione della dichiarazione di un reddito minimo non può trovare deroga nel meccanismo della determinazione della tassazione di gruppo, prevista nel consolidato nazionale. Sicchè le perdite delle società consolidate non potrebbero incidere sino a ridurre al di sotto del minimo, o addirittura ad azzerare, il reddito che la società di comodo è tenuta obbligatoriamente a dichiarare.

Queste le opposte posizioni, perimetrato l'oggetto della controversia, in materia di società di comodo questa Corte ha affermato che la L. n. 724 del 1994, art. 30, al comma 1, prevede una presunzione legale relativa, in base alla quale una società si considera "non operativa" se la somma di ricavi, incrementi di rimanenze e altri proventi (esclusi quelli straordinari), imputati nel conto economico, sia inferiore a un ricavo presunto, calcolato applicando determinati coefficienti percentuali al valore degli "asset" patrimoniali intestati alla società (cd. "test di operatività dei ricavi"), senza che abbiano rilievo le intenzioni e il comportamento dei soci. Il successivo comma 4-bis (inserito dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, comma 15, convertito con modificazioni in L. 4 agosto 2006, n. 248, applicabile all'anno d'imposta 2006 in forza del medesimo articolo, comma 16) ha consentito la presentazione dell'istanza di interpello, chiedendo la disapplicazione delle "disposizioni antielusive", in presenza di situazioni oggettive (ossia non dipendenti da una scelta consapevole dell'imprenditore), che abbiano reso impossibile raggiungere il volume minimo di ricavi o di reddito di cui al precedente comma 1, così rispondendo all'esigenza di dare piena attuazione al principio di capacità contributiva, di cui la disciplina antielusiva è espressione, lasciando nel contempo spazio al diritto di difesa del contribuente, sufficientemente garantito dagli strumenti del contraddittorio e dalla necessità di

una motivazione puntuale della condotta elusiva nell'avviso di accertamento (Cass., 20 aprile 2018, n. 9852).

Deve peraltro chiarirsi che al caso di specie trova applicazione l'art. 30, comma 4 bis, nella formula originariamente introdotta dal D.L. 223 del 2006, così che l'istanza di disapplicazione poteva essere proposta nelle ipotesi di "...oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi...nonchè del reddito determinati ai sensi del presente articolo...". Tale formula infatti ha avuto vigenza per tutto l'anno d'imposta 2006, come espressamente previsto dal medesimo D.L., comma 16, mentre la successiva soppressione delle parole "di carattere straordinario", ad opera della L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 109, lett. h), ha avuto effetto a partire dall'anno d'imposta 2007, non trovando applicazione il citato D.L. n. 296, comma 110, che non menziona affatto la lett. h).

Si tratta dunque di una disciplina antielusiva, che trova fondamento nel disvalore nei confronti di società costituite con la esclusiva, o quanto meno assorbente, finalità di gestione di patrimoni personali, senza di fatto esercitare attività economica, così tuttavia fruendo di un regime di deducibilità analitica delle spese, al pari delle società effettivamente costituite per l'esercizio collettivo di una attività economica. Con ciò non si vuol certo affermare che il fenomeno delle società non operative sia circoscritto alle sole ipotesi di perseguimento di finalità elusive, tant'è che ad un tempo il legislatore ha previsto modalità che consentono la disapplicazione della disciplina, tutelando dunque il diritto al contraddittorio, quale contrappeso al rigore della disciplina medesima. Costituisce tuttavia un dato obiettivo che il legislatore abbia voluto vigilare sul fenomeno per evitare l'abuso della forma societaria per finalità estranee all'attività economica. E la necessità di apprestare una disciplina che abbia funzione "dissuasiva" verso l'utilizzo non appropriato del soggetto societario trova conferma non solo nelle regole e principi che costituiscono il contenuto dell'art. 30 cit., ma anche nella normativa introdotta successivamente alla legge del 1994, in particolare nel D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito in L. n. 148 del 2011, che, oltre ad aumentare del 10,5% l'aliquota applicabile alle società considerate di comodo, con l'art. 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, ha allargato alle cd. società in perdita sistematica la platea degli enti assoggettabili agli obblighi e alla dichiarazione di un reddito minimo, calcolato induttivamente con i coefficienti di cui all'art. 30, comma 3.

La normativa intervenuta successivamente ai fatti di causa conferma in altri termini - e solo a tal fine è qui menzionata - le finalità già perseguite con l'introduzione della L. n. 724 del 1994, art. 30, e cioè che con essa il legislatore ha "affinato" la legislazione antielusiva rispetto al fenomeno delle società non operative.

In questo quadro affermare che, nell'ipotesi di società di comodo che si trovi nella posizione di consolidante di un consolidato nazionale costituito ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 117, sia possibile procedere alla determinazione della tassazione di gruppo ai sensi del medesimo D.P.R., art. 118 - sia pur dopo aver formalmente rispettato le modalità di calcolo del reddito minimo - secondo l'ordinaria tecnica della somma algebrica dei redditi complessivi netti delle consociate, con l'evenienza dunque della deducibilità delle perdite di una o più consolidate, sino all'azzeramento del reddito, costituisce interpretazione in evidente ed inconciliabile contrasto con le finalità stesse della disciplina sulle società di comodo.

Sotto tale aspetto vanno condivise le interpretazioni che l'Agenzia delle entrate ha reso in materia negli anni successivi a quelli per cui è causa, tanto alla luce della disciplina vigente al 2006, quanto tenendo conto delle modifiche introdotte nel 2011 (ad es. Risoluzione 8 marzo 2007, n. 36; Circolare 15 febbraio 2013, n. 1/E; Circolare 30 dicembre 2014, n. 31/E). Il punto nodale è sempre e solo quello di assicurare che alcun meccanismo possa escludere che la società non operativa in concreto risulti obbligata verso l'erario per un debito fiscale inferiore a quello corrispondente al reddito minimo calcolato secondo i coefficienti previsti dal citato art. 30, comma 3.

Pertanto, qualora la consolidante, che rientri tra le società non operative, abbia dichiarato un reddito maggiore di quello minimo, ciò comporterà la possibilità di compensare le perdite della società consolidata con il reddito della consolidante nella misura corrispondente alla differenza tra il dichiarato ed il minimo dichiarabile. Al contrario, qualora la consolidante abbia già dichiarato il minimo, le perdite della consolidata non potranno scalfire il debito fiscale determinato ai sensi del citato art. 30, venendo meno la funzione stessa della disciplina. La questione va dunque risolta tenendo conto del principio di diritto secondo cui "in tema di consolidato nazionale, qualora la società consolidante sia sottoposta alla disciplina prescritta dalla L. 23 dicembre 1994, n. 724, art. 30, per le società non operative, ed abbia a tal fine formalmente rispettato le modalità di calcolo del reddito minimo, la possibilità di procedere alla determinazione della tassazione di gruppo ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 118, secondo l'ordinaria tecnica della somma algebrica dei redditi complessivi netti delle consociate, incontra il limite della indeducibilità delle perdite di una o più consolidate oltre il reddito minimo che la società di comodo consolidante è comunque obbligata a dichiarare".

La commissione tributaria regionale si è attenuta a tale principio.

Il ricorso va dunque rigettato. Le spese seguono la soccombenza nella misura specificata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente alla rifusione delle spese processuali in favore dell'Agenzia delle entrate, che si liquidano nella misura di Euro 5.600,00, oltre spese prenotate a debito. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, nella misura pari a quello previsto per il ricorso, a norma del medesimo art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 11 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 27 aprile 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza