Sentenza del 03/05/2022 n. 13992 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento per Ires per l'anno 2004 nei confronti di S. Srl.

L'Ufficio, in particolare, aveva rettificato il riporto della perdita, esposta nel 2004 e relativa all'anno 2002, derivante dall'applicazione dell'agevolazione prevista dalla L. n. 383 del 2001, art. 4, (cd. Tremonti bis), che prevedeva la detassazione del 50% della differenza tra gli investimenti netti in beni strumentali operati nell'anno e la media degli investimenti del quinquennio precedente, con possibilità di escludere quello di importo maggiore.

L'avviso era impugnato dalla contribuente, la quale deduceva, in particolare, l'illegittimità della verifica, indebitamente estesa al 2002, e, comunque, l'intangibilità della perdita poichè il 2002 era stata oggetto di definizione automatica ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 9, sicchè non era più rettificabile dall'Ufficio.

La CTP di Matera rigettava il ricorso. La sentenza era riformata dal giudice d'appello, secondo il quale l'intervenuto condono tombale rendeva l'agevolazione richiesta una componente negativa di reddito per i periodi d'imposta definiti, non più rettificabile dall'Ufficio.

L'Agenzia delle entrate ricorre per cassazione con un motivo. Resiste S. Srl con controricorso, proponendo altresì ricorso incidentale condizionato, cui replica l'Agenzia delle entrate con controricorso.

L'Agenzia delle entrate deposita altresì memorie illustrative.

Motivi della decisione

1. Va disattesa, in primo luogo, l'eccezione di inammissibilità sollevata dalla contribuente posto che l'Ufficio ha riprodotto l'intera decisione impugnata e specificamente indicato l'asserito errore in diritto in cui sarebbe incorsa la CTR senza necessità di rinvio ad ulteriori elementi del giudizio di merito.

2. L'unico motivo di ricorso denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 289 del 2002, art. 9, commi 9 e 10, per aver la CTR ritenuto il condono per l'anno 2002 precludesse la rettifica per le annualità successive - nella specie l'anno 2004 - ancorchè la verifica non riguardasse le imposte dichiarate nell'annualità coperta dal condono ma agevolazioni maturate nello stesso periodo e, quindi, anche le deduzioni in perdita ex art. 84 tuir, la cui verifica non è preclusa dalla L. n. 289 del 2002, art. 9.

Rileva, inoltre, che la L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 7, esclude, in via generale, le perdite dal calcolo della determinazione dell'importo da pagare per accedere al condono (che possono essere riportate nelle annualità successive con il pagamento di una franchigia del 10% delle perdite stesse), regola che, però, non si applica per quelle L. n. 383 del 2001, ex art. 4, - come quelle in giudizio -, per le quali il comma 7, come modificato dal D.L. n. 282 del 2002, art. 5 bis, convertito dalla L. n. 27 del 2003, ne ha stabilito la rilevanza per la determinazione dell'importo dovuto ai fini della determinazione automatica, da cui il permanere della potestà accertativa dell'Ufficio.

3. Il motivo è infondato.

3.1. La questione è già stata oggetto di specifica valutazione da parte di questa Corte con la sentenza n. 32257 del 13 dicembre 2018, poi seguita dalla sentenza n. 11820 del 18 giugno 2020, che ha ritenuto infondata la doglianza dell'Ufficio.

3.2. La Corte, in particolare, ha così argomentato:

- la L. n. 383 del 2001, art. 4, prevede la detassazione ("è escluso dall'imposizione") del 50% della differenza tra gli investimenti netti in beni strumentali operati nell'anno e la media degli investimenti del quinquennio precedente (con possibilità di escludere quello di importo maggiore);

- la L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 7, prevede la regola generale della irrilevanza delle perdite ai fini della determinazione della somma dovuta per il cd. condono tombale; fanno eccezione le perdite di cui alla L. n. 383 del 2001, art. 4, "nel senso che, per stabilire il quantum dovuto per la definizione automatica, rendono necessario riferirsi non al reddito loro ma a quello netto";

- le Sezioni Unite n. 16692 del 2017 hanno precisato che "ciò che è reso definitivo dall'adesione al condono è l'imponibile sul quale viene calcolata l'imposta lorda dovuta con la conseguenza che tale adesione precluderà l'ulteriore accertamento di quelle agevolazioni che incidono sulla determinazione dell'imponibile"; in tale ambito rientrano le agevolazioni della Tremonti bis poichè "esse consistono nella esclusione dalla base imponibile del reddito d'impresa di alcune voci negative (50% degli investimenti)";

- è irrilevante che, per il riporto a nuovo delle perdite in questione, non sia previsto il versamento di somme aggiuntive, soluzione che, in realtà, rivela solo il favor del legislatore per la particolare agevolazione;

- non rileva che ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 9, la definizione agevolata operi limitatamente a ciascuna annualità poichè "una volta fissata la base imponibile ai fini del condono, non possono più essere messi in discussione nè i suoi presupposti nè i suoi effetti diretti, consistenti anche nella possibilità di ripartire il vantaggio sulle annualità successive (come consentito dalla L. n. 289 del 2002)".

Infine, la sentenza n. 11820 del 2020 ha anche richiamato, quale precedente in termini, la sentenza n. 716 del 15/01/2019 che, sia pure con riguardo al diverso contesto delle agevolazioni Iva, ha ribadito che il condono tombale è suscettibile di incidere solo sull'imponibile in base al

quale è quantificata l'imposta lorda oggetto di definizione automatica e, "dunque, traendone coerenti conseguenze, sebbene su diverso ambito applicativo, anche sulle agevolazioni in questione".

4. Ritiene il collegio di aderire pienamente alle conclusioni sopra esposte, che trovano conferma in ulteriori aggiuntive considerazioni.

4.1. In via generale si può rilevare che le "perdite" sono oggetto di una disciplina specifica da parte della L. n. 289 del 2002.

In particolare le perdite "ordinarie" non sono in alcun modo rilevanti ai fini della determinazione del condono; esse, nel caso, possono essere riportate a nuovo nelle annualità successive ma questa operazione non è automatica, nè "indolore", essendo il contribuente tenuto a versare una somma (il 10% delle perdite) per poterlo fare.

Le perdite derivanti dall'agevolazione L. n. 383 del 2001, ex art. 4, invece, sono oggetto di positiva esplicita considerazione ai fini della definizione agevolata e concorrono a determinare l'imponibile (non l'imposta) della specifica annualità condonata.

4.2. La rilevanza delle perdite per la determinazione dell'imponibile, invero, discende dall'art. 84 tuir, che, al comma 1, stabilisce che la perdita è "determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito"; in altri termini, la perdita non solo non è diversa dall'utile ma deve essere determinata con le stesse regole fiscali, mentre è privo di incidenza che, in ipotesi, sul piano civilistico essa sia stata ripianata.

Peculiare, poi, è il regime di utilizzazione della perdita che può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, "per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi": il contribuente, quindi, non può (salvo, come previsto dall'ultimo periodo del comma 1, per l'utilizzazione dei crediti d'imposta e delle ritenute) stabilire l'ammontare della perdita da portare in diminuzione del reddito di ognuno degli esercizi successivi.

Il meccanismo così delineato, dunque, comporta che la perdita, se eccedente, deve essere riportata a nuovo di anno in anno fino al suo esaurimento. Nelle annualità successive essa continua ad incidere sulla determinazione dell'imponibile ma come componente negativo derivante da una precedente annualità.

I fattori "genetici" della perdita, quindi, sono ancorati all'annualità in cui è sorta ma la sua effettiva rilevanza (e incidenza) riguarda l'annualità in cui è effettivamente impiegata.

4.3. In una prospettiva di sistema, inoltre, va ricordato che la dottrina economica e aziendale considera l'impresa lungo l'intero arco della sua complessiva esistenza derivandone che solo al termine della sua "vita" è possibile valutare se essa sia in attivo o in passivo ed è questo risultato che assume rilievo ai fini della capacità contributiva; la ripartizione lungo intervalli predeterminati, annuali, è considerata, in questa prospettiva, un "artifizio necessario", che assolve ad una esigenza di ordine, in vista, tra l'altro, dell'interesse fiscale ad avere assicurato un gettito regolare e costante.

Il riporto delle perdite costituisce, allora, un correttivo a questa ripartizione convenzionale ed ha la funzione di garantire un riequilibrio della effettiva capacità contributiva.

4.4. Orbene, la scelta del legislatore con la disciplina condonistica di cui all'art. 9 cit., congela la condizione dell'impresa in dato momento; questa situazione, però, con attenuazione del principio della capacità contributiva, è depurata dalle perdite che non assumono, in via generale, un rilievo per la determinazione del reddito d'impresa, verosimilmente per essere una entità di più complesso e difficile riscontro e, forse, per una forma di cautela del legislatore rispetto a questa particolare componente negativa, che, come s'è visto, è soggetta, ex art. 84 tuir, ad una deduzione rigida e predeterminata.

Questa stessa ragione giustifica il temperamento del correttivo del riporto delle perdite "ordinarie" agli anni successivi che è sì possibile (recuperando il principio della capacità contributiva) ma con l'applicazione di una imposta sostitutiva percentuale sul relativo ammontare, meccanismo che porta con sè - perchè la perdita non è mai stata oggetto di considerazione - anche la possibilità di una verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria: l'esistenza delle perdite come mero dato "storico" è superata dal loro effettivo utilizzo e, quindi, per queste voci, tornano pienamente applicabili le regole generali.

4.5. Il medesimo ragionamento - in termini uguali e contrari deve, allora, necessariamente trovare applicazione nella diversa ipotesi in cui vi sia stata, invece, una esplicita indicazione del legislatore intesa a tener conto, ai fini del condono, delle perdite maturate L. n. 383 del 2001, ex art. 4: in questa evenienza si espandono, semplicemente, i parametri per la determinazione definitiva dell'imponibile ai fini del condono che giunge ad includere questa particolare voce, la cui verifica, pertanto, per la norma limitativa di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 9, comma 9, resta successivamente preclusa.

5. Il ricorso va, pertanto, rigettato.

Il ricorso incidentale condizionato resta conseguentemente assorbito.

Le spese vanno compensate trattandosi di orientamento formatosi successivamente alla presentazione del ricorso.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale e assorbe quello incidentale. Compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 8 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 3 maggio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza