Sentenza del 14/03/2022 n. 8251 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava gli appelli proposti dalla L. Investiments s.r.l. (incorporante) che aveva incorporato la L. Real Estate s.r.l. (incorporata) avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano (n. 145/47/2012), che aveva rigettato i ricorsi presentati dalla L. Investiments contro gli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti e nei confronti della consolidata dall'Agenzia delle entrate, per l'anno 2004, per IRES e sanzioni, dovute al disconoscimento di perdite pregresse dedotte dal reddito consolidato dichiarato per tale annualità. In particolare, il giudice d'appello, per quel che ancora qui rileva, evidenziava che era stato accertato un reddito non dichiarato che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile del consolidato; in particolare, vi era stato il disconoscimento di perdite pregresse alla fusione della società che non potevano essere portate in deduzione dal reddito di esercizio dichiarato; il disconoscimento risultava corretto ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 118, comma 2, che prevedeva per la tassabilità delle perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo l'utilizzo delle perdite solo da parte delle società cui si riferivano. Inoltre, quanto alle sanzioni, evidenziava l'insussistenza delle condizioni di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 10.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la L., già L. Investiments s.r.l., che ha incorporato la L. Real Estate s.r.l., depositando anche memoria scritta.

3. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di impugnazione la società contribuente deduce "l'omesso esame del motivo di appello riguardante il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5". Si rileva, in particolare, che il giudice d'appello ha omesso completamente ogni statuizione sulla carenza di motivazione dell'avviso di accertamento. L'ufficio si era limitato a giustificare la ripresa a tassazione menzionando una segnalazione della Direzione accertamento-Settore controlli fiscali-Ufficio soggetti di grandi dimensioni, ma senza allegare detta nota e senza riprodurne il contenuto; inoltre si era fatto riferimento ad una generica risoluzione dell'Agenzia delle entrate, senza indicarne la data e il numero; peraltro erano state disattese completamente le risultanze del processo verbale di constatazione.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la società lamenta "l'omesso esame del motivo di appello riguardante il difetto di contraddittorietà dell'azione amministrativa, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5". In particolare, la società nell'atto di appello aveva evidenziato che

l'Amministratore finanziaria, pur avendo condotto, nell'anno 2007, una verifica volta a valutare la correttezza del consolidato fiscale del gruppo Lazard, nell'anno 2009 aveva dato inizio ad un nuovo e distinto procedimento amministrativo, che si era concluso con gli avvisi di accertamento parziale, poi impugnati. Vi sarebbe stata, dunque, violazione della regola che impone una continuità dell'azione amministrativa; infatti, mentre a seguito dell'attività di verifica non era stato effettuato alcun rilievo, ne era seguito però un avviso di accertamento nei confronti della società, senza che alla stessa fosse stata fornita alcuna comunicazione preventiva.

3. Con il terzo motivo di ricorso la ricorrente deduce la "carenza di motivazione della sentenza impugnata sulla questione di merito, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4". Il giudice d'appello si è limitato a rigettare di impugnazione semplicemente rilevando che il disconoscimento risultava corretto ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 118, comma 2, che prevedeva per la tassabilità delle perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo l'utilizzo di esse solo dalle società cui si riferivano. Tale formula risulterebbe oscura e non lascerebbe minimamente intendere le ragioni per cui la Commissione regionale avrebbe avallato l'accertamento dell'Ufficio. Tanto più che la società consolidata L. Real Estate aveva per l'appunto correttamente portato in deduzione del proprio reddito le proprie perdite pregresse ante consolidato, rispettando quindi il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 118.

4. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "violazione degli artt. 118, 121 e 122 Tuir, relativi alla formazione del reddito consolidato fiscale, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3". Sarebbero stati rispettati tutti i requisiti della tassazione del consolidato, in quanto la società consolidante ha effettuato le "rettifiche di consolidamento, per addivenire alla determinazione del reddito consolidato imponibile finale, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 122, all'epoca vigente. Tali rettifiche di consolidamento riguardavano "La sterilizzazione delle quote imponibili (al 5%) dei dividendi distribuiti nell'ambito del consolidato. La Lazard Real Estate ha calcolato il proprio reddito imponibile, comprensivo del 5% imponibile dei dividendi percepiti e con la deduzione delle proprie perdite pregresse; la consolidante Lazard Investiments ha sommato il reddito della consolidata con il proprio e quello delle altre consolidate; la consolidante ha, quindi, applicato le rettifiche di consolidamento sottraendo dal reddito consolidato la quota imponibile di dividendi inclusa nel reddito della consolidata Lazard Real Estate. Nessuna norma prevedeva che, in presenza di perdite pregresse della consolidata, quest'ultima non potesse utilizzare dette perdite a riduzione della quota imponibile dei dividendi; tale deroga è stata impropriamente introdotta dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione intervenuta nel 2007. L'unico caso in cui il legislatore ha inteso introdurre deroghe al regime ordinario di calcolo del reddito consolidato, v'è stato con riferimento al passaggio di beni in neutralità fiscale, ossia la terza tipologia di rettifica di consolidamento. Il D.Lgs. n. 475 del 2005, art. 8, comma 4, con effetto sui periodi di imposta decorrenti dal 1 gennaio 2005, ha modificato il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 123, aggiungendo al detto art., il comma 2-bis, che stabiliva che le perdite fiscali di cui all'art. 118, comma 2, non potevano essere utilizzate per compensare le plusvalenze realizzate dal cedente a seguito del trasferimento dei beni effettuato secondo il regime di neutralità fiscale di cui al comma 1. Si tratta però di una disposizione che riguarda una fattispecie diversa, entrata in vigore in un periodo di imposta successivo a quello in esame.

5. Con il quinto motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "mancata disapplicazione delle sanzioni e degli interessi-carenza di motivazione della sentenza impugnata-violazione della L. n. 212 del 2000, art. 10". La sentenza d'appello ha rigettato anche l'istanza tesa alla disapplicazione delle sanzioni e degli interessi contenuta nell'appello, con motivazione assolutamente generica, ritenendo insussistenti le condizioni di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 10. Eppure, gli accertamenti si fondavano su un'interpretazione dell'Agenzia delle entrate emanata successivamente (2007) al periodo (2005) in cui si è manifestato il comportamento poi sanzionato. Il comportamento della consolidata L. Real Estate risulta pienamente conforme alla normativa di riferimento e alle istruzioni formalmente diramate dall'Amministratore finanziaria ai fini della corretta applicazione del modello dichiarativo Unico 2005 (relativo all'anno 2004). L'obiettiva incertezza interpretativa è avvalorata dalla circostanza che in sede di precedente verifica non erano state riscontrate irregolarità.

6. Il primo motivo di ricorso è infondato.

6.1. Invero, poichè il giudice d'appello ha affrontato il merito della controversia, deve ritenersi che abbia superato la doglianza della società contribuente relativa al difetto di motivazione dell'avviso di accertamento; si è trattato, dunque, di un rigetto implicito del motivo di ricorso.

Peraltro, la società contribuente non ha neppure provveduto a trascrivere, seppure soltanto per stralci, il contenuto dell'avviso di accertamento, non consentendo a questa Corte la piena comprensione della doglianza palesata nella controversia in esame.

Va, peraltro, chiarito che nei confronti della consolidata Lazard Real Estate è stato notificato l'avviso di accertamento n. (---), mentre nei confronti della consolidante L. Investiments è stato notificato l'avviso di accertamento n. (---); nei confronti della consolidante è stato anche notificato avviso di contestazione n. (---).

Tra l'altro, poichè gli avvisi di accertamento sono stati emessi ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41-bis, (accertamento parziale), è sufficiente che gli stessi siano emessi a seguito di "segnalazioni" effettuate dalla direzione centrale accertamento ovvero da una direzione regionale, oppure da un ufficio della medesima Agenzia, ovvero di altre agenzie fiscali, oltre che dalla Guardia di Finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici.

Nella specie, gli avvisi sono fondati sulla segnalazione della Direzione accertamento-Settore controlli fiscali-Ufficio soggetti di grandi dimensioni prot. n. (---) del (---), come indicato dalla società nel ricorso per cassazione; inoltre, risulta che nell'avviso di accertamento si è anche indicata, seppure genericamente, la risoluzione dell'Agenzia delle entrate, posta a fondamento della ripresa fiscale.

Inoltre, per questa Corte l'accertamento parziale dell'IVA e delle imposte dirette è uno strumento diretto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile, ove le attività istruttorie diano contezza della sussistenza a qualsiasi titolo di attendibili posizioni debitorie e non richiedano, in ragione della loro oggettiva consistenza, l'esercizio di valutazioni ulteriori rispetto al mero recepimento del contenuto della segnalazione della Guardia di finanza, che fornisca elementi idonei a far ritenere la sussistenza di introiti non dichiarati, sicchè, nel

confronto con gli altri strumenti accertativi, risulta qualitativamente diverso poichè si vale di una sorta di "automatismo argomentativo", per modo che il confezionamento dell'atto risulta possibile sulla base della sola segnalazione, senza necessità ulteriore approfondimento (Cass. Civ., 10 febbraio 2016, n. 2633).

7. Il secondo motivo è anch'esso infondato.

7.1. Anche in questo caso, poichè il giudice d'appello ha affrontato il merito della controversia, devono ritenersi superate implicitamente tutte le questioni preliminari di merito.

Inoltre, non si ravvisa, alcuna contraddittorietà nel comportamento dell'Agenzia delle entrate che ha valutato in modo del tutto autonomo quanto riportato dalla Guardia di Finanza nel processo verbale di constatazione, ove non erano stati sollevati rilievi fiscali di sorta.

Tuttavia, come sopra evidenziato, l'avviso di accertamento parziale è sorto su segnalazione della Direzione accertamento, Ufficio soggetti di grandi dimensioni, quindi in modo del tutto autonomo rispetto al processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza.

8. Il terzo ed il quarto motivo, che vanno trattati congiuntamente per strette ragioni di connessione, sono entrambi infondati.

8.1. Si premette, che la motivazione della sentenza del giudice d'appello è presente, non solo graficamente, ma anche nelle sue argomentazioni logico-deduttive, che consentono di comprendere appieno il significato del dictum del giudice del gravame.

Inoltre, poichè l'atto di appello è stato depositato in data 19 dicembre 2012, trova applicazione l'art. 348-ter c.p.c., in tema di doppia decisione conforme di merito, che comporta il divieto di censurare la sentenza impugnata per vizio di motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, norma applicabile agli appelli depositati o notificati a decorrere dall'11. settembre 2012.

9. La disciplina delle perdite da consolidato può essere sintetizzata in questo modo; invero, quanto alle perdite pregresse rispetto all'opzione di consolidato, come accaduto nel caso in esame, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 118, comma 2, "le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo di cui alla presente sezione possono essere utilizzate solo dalle società cui si riferiscono. Le eccedenze di imposta riportate a nuovo relative agli stessi esercizi possono essere utilizzate dalla società o ente controllante o alternativamente dalle società cui competono".

Pertanto, le uniche perdite utilizzabili nel consolidato sono quelle maturate dalle società partecipanti in costanza di regime, mentre quelle anteriori all'esercizio dell'opzione sono sottratte al regime di circolazione delle perdite proprie del consolidamento. Le consolidate devono, dunque, dapprima compensare le perdite anteriori all'ingresso nel consolidato con il proprio reddito, per poi trasferire il "saldo", se positivo, alla consolidante. Se le perdite sono superiori agli imponibili positivi, sarà trasferito alla consolidante un "reddito nullo", mentre l'eccedenza di perdite verrà riportata nell'esercizio successivo per il recupero (Cass., sez. 5, 20 febbraio 2020, n. 4415). In caso di saldo negativo, la parte residua, può essere utilizzata alternativamente dalla consolidata o dalla consolidante negli esercizi successivi, senza possibilità

di trasferirla al consolidato (e quindi al gruppo), in quanto altrimenti si realizzerebbe per tale via un effetto equivalente all'immissione della procedura di perdite pregresse, formatesi in esercizi anteriori all'inizio della tassazione consolidata.

9.1. Ovviamente, le perdite maturate "anteriormente" all'inizio della tassazione di gruppo restano comunque utilizzabili in compensazione, ma da parte di ogni soggetto aderente al consolidato, sia in qualità di consolidante, sia di consolidato, con i redditi imponibili positivi, riferiti alla posizione fiscale propria di ciascun soggetto, rispettivamente conseguiti negli esercizi in cui è valida l'opzione per il consolidato. Ne consegue che il reddito imponibile trasferito al regime del consolidato fiscale, che va sommato algebricamente con i redditi e le perdite maturati dalle altre società aderenti, deve essere computato "al netto" delle perdite fiscali rimaste nella disponibilità della società che le ha maturate; deve tenersi conto, anche in tale sede, della limitazione dell'80% prevista dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 84. Alla determinazione del reddito complessivo globale concorre, dunque, il reddito imponibile che residua dopo l'utilizzo in compensazione delle perdite anteriori al consolidato. Tale compensazione va effettuata "a monte "della determinazione del reddito del gruppo. Se le perdite utilizzabili in compensazione eccedono l'ammontare del reddito imponibile, il reddito netto, da far concorrere alla formazione del reddito complessivo globale, risulta pari a zero; ciò perchè restano di esclusiva pertinenza della società che le ha maturate, con possibilità di compensazione negli esercizi successivi. L'Agenzia delle entrate, in via interpretativa (risoluzione 11 luglio 2019, n. 67/E, che ha rivisto la tesi sostenuta con la circolare n. 19 E del 21 aprile 2019), dapprima, e le istruzioni al modello di dichiarazione dei redditi, dopo, hanno assimilato ad un trasferimento indebito di perdite pregresse alla "fiscal unit" il caso in cui una società appartenente al gruppo utilizzi le perdite pregresse in abbattimento del reddito imponibile formato da interessi passivi indeducibili e contemporaneamente trasferisca tali interessi passivi al gruppo in presenza di altra società consolidata avente un corrispondente importo di eccedenze di ROL (risultato operativo lordo della gestione caratteristica).

La regola che concerne le perdite "pregresse" ha funzione antielusiva, impedendo l'acquisto di partecipazioni di società in perdita al solo scopo di utilizzarne le perdite fiscalmente riconosciute per compensare gli utili di gruppo, mediante opzione per il consolidato.

10. La regola di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 118, comma 2, deve, però, essere raccordata con il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 122, nella versione all'epoca vigente, dedicata alle "rettifiche di consolidamento".

L'art. 122, suindicato (obblighi della società od ente controllante e rettifica di consolidamento) prevede, nella versione all'epoca vigente che "la società o l'ente controllante presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato e calcola il reddito complessivo globale apportando alla somma algebrica dei redditi complessivi dei soggetti partecipanti le seguenti variazioni: a) in diminuzione per un importo corrispondente alla quota imponibile dei dividendi distribuiti dalle società controllate di cui all'art. 117, comma 1, anche se provenienti da utili assoggettati a tassazione in esercizi precedenti a quello di inizio dell'opzione"; b) in diminuzione o in aumento per effetto della rideterminazione del pro-rata patrimoniale di cui all'art. 97, secondo quanto previsto dallo stesso art., comma 2; c) in diminuzione per un importo corrispondente alla

differenza tra il valore di libro e quello fiscale riconosciuto dei beni assoggettati al regime di neutralità di cui all'art. 123".

10.1. Pertanto, per effetto della rettifica prevista dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 122, lett. a), era escluso, nel testo originario della disposizione, dalla base imponibile consolidata l'intero importo (100%) dei dividendi distribuiti dalle società consolidate, anzichè la sola quota stabilita dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 89, comma 2, (5%). Pertanto, mentre i dividendi venivano tassati nella misura del 5%, con esclusione del 95%, in capo ai soggetti che li ricevevano, in caso di consolidato, la consolidante apportava rettifiche di consolidamento, in diminuzione per l'importo corrispondente alla quota imponibile dei dividendi distribuiti, quindi nella misura del 5%. Pertanto, attraverso il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 122, i dividendi circolanti nel perimetro di consolidamento beneficiavano di una disciplina di totale esclusione, in deroga alla previsione di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 89, che ne è statuiva, invece l'imponibilità nella misura del 5% del loro ammontare. La ratio della disposizione, per la dottrina, si collegava alla diretta imponibilità dell'intero risultato di esercizio delle società consolidate, indipendentemente dalla sua distribuzione, evitando un fenomeno di doppia imposizione; inoltre, si evidenziava un incentivo all'esercizio dell'opzione per la tassazione consolidata. Ovviamente il presupposto di applicazione era l'inclusione nel perimetro del consolidato sia della società distributrice sia del soggetto percipiente. Tale presupposto si rinviene nel caso in esame, in cui i dividendi erano stati erogati in favore della consolidata Lazard Real Estate da altra società del gruppo, anch'essa consolidata. La rettifica veniva effettuata in base al principio di cassa, nel periodo di imposta di percezione dividendi.

11. Nella specie, è accaduto che la società consolidata Lazard Real Estate ha indicato nel rigo GN1 il reddito di impresa calcolato nel quadro Rf, rigo RF59, pari ad Euro 750.205,00; tale reddito di impresa è stato interamente compensato mediante l'utilizzo di perdite relative a periodi di imposta precedenti l'opzione, come effettivamente era consentito dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 118, comma 2.

Tuttavia, la società ha esposto nel rigo GN27 l'importo di Euro 990.000,00, quale quota imponibile di dividendi percepiti da una consolidata dello stesso gruppo nell'anno in corso; la circostanza che la società abbia percepito dividendi nell'anno 2004, indicando la quota imponibile (pari al 5% degli stessi) nella propria dichiarazione dei redditi, deve essere tenuta necessariamente in considerazione, in ragione delle successive rettifiche di consolidamento effettuate dalla consolidante, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 122, comma 1, lett. a). Il reddito effettivo della società, dunque, tenendo conto proprio della quota imponibile dei dividendi ricevuti da altra consolidata del gruppo, ha assunto un risultato negativo, pari a - Euro 239.795,00, dato dalla differenza tra l'ammontare della quota dei dividendi, per Euro 990.000,00, con la sottrazione della somma di Euro 750.205,00, pari alle perdite utilizzate per la compensazione con il reddito dichiarato. Le perdite, dunque, sono state considerate, in realtà, per due volte; una prima volta con riferimento alla compensazione con il reddito di impresa, per la somma di Euro 750.205,00; una seconda volta, però, con riferimento alla quota dei dividendi percepiti dalla società contribuente da parte di altra consolidata dello stesso gruppo, per la somma di Euro 990.000,00. Tuttavia, una volta operata la prima compensazione, si ripete, con il reddito dichiarato dalla società, non era possibile operare una seconda compensazione delle

medesime perdite con la quota dei dividendi percepiti dalla società. In tal caso, le perdite non avevano più "capienza", in quanto utilizzate per intero per la compensazione con il reddito di impresa. Ciò ha comportato che le perdite, indicate per la somma di Euro 750.205,00, dovevano considerarsi, pari a zero, con conseguente considerazione delle stesse come importo recuperato a tassazione, mediante accertamento D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 41-bis.

12. Nella risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 9 luglio 2007, n. 160/E, si spiega in modo chiaro la condotta che avrebbe dovuto tenere la società consolidata che, non solo aveva compensato le perdite pregresse con il reddito di esercizio precedente, ma aveva anche beneficiato della sterilizzazione complessiva della quota dei dividendi percepiti, con esonero dunque anche del 5% della tassazione sugli stessi. Si rinviene nella disciplina del consolidato un "principio immanente", costituito dalla circostanza che la concreta applicazione delle regole sulla rettifica di consolidamento non può modificare la fiscalità delle singole partecipanti al consolidato. Pertanto, se l'imponibile "individuale" di periodo si riduce per effetto di rettifiche che, pur risultano formalmente apportate al risultato della somma algebrica dei redditi complessivi dei vari soggetti partecipanti al regime, anche l'ammontare delle perdite pregresse della consolidata, potenzialmente computabili in compensazione del relativo reddito, deve considerarsi, per principio generale, automaticamente ridotto fino alla misura di tale minore imponibile; ne consegue che l'importo delle perdite pregresse corrispondente alla misura della variazione in diminuzione (quindi nella specie l'importo di Euro 750.000,00, di perdite, corrispondente alla misura della variazione in diminuzione per la quota di dividendi percepiti, che è in grado di comprenderle, in quanto di Euro 990.000,00), risulta non suscettibile di essere utilizzato in compensazione all'atto della determinazione dell'imponibile individuale.

Le perdite pregresse, allora, non possono essere utilizzate in compensazione per l'importo, pari ad Euro 750.000,00, che trova capienza nel proprio reddito, per la somma di Euro 750.000,00. In tal modo si evita una duplicazione dell'utilizzo delle medesime perdite pregresse: una prima volta, su base "individuale" ad opera della singola società consolidata, all'atto della determinazione del risultato individuale di periodo; una seconda volta, su base "aggregata "ad opera del soggetto consolidante, sotto forma di rettifiche di consolidamento D.P.R. n. 917 1986, ex art. 122. Ciò è indispensabile per evitare che un componente reddituale positivo, pari al 5% dei dividendi infra gruppo, già compensato (seppure indirettamente) in via autonoma dal soggetto che lo ha realizzato, per effetto dell'utilizzo in compensazione delle perdite pregresse all'atto della determinazione del proprio imponibile di periodo, possa concorrere alla formazione del reddito imponibile di gruppo sotto forma di variazione in diminuzione effettuata dalla consolidante.

13. Tale principio deve essere affermato, quindi, non solo con riferimento alle rettifiche da trasferimenti di beni in "neutralità, relativamente alle quali tale effetto "perverso" espressamente contrastato dalla previsione di cui all'art. 123 Tuir, comma 2-bis), ma anche quando il "travaso" di perdite avviene per effetto di consistenti dividendi distribuiti all'interno del medesimo gruppo.

Deve convenirsi, quindi, con la tesi dell'Agenzia delle entrate per la quale, le rettifiche di consolidamento, che di fatto rappresentano variazione in diminuzione del reddito imponibile,

sebbene formalmente esposte nella dichiarazione del consolidato, appartengono, nella sostanza, alla singola società consolidata.

14. Del resto, l'interpretazione fornita con riferimento alla disciplina delle rettifiche di consolidamento relative alle quote imponibili dei dividendi distribuiti dalle società controllate, trova conferma in un principio generale della disciplina del consolidato, a fini antielusivi.

15. Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 123, (regime di neutralità per i trasferimenti infra gruppo), nella disciplina all'epoca vigente, dal gennaio 2004 al 1 dicembre 2005, prevede che: "Fra le società che hanno esercitato l'opzione di cui alla presente sezione le cessioni di beni diversi da quelli di cui agli artt. 85 e 87, possono avvenire in regime di continuità di valori fiscali riconosciuti su opzione congiunta della società cedente e cessionaria risultante dal relativo contratto stipulato in forma scritta ed a condizione che dalla dichiarazione dei redditi di cui all'art. 122, risulti la differenza tra il valore di libro ed il valore fiscale riconosciuto del bene trasferito".

15.1. Si prevede, poi, all'art. 123, al comma 2, che "salvo l'accoglimento dell'istanza di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 8, le perdite fiscali di cui all'art. 118, comma 2, non possono essere utilizzate per compensare le plusvalenze realizzate dal cessionario con la successiva cessione o il successivo conferimento dei beni trasferiti secondo il regime neutralità fiscale di cui al comma 1".

15.2. Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 123, comma 2-bis, in vigore dal 2 dicembre 2005 al 31 dicembre 2007, stabilisce che "le perdite fiscali di cui all'art. 118, comma 2, non possono essere utilizzate per compensare le plusvalenze realizzate dal cedente a seguito del trasferimento dei beni effettuato secondo il regime di neutralità fiscale di cui al comma 1".

15.3. Pertanto, la disposizione antielusiva, prima prevista solo per il cessionario, è stata, poi, ampliata, tenendo conto anche della posizione del cedente. E' stato, dunque, ampliata la disciplina (ordinaria) con funzione antielusiva di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 123, comma 2. Con la previsione di cui all'art. 123, comma 2, il legislatore ha inteso evitare, che con il realizzo di plusvalenze su beni acquisiti in assetto neutrale, senza pagamento di imposte, il cessionario possa precostituirsi il presupposto per l'eliminazione, totale o parziale, delle perdite fiscali emerse prima dell'entrata nel perimetro di consolidamento. Il nuovo comma 2-bis, inoltre, si propone di evitare che il medesimo effetto di "compensazione", tra perdite pregresse e plusvalenze, si verifichi anche in capo alla società cedente, prima che quest'ultima comunichi alla capogruppo il risultato fiscale da includere nella dichiarazione della consolidante, dichiarazione di gruppo.

15.4. E' evidente, che con riferimento alle perdite pregresse, vi sia un intento antielusivo della disciplina del consolidamento fiscale. Da un lato, tale intento si manifesta nel D.P.R. n. 917 del 1986, art. 118, comma 2, ma dall'altro, si consacra nel medesimo D.P.R., art. 123, comma 2, con riferimento alla società cessionaria, e nel medesimo D.P.R., art. 123, comma 2-bis, con riferimento alla società cedente.

15.6. Come sottolineato dalla dottrina, qualora il cedente avesse cumulato perdite fiscali sorte in periodi di imposta anteriori a quelli di applicazione della tassazione consolidata ed avesse

compensato la plusvalenza con dette perdite, la successiva rettifica di consolidamento avente ad oggetto la plusvalenza stessa, avrebbe realizzato in via indiretta un improprio ingresso di dette perdite nella tassazione consolidata, contro il principio di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 118, comma 2. La novella, di cui al decreto correttivo, art. 8, comma 4, in vigore dal 1 gennaio 2005, ha precluso l'annullamento della plusvalenza, nella dichiarazione individuale, mediante l'assorbimento di dette perdite, in modo che la successiva rettifica di consolidamento annullasse la plusvalenza altrimenti imponibile. Si è sostenuta, dunque, l'esistenza di un principio più generale divieto di immissione, diretta o indiretta, delle perdite pregresse anteriori al consolidato nel consolidato stesso, desumibile dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 118, comma 2; tale divieto preclude alla consolidante di eseguire rettifiche di consolidamento, qualora l'imponibile sia già stato abbattuto dall'impiego di perdite pregresse a livello individuale.

16. Non si tratta, quindi, di applicare retroattivamente una norma, nè di interpretarla in funzione retroattiva, ma semplicemente di riconoscere l'esistenza, nell'ambito della disciplina del consolidato, con lo specifico riferimento all'utilizzo di perdite pregresse, di un principio antielusivo, che comporta che le perdite stesse possono essere utilizzate solo una volta, e non più volte consecutivamente.

17. Pertanto, il giudice d'appello, laddove ha ritenuto che vi era un reddito "non dichiarato" che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, e che nella fattispecie di disconoscimento di perdite pregresse alla fusione della società, le stesse non potevano essere portate in deduzione dal reddito di esercizio dichiarato, facendo anche riferimento al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 118, comma 2, ha sostanzialmente inteso affermare, sia pure in modo assolutamente sintetico, che le perdite pregresse possono essere utilizzate dalla società consolidata esclusivamente per una volta, per la compensazione con il reddito imponibile, ma non in relazione alla quota dei dividendi percepiti dalla società consolidata del gruppo, in quanto in tal caso la consolidante è costretta ad effettuare una rettifica di consolidamento, escludendo il 100% dei dividendi dalla tassazione, in luogo della percentuale del 95%, che avrebbe consentito la tassazione del residuo 5%. Un doppio vantaggio non è consentito alla società consolidata, nè conseguentemente al consolidato stesso.

18. Il quinto motivo è fondato.

18.1. In effetti, la motivazione della sentenza del giudice d'appello, in relazione alla doglianza sulla disapplicazione delle sanzioni, è del tutto carente, sì da potersi considerare apparente. Il giudice d'appello, infatti, si è limitato ad affermare che "relativamente all'applicazione delle sanzioni si nota che non esistono le condizioni previste dalla L. n. 212 del 2000, art. 10, per la non applicabilità delle sanzioni". Trattasi di una motivazione priva di qualsiasi approfondimento logico-giuridico, che non affronta in alcun modo gli specifici temi posti all'attenzione del giudice da parte della società.

19. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata con riferimento al quinto motivo, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il quinto motivo di ricorso; rigetta i restanti; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 8 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 14 marzo 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza