

Sentenza del 27/07/2023 n. 22779 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

All'esito di verifica fiscale e consequenziale processo verbale di constatazione, l'Agenzia delle entrate notificava alla (Omissis) Srl (di seguito: "(Omissis)") avviso di accertamento con il quale, in relazione all'anno d'imposta 2009, disconosceva l'utilizzabilità ai fini IRES delle perdite registrate nei periodi d'imposta sino al 2006. La contestazione traeva origine dell'acquisto del 100% delle quote di (Omissis) da parte della DB Costruzioni Immobiliari S.r.l, operazione intercorsa tra società riconducibili al Gruppo Bonifaci ed effettuata al solo scopo - nella prospettiva dell'Ufficio - di conseguire il vantaggio fiscale derivante dalla compensazione delle perdite.

Il ricorso proposto da (Omissis) contro l'atto impositivo veniva accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Roma sul rilievo del mancato rispetto del termine di permanenza dei verificatori presso la sede della società ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5 .

Con la sentenza indicata in epigrafe la Commissione tributaria regionale del Lazio, in accoglimento dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, dichiara legittimo l'avviso di accertamento. Rilevato che nella fattispecie non era ravvisabile la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5 , riteneva la CTR che l'operazione di acquisto delle quote fosse stata effettuata con finalità elusive al solo fine di trarre un vantaggio fiscale.

Avverso la sentenza della CTR la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la società contribuente deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5 , per avere la CTR erroneamente ritenuto che il superamento del limite massimo di durata previsto per le verifiche fiscali non comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento. Sostiene, in particolare, che il computo dei giorni di effettiva presenza dei verificatori presso la sede del contribuente riguarderebbe soltanto i contribuenti c.d. minori.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. Posto che la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5 , nel fissare per i verificatori il termine di permanenza presso la sede del contribuente si riferisce ai soli giorni di effettiva attività lavorativa ivi svolta (Cass. n. 11878 del 2017), senza alcuna distinzione sulla base della tipologia

dei contribuenti, va comunque osservato che la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dalla suddetta norma, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, nè l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati (cfr. Cass. n. 6779 del 2022; conf. Cass. n. 2055 del 2017).

Non sussiste, pertanto, l'invalidità dell'avviso di accertamento prospettata dalla ricorrente.

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis. Sostiene la ricorrente che la CTR ha erroneamente ritenuto indebita per elusione fiscale la deduzione dall'imponibile IRES di (Omissis) delle perdite dalla stessa maturate nei precedenti periodi d'imposta, pur non rientrando la contestazione dell'Ufficio tra le condotte tipizzate dal citato art. 37 bis ed essendo nella specie integrate le condizioni di cui all'art. 84 T.u.i.r. .

2.1. Il motivo è fondato.

2.2. La sentenza impugnata è incentrata sulla ritenuta indebita deduzione dall'imponibile IRES relativo all'anno 2009 delle perdite maturate da (Omissis) nel periodo fallimentare (dal 1994 al 2006) e nei periodi di imposta precedenti (dal 1991 al 1994), alla stregua sia del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, sia dell'art. 84, comma 3, t.u.i.r. Sulla base di queste due norme la CTR ha ritenuto che l'acquisto delle quote di (Omissis) è stato eseguito "al solo scopo di utilizzarne le perdite, realizzate (...) in precedenza e nel periodo di procedura concorsuale, a scomputo dei redditi imponibili di altri soggetti" facenti capo al Gruppo Bonifaci, al fine di ottenere il vantaggio di "trasportare all'interno del gruppo materiale imponibile e compensare con il reddito di altre società le perdite enormi della (Omissis)".

2.3. Ciò posto, si osserva come il riferimento operato dai giudici di appello al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, si palesi inconferente rispetto alla fattispecie oggetto di giudizio. La norma in parola, vigente sino al 1 settembre 2015, prevedeva, in funzione antielusiva, l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria degli atti, dei fatti e dei negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. Tale disposizione aveva poi una applicazione limitata ai casi specificamente indicati nel comma 3; ciò si evince dalla stessa struttura della norma che richiama i casi previsti al comma 3, come oggetto della sua applicazione in forma tassativa e non esemplificativa, a riprova, dunque, della netta perimetrazione solo ad essi, e non ad altre operazioni, del suo campo di applicazione (cfr. Cass. n. 17907 del 2021, Cass. n. 33593 del 2019).

2.4. Nel caso in esame, la sentenza impugnata non ha operato alcun specifico richiamo alle ipotesi contemplate dal citato art. 37 bis, norma nondimeno posta dalla CTR a fondamento della decisione. La disposizione in parola, del resto, stabilisce - come si è visto - l'inopponibilità al Fisco delle operazioni elusive, inopponibilità che dovrebbe riguardare, nella specie, l'acquisizione a monte delle quote di (Omissis) da parte di DB Costruzioni Immobiliari Srl Trattasi, tuttavia, di

fattispecie estranea alla materia del contendere, che verte, invece, sulla controversa illegittimità della compensazione delle pregresse perdite di (Omissis) con i redditi relativi all'anno d'imposta 2009.

L'ammissibilità di tale compensazione e la condotta elusiva contestata afferiscono alla previsione normativa di cui all'art. 84, comma 3, T.u.i.r. , la quale, in deroga alla regola generale dettata dal comma 1, esclude la deducibilità dall'imponibile delle perdite registrate nei periodi d'imposta antecedenti "nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate". Come reso palese dal dato normativo, la disposizione, specificamente dettata in funzione antielusiva per l'ipotesi dell'acquisto di società contenitrici di perdite fiscali, stabilisce due condizioni: l'acquisto da parte di terzi della maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie della società in perdita; la modifica dell'attività principale esercitata nei periodi in cui le perdite sono state realizzate. Nel caso di specie, la CTR ha ommesso di verificare la ricorrenza della seconda condizione, applicando così la norma alla fattispecie concreta senza accertare la sussistenza dei necessari presupposti.

3. Resta così assorbito il terzo motivo con il quale si prospetta, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, l'omesso esame di fatti decisivi oggetto di discussione tra le parti addotti dalla ricorrente per dimostrare che l'acquisto delle quote di (Omissis) era assistito da valide ragioni economiche.

4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 , per non avere la CTR riscontrato il decorso del termine di decadenza quinquennale di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 , nella formulazione vigente *ratione temporis*, in quanto le perdite utilizzate in compensazione si erano verificate fino al 2006 mentre l'avviso di accertamento era stato notificato l'11 dicembre 2012.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. Nella specie, ciò che rileva ai fini del decorso del termine decadenziale per l'esercizio del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria è il periodo d'imposta (2009) in cui sono state portate in compensazione le perdite ed è quindi sorta la pretesa fiscale. Per converso, nessun rilievo può assumere l'anno d'imposta in cui le perdite si sono verificate non essendo in questa sede in contestazione le perdite bensì la loro utilizzazione.

5. In conclusione, in accoglimento del secondo motivo di ricorso, rigettati il primo e il quarto e dichiarato assorbito il terzo, la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio per un nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, la quale provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigetta il primo e il quarto e dichiara assorbito il terzo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza