

(omissis)



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

LUCIO NAPOLITANO

Presidente

IRES, IRAP
ACCERTAMENTO

MICHELE CATALDI

Consigliere

R.G. N. 12005/2022

MARIA LUISA DE ROSA

Consigliere

CC - 12/04/2023

RICCARDO GUIDA

Consigliere Rel.

ALBERTO CRIVELLI

Consigliere

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n. 12005/2022 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in Roma Via dei
Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato
((omissis)) che la rappresenta e difende.

- Ricorrente -

Contro

(omissis) (omissis) (omissis) (omissis) PA in fallimento,
elettivamente domiciliata in (omissis)
che la
rappresenta e difende.

- Controricorrente -

e

(omissis) (omissis) (omissis) SPA IN LIQUIDAZIONE.

- Intimata -



Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. TOSCANA, n. 354/22 depositata il 1°/03/2022.

Udita la relazione svolta dal Consigliere Riccardo Guida nella camera di consiglio del 12 aprile 2023.

Rilevato che:

1. la controversia riguarda l'impugnazione da parte (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) Spa (in seguito (omissis) (omissis) dichiarata fallita con sentenza del Tribunale di Firenze del 17/03/2014, e dell (omissis) (omissis) (omissis) Spa in liquidazione (in seguito " (omissis) (omissis) derenti, in qualità di controllata e di controllante, alla disciplina della tassazione di gruppo (art. 117, t.u.i.r.) degli avvisi di accertamento nn. (omissis) e (omissis) - quest'ultimo notificato anche a (omissis) (omissis) in qualità di consolidante - relativi al periodo d'imposta 2012, per mezzo dei quali l'ufficio rettificava l'imponibile dichiarato dalla (omissis) (omissis) sulla base dell'applicazione della normativa prevista per le società "in perdita sistematica" di cui all'art. 2, commi da 36-*decies* a 36-*duodecies*, del d.l. n. 138 del 2011 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 148 del 2011), in ragione del fatto che, nel triennio antecedente l'anno oggetto di accertamento (2012), vale a dire nei periodi di imposta 2009, 2010 e 2011, essa era risultata per due esercizi (2009 e 2011) in perdita fiscale, mentre per il terzo (2010) aveva dichiarato un reddito imponibile inferiore a quello minimo presunto ai sensi dell'art. 30, della legge n. 724 del 1994. Inoltre, per l'amministrazione finanziaria, nella specie non era riscontrabile alcuna delle situazioni oggettive che consentono la disapplicazione *de iure* della disciplina delle società "in perdita sistematica". In particolare, per il fisco, l'avvio di una procedura di concordato preventivo, nel mese di luglio del 2013, quale ipotetica causa di disapplicazione automatica della presunzione di non



operatività, non si attagliava alla fattispecie concreta, riguardante l'annualità 2012, quale primo anno di applicazione della cennata normativa a seguito del triennio di osservazione 2009, 2010 e 2011, giacché, nel 2012, la società non si trovava in alcuna delle condizioni di esclusione;

2. la CTP di Firenze accolse il ricorso con sentenza (n. 953 del 2018) che è stata confermata dalla CTR della Toscana, la quale ha rigettato l'appello dell'ufficio con questa motivazione: «si ritiene di dover dare la medesima interpretazione già accolta in primo grado alla disposizione del provvedimento AE n. 23681/2008 (in materia di società non operative), del provvedimento AE n. 87956 dell'11 giugno 2012 (riferito invece alle società in perdita sistematica) per il quale, in caso di concordato preventivo, "la disapplicazione opera con riferimento ai periodi di imposta precedenti all'inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime". Poiché il concordato preventivo è stato approvato nel 2013 il "periodo di imposta precedente" comprende certamente il 2012, anno per il quale il termine della presentazione della dichiarazione non era ancora scaduto. Per tale anno, perciò, può essere utilizzata la citata "disapplicazione" della normativa. In punto di fatto, per altro, una società che addiviene ad una procedura concorsuale è necessariamente in crisi economico/finanziaria da prima, anche da alcuni anni. La situazione di perdita sistematica, quindi, anziché indicare la presenza di una società di comodo è il sintomo di una reale crisi di impresa confermata dal successivo fallimento. Quindi, ancorché vi sia stato un periodo di osservazione di 3 anni (2009, 2010, 2011) in cui si sono verificate "perdite sistematiche" le stesse non erano sintomo di un tentativo di elusione fiscale ma di una effettiva crisi economica, confermata dal successivo concordato e



dall'ulteriore fallimento. Ne deriva che imputare redditi nel 2012 appare abnorme rispetto alla situazione societaria»;

3. l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso, con un unico motivo, per la cassazione della sentenza di appello; (omissis)

(omissis) ha resistito con controricorso; la (omissis) (omissis) è rimasta intimata;

Considerato che:

1. con l'unico motivo di ricorso [«Violazione dell'art. 30 della l. 23.12.1994 n. 724 e dell'art. 2 del d.l. 13.8.2011 n. 138, in combinato disposto tra loro e con l'art. 12 delle disposizioni preliminari del codice civile, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.»], innanzitutto, l'ufficio censura la sentenza impugnata che non ha rilevato che l'ammissione (omissis) (omissis) al concordato preventivo, avvenuta nel 2013: (a) non può valere come causa di esclusione dell'applicazione della disciplina delle società di comodo ex art. 30, della legge n. 724 del 1994 in quanto le causa di esclusione intervengono soltanto sull'anno di applicazione (nella specie, il 2012); (b) non può valere come causa di disapplicazione automatica prevista dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 23681 del 2008, trattandosi di un'ipotesi riservate alle società "non operative" (e non anche alle società "in perdita sistematica", come la contribuente); (c) non può valere come causa di disapplicazione automatica prevista per le società "in perdita sistematica" dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 87956 dell'11/06/2012, in quanto le esimenti ivi menzionate incidono soltanto sul periodo di osservazione (nella specie, anni 2009, 2010 e 2011) e non sull'anno di applicazione (nella specie, il 2012). Da un'ultima angolazione giuridica, l'ufficio addebita alla sentenza impugnata di avere altresì frainteso la *ratio* antielusiva della normativa delle società di comodo e in perdita sistematica, la cui disapplicazione, in linea con la giurisprudenza di legittimità (Cass. n.



23384/2021), postula il verificarsi di uno specifico fatto che non deve dipendere dalla scelta consapevole dell'imprenditore, laddove, invece, in questa vicenda tributaria, il reddito minimo presunto era stato calcolato dalla contribuente attraverso illegittime svalutazioni contabili;

2. il motivo non è fondato;

3. questa, in sintesi, la cornice normativa di riferimento:

(i) per l'art. 2, commi da 36-*decies* a 36-*duodecies*, del d.l. n. 138 del 2011, (commi abrogati, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022, dall'art. 9, del d.l. 21 giugno 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122), sono considerate "in perdita sistematica" le società fiscalmente in perdita per tre periodi d'imposta consecutivi e quelle che, sempre per lo stesso periodo di osservazione, presentino due dichiarazioni dei redditi in perdita fiscale e una terza con un reddito imponibile inferiore a quello minimo presunto ai sensi dell'art. 30, della legge n. 724 del 1994. I contribuenti in questione, pertanto, in relazione al quarto periodo d'imposta, indipendentemente dal risultato del test di operatività dei ricavi in ordine al medesimo periodo, sono considerati "di comodo" e, di conseguenza, hanno l'obbligo di rispettare l'intera disciplina delle società "non operative";

(ii) ai sensi del secondo periodo del comma 36-*decies* dell'articolo 2, come per le società "non operative", anche per le società "in perdita sistematica" sono previste le cause di "non applicazione" stabilite dall'articolo 30;

(iii) l'articolo 30 dispone che i contribuenti potenzialmente attratti nella disciplina delle società "non operative" possano disapplicare le disposizioni recate in siffatta normativa, in modo automatico, al ricorrere di apposite cause di "esclusione" oppure di "disapplicazione". Le prime sono disciplinate dall'art. 30, comma 1, secondo periodo,



della legge n. 724 del 1994, e vi rientra, tra le altre, per quanto qui rileva, quella di cui al n. 6-ter attinente a varie procedure concorsuali, compreso il concordato preventivo; le seconde, in base al comma 4-ter dell'articolo 30 (per il quale «[c]on provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate possono essere individuate determinate situazioni oggettive, in presenza delle quali non trovano applicazione le disposizioni di cui al presente articolo»), sono invece individuate dal direttore dell'Agenzia delle entrate nei menzionati provvedimenti (prot.) nn. 23681 del 2008 e 87956 del 2012;

(iv) il provvedimento n. 23681 del 2008, in materia di società "non operative", stabilisce che la determinazione presuntiva del reddito di impresa non trova applicazione, tra l'altro, nei confronti delle società in concordato preventivo, e precisa che, in questo caso, «la disapplicazione opera con riferimento ai periodi d'imposta precedenti all'inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime»;

(v) analoga previsione ricorre, per quanto adesso rileva, con riferimento alle società "in perdita sistematica", nel provvedimento n. 87956 del 2012, per il quale «1. Ai sensi del combinato disposto del comma 36-decies dell'articolo 2 del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, nella legge 14 settembre 2011, n. 148, e del comma 4-ter dell'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e successive modificazioni, possono disapplicare la disciplina sulle società in perdita sistematica di cui al citato articolo 2, commi 36-decies e seguenti, senza dover assolvere all'onere di presentare istanza di interpello le società che in almeno uno dei tre periodi d'imposta indicati nel comma 36-decies del citato articolo 2, si trovano in una delle seguenti situazioni: [...] b) società assoggettate ad una delle procedure indicate nell'articolo 101, comma 5, del Tuir



ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria. La disapplicazione opera con riferimento ai periodi d'imposta precedenti all'inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime» (sulla correlazione tra i due provvedimenti dell'Agenzia delle entrate, cfr. Cass. n. 3063/19);

4. tornando al motivo di ricorso, la questione cruciale alla quale occorre dare una risposta è se, come afferma la sentenza impugnata, la disapplicazione della disciplina delle società "in perdita sistematica" opera per il periodo di imposta oggetto dell'accertamento (2012), in ragione del fatto che, poiché l'ammissione al concordato preventivo interviene il 17/07/2013, (per usare le espressioni del provvedimento direttoriale n. 87956 del 2012) il periodo di imposta precedente l'inizio della procedura concorsuale, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio della procedura medesima, comprende certamente il 2012, per il quale la dichiarazione doveva essere presentata entro il 30/09/2013, o se, invece, come prospetta l'ufficio, la causa di disapplicazione automatica (ammissione alla procedura di concordato preventivo) può riguardare soltanto il periodo di osservazione (anni 2009, 2010 e 2011) e non anche il periodo di applicazione della disciplina delle società "in perdita sistematica" (anno 2012);

5. ritiene la Corte che sia preferibile l'esegesi ampia del plesso normativo adottata dai giudici tributari di merito in considerazione del fatto che, in caso di adesione alla tesi contraria dell'amministrazione, la retrodatazione degli effetti della disapplicazione prevista dal provvedimento n. 87956 del 2012 esclusivamente a uno degli anni del triennio di osservazione, e non anche al quarto anno successivo al periodo triennale di osservazione, risulterebbe priva di effetti. E invero, da un lato, l'avvio della procedura di concordato preventivo in



uno degli anni del triennio di osservazione sarebbe già di per sé sufficiente a precludere la disciplina presuntiva delle società "in perdita sistematica"; dall'altro, se la medesima condizione si verificasse direttamente nel c.d. "quarto anno" (nella specie, il 2012) - che è quello problematico ai fini dell'applicazione o meno della disciplina presuntiva - tale circostanza sarebbe ancora una volta sufficiente a impedire detta applicazione poiché integrerebbe una causa automatica di esclusione, ai sensi dell'art. 30, comma 1, secondo periodo, n. 6-ter, della legge n. 724 del 1994, che riguarda anche le società "in perdita sistematica" per effetto del rinvio operato dall'art. 2, comma 36-decies, secondo periodo, del d.l. n. 138 del 2011;

6. in altre parole, l'interpretazione dell'ufficio, aderente al dato testuale dell'inciso circa la retrodatazione degli effetti dell'aperura della procedura concorsuale, di cui ai richiamati provvedimenti (*in parte qua* identici) del 2008 (per le società "non operative") e del 2012 (per le società "in perdita sistematica") si sostanzierebbe in una *interpretatio abrogans* della disposizione. Inoltre, essa si porrebbe in contrasto con i principi costituzionali di uguaglianza, di ragionevolezza e di capacità contributiva (artt. 3, 53, Cost.) in ragione del fatto che, pur in presenza di disposizioni identiche, avvinte da un'*eadem ratio*, si avrebbe un trattamento difforme tra società "non operative" e società "in perdita sistematica". E questo perché, ad esempio, se la società, nel 2012, fosse stata "non operativa", anziché "in perdita sistematica", l'avvio, nel 2013, della procedura di concordato preventivo avrebbe comportato senz'altro (ai sensi dell'articolo 30, comma 1, della legge n. 724 del 2012 e del provvedimento direttoriale n. 23681 del 2008) la disapplicazione del regime presuntivo, in relazione (appunto) al periodo 2012;



7. è priva di pregio, infine, la critica dell'ufficio secondo cui la CTR avrebbe frainteso la *ratio* antielusiva della normativa delle società di comodo e in perdita sistematica e non avrebbe colto che, nella specie, il reddito minimo presunto era stato calcolato dalla contribuente attraverso illegittime svalutazioni contabili. La censura è volta a sollecitare la Corte a compiere lo scrutinio degli aspetti fattuali della vicenda tributaria, il cui esame esula dal perimetro del giudizio di legittimità;

8. ne consegue il rigetto del ricorso;

9. le spese del giudizio di cassazione, liquidate in dispositivo a favore della ricorrente, seguono la soccombenza;

10. rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrata pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13 comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (Cass. 29/01/2016, n. 1778);

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle entrate a corrispondere

(omissis) (omissis) (omissis) (omissis) pa in fallimento le spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 18.000,00, a titolo di compenso, oltre a euro 200,00 per esborsi, al quindici per cento sul compenso, per rimborso forfetario delle spese generali, e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, in data 12 aprile 2023.

Il Presidente

Lucio Napolitano

