

Cassazione civile sez. trib., 08/10/2025, n. 27058

RILEVATO CHE:

1. L'Agenzia con avviso di accertamento recuperava, in relazione all'anno d'imposta 2006/2007 maggior IRES ed IRAP, nonché, con successivo avviso, anche maggior IRES relativamente al successivo anno d'imposta.

Tanto derivava da accertato indebito riporto di perdite da fusione avente efficacia reale, in particolare di quelle pregresse della società incorporata Madal Srl (inerenti all'anno d'imposta 2005/2006), oltre a ulteriori maturate nel periodo di retrodatazione degli effetti fiscali della fusione, intercorrente tra il luglio 2006 e il giugno 2007. La società deliberava infatti la fusione con Madal in data 4 aprile 2007. L'atto di fusione veniva poi stipulato il 14 giugno 2007, con previsione di retrodatazione al primo luglio 2006.

Venivano poi disconosciuti costi non emergenti da fatture da ricevere relative all'anno precedente, nonché venivano operate le relative rettifiche nelle variazioni fiscali nell'anno d'imposta verificato, mentre il bilancio risultava chiuso al 27 ottobre 2006.

Altresì, a mezzo della fusione erano state riportate perdite relative al periodo primo luglio 2005-30 giugno 2006.

La CTP accoglieva i ricorsi, ritenendo legittime le deduzioni delle perdite pregresse di Madal, mentre per i costi dedotti e disconosciuti dall'Agenzia riteneva che sussistesse una deroga al principio di competenza allorché nel relativo periodo non sussistessero ancora i requisiti di certezza e determinabilità del relativo ammontare.

La CTR, adotta in sede d'appello dall'Agenzia, confermava la sentenza di primo grado, per cui l'Agenzia propone ricorso in cassazione affidato a due motivi, a fronte del quale la contribuente resiste a mezzo di controricorso.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo l'Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 172, comma 7, D.P.R. n. 917/86, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., deducendo che la Commissione Tributaria Regionale avrebbe errato nel condividere la tesi della contribuente, secondo la quale il test di vitalità andava limitato all'esercizio antecedente la fusione e non esteso a quello in cui è avvenuta la fusione.

1.1. Il motivo Ã" fondato.

La questione Ã" giÃ stata anche recentemente deliberata da questa Corte (cfr. Cass. n. 1715/25) e al relativo orientamento va data continuitÃ .

L'art. 172, commi 7 e 9, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo applicabile ratione temporis alla presente controversia, stabilisce che "le perdite delle societÃ che partecipano alla fusione, compresa la societÃ incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della societÃ risultante dalla fusione o incorporante per la parte del loro ammontare che non eccede l'ammontare del rispettivo patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501 quater del codice civile, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa, e sempre che dal conto economico della societÃ le cui perdite sono riportabili, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione Ã stata deliberata, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attivitÃ caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Tra i predetti versamenti non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dallo Stato ad altri enti pubblici. Se le azioni o quote della societÃ la cui perdita Ã riportabile erano possedute dalla societÃ incorporante o da altra societÃ partecipante alla fusione, la perdita non Ã comunque ammessa in diminuzione fino a concorrenza dell'ammontare complessivo della svalutazione di tali azioni o quote effettuata ai fini della determinazione del reddito dalla societÃ partecipante o dall'impresa che le ha ad essa cedute dopo l'esercizio al quale si riferisce la perdita e prima dell'atto di fusione.

In caso di retrodatazione degli effetti fiscali della fusione ai sensi del comma 9, le limitazioni del presente comma si applicano anche al risultato negativo, determinabile applicando le regole ordinarie, che si sarebbe generato in modo autonomo in capo ai soggetti che partecipano alla fusione in relazione al periodo che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e la data antecedente a quella di efficacia giuridica della fusione. Le disposizioni del presente comma si applicano anche agli interessi indeducibili (comma 7). L'atto di fusione puÃ stabilire che ai fini delle imposte sui redditi gli effetti della fusione decorrano da una data anteriore a quella in cui si Ã chiuso l'ultimo esercizio di ciascuna delle societÃ fuse o incorporate o a quella piÃ prossima, in cui si Ã chiuso l'ultimo esercizio della societÃ incorporante (comma 9).

L'art. 35, comma 17, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha introdotto nell'articolo 172 del D.P.R. n. 917 del 1986 un nuovo periodo (sopra trascritto), a mezzo del quale si stabilisce che per le fusioni e le scissioni retroattive e deliberate dalle assemblee a partire dal 4 luglio 2006 i limiti per il riporto delle

perdite pregresse si estendono al risultato negativo del periodo in cui avviene l'operazione e che la verifica dei requisiti minimi di vitalità economica di cui all'articolo 172, comma 7, del D.P.R. n. 917 del 1986 (ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e di spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi superiori al 40% della media degli ultimi due esercizi precedenti) deve essere effettuata anche per il periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la data di efficacia dell'operazione.

1.2. Orbene, in virtù¹ di tali disposizioni, le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa l'incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante per la parte del loro ammontare che non ecceda l'ammontare del rispettivo patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di fusione. Tale patrimonio netto deve essere depurato dai conferimenti e versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori alla data cui si riferisce il bilancio o la situazione di fusione. Tra i suddetti versamenti non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici. È stato, inoltre, posto un ulteriore limite alla possibilità di dedurre le perdite fiscali pregresse, connesso al fatto che la società sia, sostanzialmente, una realtà operativa e non una "bara fiscale".

La prova dell'operatività è legata, in particolare, ad alcuni componenti di reddito presenti nel conto economico della società le cui perdite sono riportabili, se relativi all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata. A tale fine deve risultare un ammontare di ricavi e di proventi dell'attività caratteristica, nonché un ammontare delle spese di lavoro subordinato e relativi contributi di cui all'articolo 2425 cod. civ., superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori (c.d. "test di vitalità").

1.3. Il suddetto test, in caso di retrodatazione degli effetti fiscali della fusione, deve essere effettuato anche per il periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la data di efficacia dell'operazione. In tal caso, l'ammontare delle suddette poste relativo al suddetto intervallo temporale deve essere ragguagliato ad anno per permettere che il confronto con la media degli ultimi due esercizi precedenti sia effettuato tra dati omogenei.

La ratio della relativa disciplina, secondo la Corte, persegue l'obiettivo di evitare l'incorporazione di società inattive a fini elusivi (vitalità della società) e la fusione di "scatole vuote" o cariche solo di perdite da portare in dote all'incorporante, ma ormai svuotate di ogni concreta operatività, ed esige che la società abbia una residua efficienza, costituendo il predetto limite una presunzione di legge di operatività, che rende irrilevanti, a tali fini, depotenziamenti dell'attività contenuti in tali limiti, ma senza, nel contempo, pretendere alcun depotenziamento (Vedi in termini, Cass., Sez. 5, 17/07/2019, n. 19222; anche Cass., Sez. 5, 20/10/2011, n. 21782) (così da ultimo Cass. n. 1715/25).

1.4. La norma prevede, altresì, un meccanismo volto a rendere più penalizzante l'utilizzo delle perdite fiscali al fine di evitare possibili comportamenti elusivi, in virtù del quale, se le azioni o quote della società la cui perdita è riportabile erano costituite nella società incorporante o da altra società partecipante alla fusione, la perdita non è comunque ammessa in diminuzione fino a concorrenza dell'ammontare complessivo della svalutazione di tali azioni o quote effettuata ai fini della determinazione del reddito della società partecipante o dell'impresa che le ha ad essa cedute dopo l'esercizio al quale si riferisce la perdita e prima dell'atto di fusione. Il suddetto quadro normativo è stato interpretato dalla Corte nel senso che il diritto dell'incorporante alla riportabilità delle perdite pregresse in esito ad operazione di fusione opera, pertanto, soltanto in presenza di tre requisiti: 1) del limite del patrimonio netto delle singole società risultante dall'ultimo bilancio ovvero, se inferiore, dalla situazione patrimoniale predisposta nell'ambito del procedimento di fusione (art. 2501 quater cod. civ.); 2) delle condizioni di operatività delle imprese partecipanti alla fusione rappresentate dal conseguimento da parte delle stesse nell'esercizio anteriore alla deliberazione della fusione di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e di spese per lavoro dipendente non inferiori a una determinata percentuale (quaranta per cento) rispetto alla media dei due periodi d'imposta immediatamente anteriori; 3) delle precedenti svalutazioni sulla partecipazione alla società incorporata effettuate da parte dell'incorporante o dall'impresa che ha ceduto a quest'ultima (ossia all'incorporante) dopo l'esercizio di realizzazione della perdita astrattamente riportabile. L'assenza di anche di uno solo di tali requisiti determina l'inapplicabilità del regime previsto dalla norma, stante la sua funzione, operante all'interno delle norme impositive, di presiedere alla determinazione dell'imponibile e del reddito di imposta, attraverso l'individuazione di parametri oggettivi predeterminati sulla cui base la loro quantificazione deve essere operata (così, sostanzialmente, Cass. n. 5953 del 2021, cit.; conf. Cass. n. 19222 del 17/07/2019) (Cass. 10 agosto 2022, n. 24613).

Ancora, va riportato il seguente passaggio motivazionale di Cass. 24 gennaio 2025, n. 1715, per cui «Questa Corte ha altresì in proposito osservato che: In tema di reddito imponibile di società partecipanti ad una operazione di fusione, la disciplina contenuta nell'art. 172, comma 7, TUIR, posta a tutela dal rischio di operazioni finalizzate al raggiungimento di obiettivi esclusivamente o prevalentemente elusivi, costituisce una regola «circolare», che, mediante l'identificazione di criteri legali presuntivi ma specificamente predeterminati, assicura all'operatore economico la conoscenza degli effetti della fusione sotto il profilo fiscale ed è in ogni caso disapplicabile, mediante il ricorso all'interpello previsto dall'art. 11 della L. n. 212 del 2000, qualora sia dimostrato che la società partecipante all'operazione, pur con perdite fiscali incompatibili con la deducibilità dal reddito della società risultante dalla fusione, non è una «scatola vuota». (Cass. n. 1035/2023).

È oltremodo evidente che tale finalità sarebbe agevolmente elusa ove non si prendesse in considerazione, in caso di retrodatazione, anche il periodo che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e la data antecedente a quella di efficacia giuridica della fusione, quindi alla frazione

di anno decorsa anteriormente all'adozione della fusione, in cui la società potrebbe essere interamente svuotata senza conseguenze sul test di operatività, il cui significato sarebbe allora ridotto a una mera quanto inutile formalità priva di efficacia effettiva. Inoltre è previsto che se le azioni o quote della società la cui perdita è riportabile erano possedute dalla società incorporante o da altra società partecipante alla fusione, la perdita non è comunque ammessa in diminuzione fino a concorrenza dell'ammontare complessivo della svalutazione di tali azioni o quote effettuata ai fini della determinazione del reddito della società partecipante o dell'impresa che le ha ad essa cedute dopo l'esercizio al quale si riferisce la perdita e prima dell'atto di fusione. Orbene l'assenza di uno solo dei tre requisiti suddetti determina l'inapplicabilità del regime previsto dalla norma, stante la sua funzione, operante all'interno delle norme impositive, di presiedere alla determinazione dell'imponibile e del reddito di imposta (Cass. n. 5953 del 2021, cit.; conf. Cass. n. 19222 del 17/07/2019) (Cass. 10 agosto 2022, n. 24613).

1.5. Nella specie si verte in un'ipotesi di fusione con retrodatazione dei suoi effetti fiscali.

È pacifico, inoltre, che il test di vitalità dell'impresa non è stato superato per il periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la data di efficacia dell'operazione (anno di imposta 2006/2007, con operazioni di fusioni deliberate dalla società successivamente alla data di entrata in vigore della modifica del citato art. 172, comma 7, per effetto del D.L. n. 223/2006).

Assenti, dunque, le condizioni di operatività delle imprese partecipanti alla fusione nel periodo temporale contemplato dal settimo comma dell'art. 172 del D.P.R. n. 917 del 1986, come da deduzioni di cui all'ultimo cpv della pg. 10 e alla pg. 11 del ricorso, va escluso il riconoscimento all'incorporante del diritto alla riportabilità delle perdite pregresse in esito all'operazione di fusione, alla stregua dell'orientamento giurisprudenziale sopra richiamato. Conseguentemente, il primo motivo di ricorso appare meritevole di accoglimento.

2. Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia denuncia omessa pronuncia sul recupero dei costi di competenza, nell'atto di appello specificamente censurato.

2.1. Sulla questione la CTR non si è in alcun modo pronunciata, senza che possa rilevare l'osservazione contenuta in controricorso per cui si sarebbe di fronte a una motivazione per relationem a quella di primo grado. Infatti, non sussiste alcun passaggio della pronuncia da cui, anche solo implicitamente, si possa dedurre che la CTR abbia considerato il motivo in parola, la cui delibazione va perciò rimessa al giudice a quo.

3. In definitiva il ricorso dev'essere accolto, la sentenza impugnata conseguentemente va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia che, in diversa composizione, si adeguerà ai principi qui espressi e provvederà altresì alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia che, in diversa composizione, si adeguer  ai principi qui espressi e provveder  altres  alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Cos  deciso in Roma, il 25 settembre 2025.

Depositata in Cancelleria l 8 ottobre 2025.

Campi meta

Giurispedia.it

Giurispedia.it

Giurispedia.it

Massima : *In sede di ricorso per Cassazione, costituisce violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato (o error in procedendo per omessa pronuncia) la circostanza che la Commissione Tributaria Regionale (CTR) ometta di deliberare, anche solo implicitamente o per relationem, su un motivo di appello specificamente censurato e proposto dall'Agenzia delle Entrate, ad esempio quello relativo al recupero dei costi di competenza che non emergevano da fatture da ricevere relative all'anno precedente.*

Supporto Alla Lettura :

RICORSO PER CASSAZIONE

Il ricorso per cassazione (artt. 360 e ss. c.p.c.) Ã un mezzo di impugnazione ordinario che consente di impugnare le sentenze pronunciate in unico grado o in grado d'appello, ma solo per errori di diritto, non essendo possibile dinanzi alla Suprema Corte valutare nuovamente il merito della controversia come in appello. Di solito Ã ammessa solo la fase rescindente in quanto il giudizio verte sull'accertamento del vizio e sulla sua eventuale cassazione, il giudizio rescissorio spetta al giudice di rinvio. Solo nel caso in cui non dovessero risultare necessari ulteriori accertamenti in cassazione, avvengono entrambi i giudizi. La sua proposizione avviene nel termine (perentorio) di 60 giorni (c.d. termine breve), Ã previsto un ulteriore termine (c.d. lungo) che scade 6 mesi dopo la pubblicazione della sentenza. Per quanto riguarda i motivi di ricorso l'art. 360 c.p.c dispone che le sentenze possono essere impugnate:

- per motivi attinenti alla *giurisdizione*,
- per violazione delle *norme sulla competenza*, quando non Ã prescritto il regolamento di competenza;
- per *violazione o falsa applicazione di norme di diritto* e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro;
- per *nullitÃ della sentenza o del procedimento*;
- per *omesso esame circa un fatto decisivo* per il giudizio che Ã stato oggetto di discussione tra le parti.

Inoltre puÃ essere impugnata con ricorso per cassazione una sentenza appellabile del tribunale se le parti sono d'accordo per omettere l'appello (art. 360, c. 1, n. 3, c.p.c.), mentre non sono immediatamente impugnabili per cassazione le sentenze che decidono di questioni insorte senza definire, neppure parzialmente, il giudizio, in questo caso il ricorso puÃ essere proposto senza necessitÃ di riserva quando sia impugnata la sentenza che definisce, anche parzialmente il giudizio. Il ricorso per cassazione Ã inammissibile (art. 360 bis c.p.c) quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa, oppure quando Ã manifestamente infondata la censura relativa alla violazione dei principi regolatori del giusto processo. A pena di inammissibilitÃ sono previsti determinati requisiti di forma:

- la sottoscrizione da parte di un avvocato iscritto in apposito albo e munito di procura speciale;

- l'indicazione delle parti;

- l'illustrazione sommaria dei fatti di causa;

- l'indicazione della procura se conferita con atto separato e dell'eventuale decreto di

Giurispedia.it