

Civile Sent. Sez. 5 Num. 26697 Anno 2016

Presidente: PICCININNI CARLO

Relatore: LUCIOTTI LUCIO

Data pubblicazione: 22/12/2016

SENTENZA

sul ricorso 15137-2011 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

contro

2016

3630

LA MARPIS SRL IN LIQUIDAZIONE in persona dei Commissari Liquidatori, elettivamente domiciliato in ROMA VIA MONTE DELLE GIOIE 13, presso lo studio dell'avvocato CAROLINA VALENSISE, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato CLAUDIO ASCOLI

giusta delega in calce;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 57/2010 della COMM.TRIB.REG.

di ANCONA, depositata il 22/04/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica

udienza del 12/10/2016 dal Consigliere Dott. LUCIO

LUCIOTTI;

udito per il ricorrente l'Avvocato CASELLI che ha

chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato VALENSISE

che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore

Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per

l'accoglimento del ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. Sulla scorta delle risultanze di una verifica fiscale compiuta nei confronti della *MARPIS* s.r.l., ora in liquidazione, e compendiata nel processo verbale di constatazione redatto in data 31 marzo 2005, la competente Agenzia delle entrate notificava alla società contribuente avviso di accertamento con cui recuperava a tassazione, ai fini IVA, IRPEG ed IRAP per l'anno di imposta 2003, diversi componenti negativi di reddito, nonché la perdita dedotta con riferimento all'esercizio relativo all'anno 2000 in relazione all'operazione di incorporazione della controllata *Fipem* s.r.l., contestando alla società contribuente di aver tenuto conto, nella quantificazione delle perdite, dei versamenti effettuati dai soci nei precedenti ventiquattro mesi per la ricostituzione del capitale sociale ai sensi dell'art. 2447 cod. civ., in violazione del disposto di cui al d.P.R. n. 917 del 1986, art. 123, comma 5 (ante riforma 2004, ora art. 172, comma 7).

1.1. La sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Ancona, che aveva parzialmente accolto il ricorso della società contribuente, veniva impugnata dall'Agenzia delle entrate dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale delle Marche che con sentenza n. 57 del 22 aprile 2010 accoglieva solo parzialmente l'appello dell'Ufficio finanziario, rigettando il motivo formulato con riferimento alla errata quantificazione delle perdite formatesi in capo alla società incorporante, che qui viene in rilievo, sostenendo che i versamenti non si ponevano in contrasto con le finalità antielusive perseguite dall'art. 123, quinto comma, del TUIR, in quanto effettuati allo scopo di ricostituire il capitale sociale a seguito di perdite, costituente atto dovuto ai sensi dell'art. 2447 cod. civ.

2. Avverso tale statuizione l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato ad un motivo cui replica l'intimata con controricorso.

3. Il Collegio ha autorizzato, come da decreto del Primo Presidente del 14 settembre 2016, la redazione della motivazione in forma semplificata.



RAGIONI DELLA DECISIONE

1. La ricorrente nell'unico motivo di ricorso proposto, deduce la violazione e falsa applicazione del d.P.R. n. 917 del 1986, art. 123, quinto comma (previgente alla riforma attuata con legge n. 311 del 2004 ed attualmente riprodotto, con i necessari adattamenti legislativi, nell'art. 172, settimo comma) sostenendo che ha errato il giudice di appello nel ritenere che i versamenti effettuati dai soci ai sensi dell'art. 2447 cod. civ. per ricostituire il capitale sociale a seguito di perdite, potevano essere ricompresi nel computo delle perdite fiscali previsto dal d.p.r. n. 917 del 1986, art. 123, quinto comma, previgente (ora confluito nell'art. 172, settimo comma), in quanto lo stesso non vieta espressamente di considerare nel computo delle perdite <le operazioni effettuate in conto capitale per il risanamento delle perdite stesse>, che, peraltro, essendo dovuti per legge (i versamenti), non avrebbero potuto nascondere intenti elusivi che la citata disposizione mira a prevenire.

2. In particolare, l'Ufficio finanziario osserva che la disposizione censurata - introdotta nel TUIR dal d.l. n. 277 del 1986, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 487 del 1987, con finalità chiaramente antielusive, di neutralizzazione del commercio delle c.d. "bare fiscali", ovvero delle società con perdite fiscali ingenti, spesso significativamente superiori al patrimonio netto della società incorporante - non prevede alcuna distinzione tra versamenti obbligatori e volontari, né che i limiti quantitativi imposti debbano essere valutati alla presenza o meno di intenti elusivi in capo ai soggetti che li effettua, evidenziando altresì che, diversamente da quanto affermato dalla CTR, il citato quinto comma dell'art. 123 del TUIR non poteva porre alcun divieto all'effettuazione di versamenti per la copertura di perdite, in quanto prevista da altra disposizione normativa (art. 2447 cod. civ.)

2.1. Obietta la controricorrente che l'applicazione della citata disposizione antielusiva nell'ipotesi - come quella in esame - di versamenti

effettuati non per scelta autonoma dei soci, ma per previsione normativa, in cui l'entità degli stessi non è superiore a quanto effettivamente dovuto per la reintegrazione del capitale sociale, significherebbe infliggere una sanzione tributaria ad un adempimento dovuto per legge e porrebbe il problema se la predetta norma antielusiva <abbia un fondamento ragionevole o, se non avendolo, sia costituzionalmente illegittima>.

3. Ciò precisato, deve osservarsi che la disciplina della riportabilità delle perdite fiscali, la cui disciplina generale è contenuta nel previgente art. 102 (ora art. 84) del TUIR (d.P.R. n. 917 del 1986), è regolata, per le ipotesi di società partecipanti ad operazioni straordinarie, qual è la fusione, dall'art. 123, quinto comma (ora art. 172, settimo comma) TUIR, che nella prima parte (qui rilevante) prevede che <le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società 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'art. 2502 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 dei profitti e delle perdite della società le cui perdite sono riportabili, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata, risulti un ammontare di ricavi, di cui all'art. 2425- bis, parte prima, n. 1, del codice civile, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'art. 2425- bis, parte seconda, n. 3, del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori>.

3.1. In pratica, la norma in esame (art. 123, quinto comma, TUIR, ora art. 172, settimo comma) si propone la finalità antielusiva di disincentivare il commercio delle cosiddette "bare fiscali", ovvero di società con rilevanti

perdite riportabili, ma di fatto non operative, e limitare l'utilizzo "intersoggettivo" delle perdite fiscali.

3.2. Orbene, il contenuto assolutamente chiaro di tale disposizione, laddove prevede che le perdite conseguite dalle società partecipanti alla fusione sono riportabili nel limite del patrimonio netto delle stesse, ma al netto dei versamenti effettuati dai soci nei ventiquattro mesi precedenti la data della situazione patrimoniale di riferimento, non consente di ravvisare deroghe o condizioni di operatività diverse da quelle in essa previste, cosicché deve ritenersi contraria a diritto la disapplicazione fattane dalla Commissione di appello sul presupposto, peraltro anch'esso erroneo, che <la ricostituzione del capitale sociale, a seguito di perdite, è un atto dovuto ai sensi dell'art. 2447 del codice civile> (pag. 2 della sentenza impugnata). A smentire tale assunto, infatti, è sufficiente osservare che la citata disposizione civilistica consente all'assemblea dei soci, in caso di riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale, di deliberare <la riduzione del capitale ed il contestuale aumento ad una cifra non inferiore al minimo legale, o la trasformazione della società>, e, quindi, non necessariamente la ricapitalizzazione della società o la fusione per incorporazione in un'altra società il cui proprio patrimonio netto sia in grado di assorbire le perdite evidenziate dall'incorporanda. In tale ultima ipotesi, la società incorporante sarà quindi tenuta a valutare la convenienza dell'operazione straordinaria (di fusione) alla stregua dell'obbligo, posto dall'art. 123, quinto comma, TUIR (ante riforma 2004), di escludere dal riporto delle eventuali perdite i <versamenti effettuati dai soci nei ventiquattro mesi precedenti la data della situazione patrimoniale di riferimento>. Da tale considerazione discende la manifesta infondatezza del rilevato dubbio di costituzionalità della norma antielusiva in esame.

4. Conclusivamente, quindi, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio, anche per le spese del presente giudizio di

legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale delle Marche, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione Tributaria Regionale delle Marche, in diversa composizione.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio della 5^a sezione civile del 12 ottobre 2016.

Il Consulente estensore

