

CORTE DI CASSAZIONE  
Sentenza 26 gennaio 2026, n. 1749

### Fatti di causa

All'esito di verifica fiscale e consequenziale processo verbale di constatazione, l'Agenzia delle entrate notificava alla XXX Srl (di seguito: "XXX") avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600 del 1973 con il quale, in relazione all'anno d'imposta 2010, disconosceva l'utilizzabilità ai fini IRES delle perdite registrate nei periodi d'imposta ante 2007. La contestazione traeva origine dell'acquisto del 100% delle quote di XXX da parte della DB Costruzioni Immobiliari S.r.l, operazione intercorsa tra società riconducibili al Gruppo Bo. ed effettuata al solo scopo - nella prospettiva dell'Ufficio - di conseguire il vantaggio fiscale derivante dalla compensazione delle perdite.

Il ricorso proposto da XXX contro l'atto impositivo veniva parzialmente accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Roma la quale ha ritenuto illegittime solo la sanzione irrogata.

La decisione, appellata dalla Società e in via incidentale dall'Agenzia delle entrate, è stata riformata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria regionale del Lazio la quale ha confermato integralmente l'avviso di accertamento anche con riguardo alle sanzioni.

Il Giudice di appello, rilevato che nella fattispecie non era ravvisabile la violazione dell'art. 12, comma 5, L. n. 212 del 2000 e rigettata l'eccezione di decadenza dal potere impositivo, riteneva che l'operazione di acquisto delle quote fosse stata effettuata con finalità elusive al solo fine di trarre un vantaggio fiscale, non avendo la Società svolto altra attività né in alcun altro modo contribuito alla riorganizzazione del gruppo, nessuno essendo stato l'apporto a procedure di appalto né l'appellante aveva dimostrato il proprio Know how in materia di opere pubbliche. Ha, infine, ritenuto legittima la sanzione irrogata.

Avverso questa sentenza la Società ha proposto ricorso per cassazione, affidato a sette motivi, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

In prossimità dell'odierna udienza pubblica il P.M., nella persona del Sostituto procuratore generale Fulvio Troncone, ha depositato memoria concludendo per l'accoglimento del quarto motivo, respinti i primi tre, assorbiti i restanti.

### Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 5, L. n. 212 del 2000, per avere la C.T.R. 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 l'art. 12, comma 5, della legge n. 212 del 2000, 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 (v 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, né 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; Cass. 14 aprile 2022 n. 12325; conf. Cass. n. 2055 del 2017).

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

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione

dell'art. 10 della legge 27 luglio 2000 n. 212 nonché degli artt. 24 e 97 Cost. in combinato disposto con i commi 4 e 5 dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600 del 1973. Secondo la prospettazione difensiva nel caso in esame, laddove era stato notificato un avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2010 senza che fossero stati richiesti, trattandosi di contestazione operazione elusiva, i chiarimenti nei termini e nei modi di cui al comma 4 dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600 del 1973, non solo erano stati violati i principi di correttezza e buona fede ma erano stati violati i diritti e le garanzie procedurali assicurate al contribuente dalle norme invocate e indicate in rubrica.

2.1 La censura, concordemente a quanto rilevato dal P.G., è inammissibile, prima ancora che infondata, non solo per l'assoluta genericità del mezzo di impugnazione il quale, oltre a non evidenziare neppure per stralci idonei allo scopo le difese svolte sul punto, appare formulato avverso l'atto impositivo, non investendo in alcun modo la sentenza impugnata.

Il mezzo di impugnazione non si confronta, infatti, con il decisum laddove il Giudice di appello ha espressamente statuito (pag. 7, ultimo cpv., della sentenza impugnata) che risulta dall'atto che la società ha risposto il 2 maggio 2012 alla richiesta di chiarimenti ex art.37 bis c.4 del D.P.R. n.600/73 notificata dall'Ufficio il 5 marzo 2012, relativamente a tutti i fatti...

3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 43 D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 24 Cost., per non avere la C.T.R. riscontrato il decorso del termine di decadenza quinquennale di cui all'art. 43 D.P.R. n. 600 del 1973, 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.

3.1. Il motivo è infondato. 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 (2010) 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 (cfr. Cass. 27 luglio 2023 n. 22779 in controversia simile, tra le stesse parti, attinente a diverso anno di imposta).



4. Con il quarto motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 37 bis D.P.R. n. 600 del 1973, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.

Sostiene la ricorrente che la C.T.R. avrebbe erroneamente ritenuto indebita per elusione fiscale la deduzione dall'imponibile IRES di XXX 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.

4.1. Il motivo è fondato. Come evidenziato dal PG questa Corte si è già pronunciata sul punto, decidendo una controversia tra le stesse parti, avente origine dalla stessa verifica fiscale e ad oggetto analogo avviso di accertamento in relazione a diverso anno di imposta, con la sentenza n. 22779 del 27 luglio 2023, statuendo come il riferimento operato dai giudici di appello all'art. 37 bis D.P.R. n. 600 del 1973 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 terzo comma; ciò si evince dalla stessa struttura della norma che richiama i casi previsti al terzo comma 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).

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 XXX 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 XXX 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.

4.2 Tali argomentazioni e principi che il Collegio condivide e ai quali intende dare seguito possono trovare continuità anche nel caso in esame. Anche nella fattispecie, il Giudice di



appello si limita a focalizzare la sua attenzione sullo scopo elusivo che avrebbe determinato l'acquisto della XXX al gruppo, senza verificare se, in concreto, sia stata modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi di imposta in cui le perdite si sono realizzate. In altri termini, la C.T.R., nella sentenza impugnata, sovrappone il rilievo dell'elusività dell'operazione, estendendo i richiamati casi tassativi previsti dal comma 3 dell'art. 37 bis cit. alla sanzionabilità dell'acquisto di una società contenitore di perdite (cd. bare fiscali) di cui all'art. 84, primo e terzo comma dell'art. 84 del D.P.R. n.917 del 1986 della quale, però, non riscontra il ricorrere congiunto dei due presupposti di legge. Va, di fatti, rilevato che, in mancanza di operatività della norma speciale antielusiva costituita dall'art.84, terzo comma, cit., non può applicarsi, in virtù del principio di specialità, il citato art. 37 bis laddove, peraltro, l'operazione abusiva ed elusiva riguarderebbe l'acquisizione a monte della quote societarie della ricorrente da parte del Gruppo Bo. che si pone al di fuori dal thema decidendum avente ad oggetto esclusivamente l'illegittimità della compensazione delle perdite anteriori della stessa XXX con i redditi dell'anno di imposta 2010.

5. L'accoglimento del motivo comporta l'assorbimento dei restanti e, nello specifico, del quinto motivo di ricorso (con il quale si prospetta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'omesso esame di fatti decisivi oggetto di discussione tra le parti adottati dalla ricorrente per dimostrare che l'acquisto delle quote di XXX era assistito da valide ragioni economiche), del sesto e del settimo (deducenti violazione di legge e omessa pronuncia in punto della sanzione irrogata), siccome proposti in subordine.

5. In conclusione, in accoglimento del solo quarto motivo di ricorso, rigettati i primi tre e dichiarati assorbiti i restanti, 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.

In accoglimento del quarto motivo, rigettati i primi tre e dichiarati assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, con rinvio per un nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del presente giudizio.

