

Sentenza della Corte di cassazione sulle condizioni necessarie ai fini del trasferimento

DS6901

DS6901

Perdite, doppio test di vitalità

Per l'esercizio che precede la fusione e quello in cui avviene

DI ANGELO CONTE

L'articolo 172, comma 7, del Tuir prevede che le perdite fiscali delle società partecipanti alla fusione vengano trasferite in capo alla società incorporante o risultante dalla fusione qualora venga superato, tra le altre condizioni, il cosiddetto test di vitalità. Tale test non va, tuttavia, limitato all'esercizio antecedente alla fusione ma va esteso a quello in cui la fusione stessa è avvenuta. Questo è il principio che emerge dalla sentenza di Cassazione 1715/2025.

La vicenda trae origine da una contestazione effettuata da parte dell'Amministrazione finanziaria a carico di una società che aveva perfezionato una fusione in data 2 dicembre 2011, con retrodatazione contabile e fiscale all'1 gennaio dello stesso anno. Nello specifico, l'atto impositivo riconosceva le perdite fiscali confluite nella società incorporante, dal momento che il test di vitalità veniva superato per l'anno 2010, ma non anche per il periodo di retrodatazione (2011).

Dopo essere stata soccombente in primo grado, la società vedeva riconoscere le proprie ragioni dalla Commissione Tributaria Regionale. A seguito di tale sentenza, l'Agenzia delle Entrate ricorreva in Cassazione. Quest'ultima, nel pronunciarsi con un giudizio favorevole all'Amministrazione finanziaria, ha finito per fornire un interessante spunto interpretativo sulla modalità di effettuazione del test di vitalità, ai sensi dell'articolo 172 del Tuir.

In effetti, l'articolo 172 del Tuir, vigente alla data della controversia, stabiliva che, per la riportabilità delle perdi-

te fiscali in capo alla società incorporante o risultante dalla fusione, tra le altre condizioni, l'ammontare dei ricavi e dei proventi dell'attività caratteristica, nonché l'ammontare delle spese di lavoro subordinato e relativi contributi, relativi all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata, doveva essere superiore al 40% di quello risultante dalla media dei due esercizi anteriori allo stesso. A tal proposito, l'Amministrazione finanziaria ha in più circostanze precisato che, al fine di contrastare il commercio delle cd. barre fiscali, i requisiti di vitalità devono continuare a permanere fino al momento in cui la fusione viene deliberata (tra le altre, Risoluzione dell'Agenzia Entrate 116/E/2006, Risoluzione dell'Agenzia Entrate 143/E/2008 e Circolare dell'Agenzia Entrate 9/E/2010).

In altri termini, al fine di consentire il riporto delle perdite fiscali, l'Agenzia delle Entrate, nel caso di specie, esigeva il soddisfacimento di un doppio test di vitalità:

- un primo test che confrontava i ricavi e il costo del lavoro del 2010 con quelli derivanti dal 40% della media dei periodi d'imposta 2008 e 2009;

- un secondo test che confrontava i ricavi e il costo del lavoro del 2011 (ragguagliati ad anno) con quelli derivanti il 40% della media dei periodi d'imposta 2009 e 2010.

In effetti, la necessità di effettuare anche tale secondo test aveva incontrato diverse critiche in dottrina. In particolare, secondo l'Associazione Italiana Dottori Commercialisti (Norma di Comportamento n. 176),

l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria non sarebbe stata condivisibile perché in contrasto

con il dato letterale della norma e perché ignorava, tra l'altro, l'influenza della diversa durata dell'ultimo esercizio ed il peso dei fattori stagionali, nonché l'effetto dell'eventuale mutato assetto societario sull'andamento aziendale.

Nonostante ciò, la Cassazione ha condiviso l'impostazione dell'Agenzia delle Entrate, dal momento che la finalità antieiusiva prevista dalla norma sarebbe agevolmente elusa ove non si prendesse in considerazione, ai fini del test di vitalità, anche il periodo che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e la data antecedente a quella di efficacia giuridica della fusione. Secondo i giudici di piazza Cavour, se non si aderisse a tale tesi, nel periodo di retrodatazione la società potrebbe essere interamente svuotata senza conseguenze sul test di operatività, il cui significato sarebbe ridotto a una mera quanto inutile formalità priva di efficacia effettiva.

Da ultimo, deve essere evidenziato che la questione non è più attuale perché, nell'ambito della recente riforma fiscale, l'articolo 172 del Tuir è stato modificato dal D.lgs 192/2024, prevedendo in maniera esplicita questo doppio test di vitalità a cui si perveniva, per effetto del vecchio disposto normativo, solo in via interpretativa.

— © Riproduzione riservata —

