



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Cart. Pag. IRES 2007

ETTORE	CIRILLO	Presidente	R.G.N.2325/2017
MARIA LUISA	DE ROSA	Consigliere Rel.	CC - 13/09/2024
VALENTINO	LENOCI	Consigliere	
FEDERICO	LUME	Consigliere	
ANGELO	NAPOLITANO	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 2325/2017 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, con sede in Roma, Via Cristoforo Colombo n. 426 C/D, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato.

- ricorrente -

Contro

PC S.P.A., incorporante di C S.R.L., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli Avvocati Matteo Targhini e Alberto Gommellini, elettivamente domiciliata presso lo studio di quest'ultimo in Roma, Via Eleonora Duse n. 35.

- controricorrente -

Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. EMILIA ROMAGNA n. 1675/02/2016, depositata in data 15 giugno 2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 settembre 2024 dal Consigliere dott.ssa Maria Luisa De Rosa.

Rilevato che:



1. In data 27/04/2011 veniva notificata alla società C S.p.A., la cartella di pagamento n. X, emessa a seguito di un controllo formale ex all'art. 36 *bis* d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 della dichiarazione del consolidato nazionale afferente all'anno 2007, da cui era emerso un riporto delle perdite dell'anno precedente (2006) per il quale non risultava presentata la dichiarazione del consolidato fiscale; la cartella era stata preceduta da una comunicazione di irregolarità a seguito della quale la società contribuente aveva presentato apposita memoria difensiva con richiesta di annullamento in autotutela, respinta dall'ufficio.
2. Avverso la cartella proponeva ricorso la contribuente dinanzi alla C.t.p. di Bologna; si costituiva in giudizio anche l'Ufficio, contestando i motivi di ricorso e chiedendo la conferma del relativo operato.
3. La C.t.p., con sentenza n. 36/03/2012, accoglieva integralmente il ricorso della contribuente, compensando tra le parti le spese di lite.
4. Contro tale decisione proponeva appello l'Agenzia delle Entrate dinanzi la C.t.r. dell'Emilia-Romagna; si costituiva anche la società contribuente, chiedendo la conferma di quanto statuito in primo grado.
5. Con sentenza n. 1675/02/2016, depositata in data 15 giugno 2016, la C.t.r. adita rigettava l'appello dell'Ufficio.
6. Avverso la sentenza della C.t.r. dell'Emilia-Romagna, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un motivo e la società contribuente ha resistito con controricorso.
- La causa è stata trattata nella camera di consiglio del 13 settembre 2024.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo di ricorso, così rubricato: «Violazione o falsa applicazione degli artt. 118, 122 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917



(TUIR) e 9, comma 2, D.M. n. del 9 giugno 2004, n. 138, ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.» l'Ufficio lamenta l'*error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. ha consentito il rinvio a nuovo delle perdite derivanti dalle operazioni di consolidamento, muovendo dal presupposto per cui la mancata presentazione del modello CNM per l'anno precedente costituisca una mera irregolarità; in realtà, solo attraverso la dichiarazione CNM l'ufficio viene a conoscenza della volontà del gruppo circa i criteri di compensazione delle perdite, può verificare i periodi di formazione delle perdite stesse e gli specifici utilizzi, tutte informazioni che l'ufficio non sarebbe in grado di rilevare sulla base delle sole dichiarazioni (quadro GN) delle società appartenenti al gruppo.

2. Il motivo di ricorso proposto è infondato.

2.1. Innanzitutto, risulta utile effettuare un *excursus* dell'istituto del consolidato nazionale, come disciplinato dagli artt. da 117 a 124 TUIR. Esso attribuisce rilevanza fiscale al fenomeno dei gruppi d'impresa attraverso l'opzione della società capogruppo e di almeno una società controllata, anziché per la tassazione separata delle singole compagini sociali del gruppo, per una modalità di determinazione unitaria del reddito complessivo globale su cui si applica l'imposta di cui è debitrice la controllante. L'opzione per il "*fiscal unit*" è irrevocabile e ha efficacia per tre esercizi sociali. La società consolidata, che esercita l'opzione per la tassazione di gruppo, con elezione di domicilio presso la controllante (art. 119 TUIR), è tenuta a presentare la propria dichiarazione dei redditi, mentre la consolidante provvede, oltre che a presentare la dichiarazione dei redditi del consolidato, anche alla liquidazione della imposta del gruppo.

2.2. L'art. 118 TUIR dispone, infatti, che «L'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'art. 117 comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente



alla somma algebrica dei redditi complessivi netti da considerare, quanto alle società controllate, per l'intero importo indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante»; e specifica, poi, che «al soggetto controllante compete il riporto a nuovo della eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili, la liquidazione dell'unica imposta dovuta o dell'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo». Quanto agli obblighi della società controllata, l'art. 121 TUIR prevede che questa «deve compilare il modello della dichiarazione dei redditi al fine di comunicare alla società o ente controllante la determinazione del proprio reddito complessivo, delle ritenute subite, delle detrazioni e dei crediti di imposta spettanti».

Con riguardo alla comunicazione della dichiarazione dei redditi della consolidata, l'art. 7 D.M. 9/06/2004 del Ministero dell'economia e delle finanze prevede che «per effetto dell'opzione: a) ciascun soggetto deve presentare all'Agenzia delle entrate la propria dichiarazione dei redditi...senza liquidazione dell'imposta», mentre l'art. 8 dello stesso decreto dispone che «per effetto dell'opzione, ciascuna consolidata, oltre a quanto indicato nell'art. 121 del testo unico, deve trasmettere al consolidante: a) la copia della dichiarazione dei redditi di cui all'art. 7 del presente decreto».

2.3. Pertanto, ciascuna consolidata, come pure la consolidante, deve quantificare il proprio reddito (o la propria perdita) e presentare la propria dichiarazione nei termini e secondo le modalità ordinarie. Tuttavia, per consentire il consolidamento degli imponibili e, di conseguenza, la liquidazione dell'unica imposta dovuta dal gruppo, la dichiarazione della consolidata non prevede la determinazione dell'imposta, che invece avverrà esclusivamente nella dichiarazione della consolidante, cui competono gli obblighi di determinazione dell'imponibile consolidato e di liquidazione dell'imposta di gruppo.



Nelle singole dichiarazioni delle consolidate, ma anche della consolidante, devono indicarsi il proprio reddito complessivo, le ritenute subite, le detrazioni di imposta operate, i crediti di imposta spettanti, gli acconti eventualmente versati in via autonoma, le eccedenze IRES e le eccedenze di imposta diverse dall'IRES, trasferite al consolidato per il loro utilizzo in compensazione "orizzontale".

2.4. La dichiarazione del reddito consolidato non è, dunque, espressione della capacità contributiva del gruppo, ma è la sintesi di capacità contributive individuali: al gruppo non è riconosciuta la soggettività tributaria che permane, invece, in capo alle singole società (conf. Cass. nn. 30014/2018 e 4416/2020).

2.5. Occorre ricordare che questa Corte ha statuito come: «E', quindi, di tutta evidenza la diversa natura ed efficacia della manifestazione di volontà di opzione rispetto alla dichiarazione dei redditi di gruppo da compilare ed inviare con il modello CNM a cura della società controllante: la prima è dichiarazione negoziale che consente l'accesso alla disciplina della tassazione consolidata ed è produttiva degli effetti connessi a tale istituto fiscale tra i quali va annoverato il diritto della consolidante di riportare a nuovo le perdite consolidate risultanti dalla somma algebrica degli imponibili delle consolidate; la seconda ha valore di dichiarazione di scienza che segue all'instaurazione del regime del consolidato; la sua funzione nell'ambito di un rapporto tra contribuente ed erario improntato ai principi di collaborazione e buona fede (arg. L. 27 luglio 2000, n. 212, ex art. 10) è quella di portare a conoscenza dell'amministrazione finanziaria gli elementi essenziali che consentano a quest'ultima di procedere ai successivi controlli circa la sussistenza del presupposto impositivo e della corretta liquidazione dell'imposta. Ciò premesso, va innanzitutto rilevato che nessuna delle disposizioni del TUIR che disciplinano il consolidato fiscale prevede, quale conseguenza della omessa



presentazione della dichiarazione consolidata, la decadenza del diritto della consolidante a riportare a nuovo le perdite consolidate.

Né, contrariamente a quanto opinato dall'Agenzia delle Entrate, l'art. 9 comma 2 d.m. 9 giugno 2004 sanziona con la perdita del diritto di riportare a nuovo le perdite consolidate la mancata presentazione del modello CNM, limitandosi, al secondo comma, a prevedere che *"Le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione dei redditi di cui al comma 1 possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo globale dei periodi d'imposta successivi, secondo le modalità di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 84"*. La conseguenza che l'ordinamento fiscale ricollega alla omessa dichiarazione è il regime sanzionatorio previsto dall'art 1° d.Ivo 471/1997.

2.6. Passando ad esaminare la materia sotto un profilo più sostanziale va rilevato che le Sezioni Unite di questa Corte hanno affermato i principi, enunciati specificamente in tema d'imposte sul valore aggiunto ma estensibili anche alle imposte sui redditi, secondo i quali *"l'amministrazione finanziaria non può pretendere la restituzione di somme per ragioni di pura forma senza addurre rilievi sulla loro effettiva spettanza"* ed ancora *"in definitiva, come esattamente si è rilevato in dottrina e giurisprudenza, in presenza di una violazione formale - intesa come inadempimento di un obbligo distinto dalle condizioni essenziali previste dalle direttive IVA per l'esercizio della detrazione - la questione da risolvere è esclusivamente di natura probatoria: l'infrazione è da ritenersi emendabile sul piano del rapporto impositivo laddove si disponga ugualmente delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo (Cass. Sez. 5, n. 3586 del 2016), in quanto acquirente, ha il diritto di recuperare l'imposta pagata a titolo di rivalsa (Cass. Sez. 5, n. 25871 del 2015), sempreché non risulti in concreto impedita la prova dell'adempimento dei requisiti sostanziali (Cass. Sez.5, n. 4612 del 2016....la linea evolutiva qui*



percorsa nel caso di dichiarazione omessa materialmente - ovvero omessa perché ultra-tardiva - si salda strettamente con i principi fondanti la citata decisione di queste sezioni unite n. 13378 del 2016, sull'emenda delle dichiarazioni fiscali.... Dinanzi alla posizione del contribuente quale titolare di diritti soggettivi perfetti derivanti dalla legge nazionale e dal diritto dell'UE, è il processo tributario, infatti, il contesto privilegiato nel quale l'esigenza della giusta imposizione trova la sua armonica realizzazione a prescindere da moduli procedurali diretti a garantire ed agevolare l'azione amministrativa. Si tratta, in sostanza, di porre rimedio a errori e/o omissioni del contribuente, in presenza di situazioni legali e veritiere, in via di eccezione direttamente nel processo tributario quale ragione d'impugnazione dell'atto di controllo formale del Fisco (es. Cass. Sez.5, n. 26187 del 2014), effettuato con le procedure automatizzate previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 *bis*, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 *bis*, che comportano di per sé stesse lo "scarto" delle posizioni fiscali" (cfr. Cass. S.U. 17757/2016).

2.7. Nella fattispecie in esame è pacifico che sia la società consolidante (Houghton Italia) sia la consolidata (Houghton) abbiano regolarmente e tempestivamente presentato le rispettive dichiarazioni dei redditi per gli anni di imposta 2004- 2007 cosicché l'ammontare della perdita complessiva poteva essere ricostruito attraverso i dati contenuti nei quadri delle dichiarazioni dei redditi. L'Ufficio, infatti, era stato reso edotto della adesione al regime di tassazione del consolidato nazionale dalla Houghton Italia per il triennio 2004-2007 ed aveva la possibilità di vigilare agevolmente sulle dichiarazioni presentate dalle società partecipanti alla tassazione di gruppo. L'Amministrazione finanziaria non ha addotto alcun rilievo, se non quello, di natura puramente formale, relativo alla omessa dichiarazione, circa l'effettiva spettanza del diritto della consolidante a riportare per l'anno 2007 le perdite subite dal



gruppo negli anni precedenti né risulta essere stato **dedotto un** pregiudizio all'attività di controllo e di verifica del reddito» (Cass. n. 28316/2021).

2.8. Alla stregua della richiamata giurisprudenza, non può che ritenersi corretta la decisione della C.t.r. qui impugnata laddove ha ritenuto che la mancata presentazione del modello CNM per l'anno precedente costituisse una mera irregolarità formale; l'Ufficio, infatti, risulta esser stato tempestivamente avvertito della scelta circa l'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo con riferimento al triennio 2005 - 2007 e il reddito complessivo del gruppo per l'anno 2006, anno per il quale mancava la dichiarazione CNM e si era proceduto al riporto delle perdite nella dichiarazione del 2007, poteva essere agevolmente calcolato dallo stesso ufficio servendosi delle singole dichiarazioni dei redditi presentate per quell'anno da tutte le società facenti parte del consolidato.

3. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura generale, non si applica l'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione delle spese di lite che liquida in € 6.000,00, oltre ad € 200,00 per esborsi, rimborso forfettario nella misura del 15 % oltre ad IVA e c.p.a. come per legge.

Così deciso in Roma il 13 settembre 2024.

Il Presidente
Ettore Cirillo



CASSAZIONE.NET

