Sentenza del 21/11/2018 n. 30014 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (TRIBUTI POSTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - ACCERTAMENTI E CONTROLLI - IN GENERE Consolidato nazionale - Disciplina anteriore alla riforma del 2012 - Società del gruppo - Autonomia - Conseguenze sulla compensazione tra crediti d'imposta e debiti fiscali.

Massima:

In tema di disciplina fiscale del consolidato nazionale, l'art. 43 ter, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973, nella formulazione in vigore anteriormente alla introduzione del comma 2 bis, aggiunto dall'art. 2, comma 3, del d.l. n. 16 del 2012, convertito, con modificazioni, nella l. n. 44 del 2012, anche il soggetto consolidante, quando sia cessionario del credito d'imposta del consolidato dell'anno precedente per la compensazione con propri debiti fiscali, ha l'obbligo, a pena di inefficacia, di indicare nella dichiarazione gli estremi previsti dal comma 2 della medesima norma.

Massima tratta dal CED dell Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza n. 77/14/10, depositata dalla Commissione Tributaria Regionale del Piemonte il 16.11.2010.

Ha rappresentato che a seguito di un controllo automatizzato relativo all'anno d'imposta 2005 l'Ufficio notificava alla R. s.p.a. una cartella esattoriale per l'indebito utilizzo del credito (d'imposta) da consolidato nazionale, riferito ai redditi 2004, portato in compensazione dalla consolidante su modello F24 per i propri debiti (fiscali) 2005.

L'Ufficio, recuperando l'eccedenza d'imposta utilizzata, ha ritenuto che la consolidante per compensare con propri debiti fiscali il credito d'imposta del consolidato dell'anno precedente avrebbe dovuto prioritariamente dichiarare nell'apposito rigo del Modello Unico Consolidato (NI) la cessione del credito, così come previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43 ter, comma 2; la

contribuente ha sostenuto invece che non fosse necessaria alcuna comunicazione, ritenendo che ex art. 118 del TUIR il credito appartenesse alla consolidante già ex lege e non vi erano obblighi di comunicazione della cessione a sè stessa.

Insorta la controversia, la Commissione Tributaria Provinciale di Torino aveva riconosciuto le ragioni della contribuente, annullando la cartella. La Commissione Regionale, rigettando l'appello della Agenzia, confermava la decisione di primo grado con la sentenza ora impugnata.

Con un unico motivo l'Agenzia si doleva della violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 118 e 122 e del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43 ter, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver ritenuto il giudice regionale che l'utilizzazione da parte della consolidante in proprio del credito derivante dal bilancio consolidato non richiedesse alcuna comunicazione di cessione del credito medesimo, così come invece previsto dal D.P.R. n. 602 cit., art. 43 ter, comma 2. Chiedeva pertanto la cassazione della sentenza.

Si costituiva la contribuente, contestando l'interpretazione dell'Ufficio in ordine agli obblighi di dichiarazione nella ipotesi che l'eccedenza del credito del gruppo consolidato fosse utilizzata in compensazione dalla società consolidante medesima, chiedendo il rigetto del ricorso. Depositava anche memoria ex art. 378 c.p.c. ribadendo le proprie difese.

All'udienza pubblica del 14 febbraio 2018, dopo la discussione, il P.G. e le parti concludevano. La causa era trattenuta in decisione.

Motivi della decisione

La questione, che risulta per la prima volta all'attenzione di questa Corte, sebbene all'attualità in parte superata dalla introduzione nell'art. 43 ter, del comma 2 bis, inserito dal D.L. n. 16 del 2012, art. 2, comma 3, conv. con modificazioni nella L. n. 44 del 2012, va inquadrata nella disciplina del consolidato nazionale.

Il problema in particolare è se la prescrizione dettata dall'art. 43 ter, comma 2 cit., secondo cui "nei confronti della amministrazione finanziaria la cessione delle eccedenze (d'imposta) è efficace a condizione che l'ente o società cedente indichi nella dichiarazione gli estremi dei soggetti cessionari e gli importi ceduti a ciascuno di essi", sia applicabile nelle ipotesi in cui della cessione del credito beneficino le società consolidate, oppure anche la società consolidante per la compensazione dei propri debiti tributari. La conseguenza delle diverse ed opposte interpretazioni della norma (ratione temporis vigente) è che, prevalendo quella più rigorosa, il mancato adempimento delle formalità implicherebbe una inefficacia della cessione con il conseguente recupero a tassazione, come avvenuto nel caso di specie. La Commissione Regionale, che ha optato per l'interpretazione meno rigorosa annullando la cartella esattoriale, ha motivato la decisione sostenendo che "nella sostanza, non vi è stata alcuna cessione del credito in quanto lo stesso è stato alla fine utilizzato dalla stessa consolidante".

Dall'esame della disciplina all'epoca vigente questo Collegio ritiene di non condividere le conclusioni cui è pervenuto il giudice di merito.

Il consolidato nazionale è disciplinato dagli artt. da 117 a 129 del TUIR. Con esso viene a costituirsi una unica base imponibile, calcolando il reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle partecipanti al regime del consolidato e così procedendo alla liquidazione dell'imposta di gruppo (art. 122 Tuir). Al consolidato partecipano le singole società su opzione facoltativa, ossia le controllate, definite consolidate, e la controllante, cioè la consolidante, sulla quale incombe il compito, dopo avere calcolato il proprio reddito ed acquisito la conoscenza di quello delle consolidate, di determinare il reddito complessivo globale ai sensi dell'art. 118 Tuir. La consolidante deve presentare la dichiarazione dei redditi del gruppo, ad essa competendo "il riporto a nuovo dell'eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili, la liquidazione dell'unica imposta dovuta, o dell'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo" (art. 118, comma 1, seconda parte, Tuir), nonchè tutti gli altri obblighi fiscali inerenti il reddito di gruppo.

In tale contesto si inserisce la previsione del D.P.R. n. 602 cit., art. 43 ter, aggiunto nella disciplina sulla riscossione della L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 94, in un contesto legislativo attento alla realtà economico-giuridica dell'unità economica del gruppo. Ed infatti la citata norma si applica tanto al gruppo quanto alla struttura del consolidato, ancora più circoscritta e vincolante per le partecipanti, prevedendo che "le eccedenze d'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi (all'epoca vigente) risultanti dalla dichiarazione dei redditi delle società o enti appartenenti a un gruppo possono essere cedute, in tutto o in parte, a una o più società o all'ente dello stesso gruppo, senza l'osservanza delle formalità di cui al del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, artt. 69 e 70" (D.P.R. n. 602 cit., art. 43 ter, comma 1), con il solo obbligo, al fine della sua efficacia nei confronti della amministrazione finanziaria, di indicare in dichiarazione quanto prescritto dal comma 2 della medesima norma, già sopra riportate.

Ebbene, questo in estrema sintesi il quadro normativo, il recupero d'imposta esercitato con la cartella erariale notificata alla società R. trova causa nella omessa indicazione nella dichiarazione (rigo NI) degli estremi dell'importo ceduto e del cessionario del credito ceduto, identificabile nel caso di specie con la medesima società consolidante.

Secondo la prospettazione della contribuente, condivisa dal giudice tributario di merito, non vi era alcun obbligo a riportare gli estremi, poichè la cessione sarebbe avvenuta nella coincidenza della cedente (quale consolidante preposta a tutti gli obblighi fiscali) e della cessionaria, essendo quest'ultima sempre identificabile nella consolidante. L'Ufficio invece lamenta che l'obbligo prescritto dall'art. 43 ter cit. riguarda tutti, tanto più che nel caso di specie sarebbe stata confusa la titolarità di rapporti giuridici d'imposta personali - ossia della società in quanto tale per i propri debiti tributari, ancorchè nella struttura giuridico-economica del consolidato trattavasi della società consolidante - con quelli del gruppo consolidato; tale confusione viene ritenuta una inammissibile interscambiabilità della posizione fiscale della Rhibo, a cui invece si impone di mantenere una distinzione tra la posizione di consolidante e quella personale.

Il quadro normativo declina verso una interpretazione favorevole alla Agenzia.

Innanzitutto la struttura del consolidato nazionale presuppone tra le società un rapporto di controllo, secondo le condizioni indicate nell'art. 2359 c.c., ma ciò non involge affatto che le medesime società, controllate e controllante che siano, non mantengano la propria individualità.

Esse esercitano una opzione, che le vincola per un triennio, ma sono sempre salve le ipotesi di mancato rinnovo della opzione così come possono verificarsi vicende interruttive della stessa tassazione di gruppo nel triennio (per il venir meno del rapporto di controllo, per il fallimento di una società, e altre ipotesi). Ciò implica che la consolidante mantiene la propria identificabilità senza sovrapponibilità della posizione personale con quella di consolidante del gruppo. La stessa disciplina sulla determinazione del reddito complessivo globale da dichiarare, risultante dalla "somma algebrica" dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti al regime del consolidato, come prescritto dall'art. 122 del TUIR (e come deducibile anche dall'art. 118 TUIR), conferma che ognuna delle partecipanti mantiene una propria individualità.

Peraltro, quanto agli obblighi di comunicazione, nella fattispecie disciplinata dall'art. 118 cit., comma 2, seconda parte, secondo cui le eccedenze d'imposta riportate a nuovo relative agli stessi esercizi (quelli anteriori all'inizio della tassazione di gruppo) possono essere utilizzate dalla società o ente controllante (dunque ai fini del reddito globale del gruppo consolidato) o alternativamente dalla società cui competono (compresa la consolidante), prescrive che "resta ferma l'applicabilità delle disposizioni di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 43 ter". Dal che non emerge alcuna distinzione tra società consolidate e società consolidante in ordine agli adempimenti cui attendere.

Ciò che in conclusione emerge è che la vicenda giuridica, pur caratterizzata dalla presentazione di una dichiarazione dei redditi globali del consolidato nazionale, rappresenta comunque e solo la risultante di una mera somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna società partecipante al regime del consolidato (artt. 118 e 122 cit.), senza compromettere l'individualità degli addendi della suddetta somma algebrica (ossia i redditi delle singole società). Questo vige tanto per le consolidate quanto per la consolidante.

La posizione individuale della consolidante pertanto non si sovrappone al ruolo che la società medesima assume nel gruppo consolidato, escludendosi ogni commistione, anzi al contrario assicurandosi una identificabilità in via autonoma. Sicchè se si decide che un eccedenza di credito del gruppo vada a compensare i debiti fiscali propri di una partecipante, si attua sempre una cessione ad una delle società partecipanti, consolidata o consolidante che sia, con l'insorgenza dei conseguenti obblighi di dichiarazione prescritti dall'art. 43 ter cit. ratione temporis vigente.

Ulteriore conforto a questa lettura più rigorosa della disciplina vigente nel 2005 può trarsi dall'inserimento, nell'art. 43 ter, di un comma 2 bis, che è stato aggiunto dal D.L. n. 16 del 2012, art. 2, comma 3, convertito con modificazioni nella L. n. 44 del 2012. Secondo questo nuovo comma "in caso di cessione dell'eccedenza dell'imposta sul reddito delle società risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato, di cui all'art. 122 del testo unico delle imposte sui redditi....la mancata indicazione degli estremi del soggetto cessionario e dell'importo ceduto non determina l'inefficacia ai sensi del secondo comma. In tale caso si applica la sanzione di cui al D.L. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 8, comma 1, nella misura massima stabilita". Ebbene, nella relazione di accompagnamento alla bozza definitiva del decreto fiscale del 2012 si affermava che "in ottemperanza ai principi richiamati, il comma 3 prevede altresì l'aggiunta di un comma al

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 43-ter, al fine di attenuare gli effetti della mancata indicazione in dichiarazione dell'attribuzione dell'eccedenze d'imposta nel caso in cui questa venga ceduta dal consolidato al soggetto consolidante per il pagamento di propri debiti tributari. Con la modifica proposta si evita in sostanza che la mancata indicazione nella dichiarazione dei redditi del consolidato - compilata dall'ente o società consolidante - dei dati del cessionario-consolidante, determini l'inefficacia della cessione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Si applica la sanzione di cui al D.L. n. 471 del 1997, art. 8, comma 1, del nella misura massima stabilita". Il comma, che non ha funzione interpretativa autentica ed esplicativa del pregresso contenuto, ma introduce una novità riguardante proprio il consolidato, viene giustificato dal legislatore proprio per evitare le rigorose conseguenze derivanti dal mancato rispetto degli obblighi di comunicazione prescritti dal comma 2 nell'ipotesi di cessione della eccedenza alla consolidante-controllante per il pagamento dei propri debiti fiscali.

Si tratta di una traccia interpretativa particolarmente eloquente del dell'art. 43 ter, comma 2, che aiuta a spiegare la portata e l'area applicativa della rigorosa disciplina dettata dal previgente art. 43 ter.

Può allora concludersi che correttamente l'Agenzia rilevò l'omessa indicazione nel rigo NI del modello unico consolidato 2005 degli estremi richiesti per la cessione di una eccedenza d'imposta del consolidato in favore della Rhibo, dovendosi affermare il seguente principio: "in tema di disciplina fiscale del consolidato nazionale, il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 43 ter, comma 2, nella formulazione in vigore anteriormente alla introduzione del comma 2 bis, aggiunto dal D.L. n. 16 del 2012, art. 2, comma 3, convertito con modificazioni nella L. n. 44 del 2012, anche il soggetto consolidante, quando sia cessionario del credito d'imposta del consolidato dell'anno precedente per la compensazione con propri debiti fiscali, ha l'obbligo, a pena di inefficacia, di indicare nella dichiarazione gli estremi previsti dal comma 2 della medesima norma".

Il ricorso va dunque accolto con la conseguente cassazione della sentenza. Poichè la controversia afferisce alla soluzione di una questione di diritto, e non essendovi necessità di accertamenti di fatto cui provvedere, ricorrono i presupposti previsti dall'art. 384 c.p.c., comma 2, per decidere la causa anche nel merito.

La fondatezza delle ragioni della Amministrazione per quanto sopra illustrato comporta il rigetto del ricorso originario della contribuente.

La complessità della vicenda, in uno alla novità della questione giuridica portata dinanzi al giudice di legittimità giustificano la compensazione delle spese del presente giudizio e nei gradi di merito.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario della contribuente. Compensa tra le parti le spese del presente giudizio e quelle dei precedenti gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 14 febbraio 2018.

Depositato in Cancelleria il 21 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza