Sentenza del 21/11/2019 n. 30348 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento con adesione - Consolidato nazionale - Responsabilità della consolidante

Massima:

In caso di consolidato nazionale, l'accertamento con adesione di primo livello della società consolidata, secondo la disciplina anteriore all'introduzione, con il d.l. n. 78 del 2010, conv. dalla l. n. 122 del 2010, dell'40-bis d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 9-bis del d.lgs. n. 218 del 1997, produce effetti sulla responsabilità della consolidante che non abbia partecipato al procedimento per adesione, né abbia impugnato l'avviso di accertamento di secondo livello, divenuto perciò definitivo, quando quest'ultima dichiari, in qualunque forma, di volerne profittare, trovando applicazione la disciplina di cui all'art. 1304, comma 1, c.c., mentre resta indifferente la definitività dell'accertamento di secondo livello.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Nell'esercizio sociale 2005, la SAIPEM s.p.a. partecipava, in qualità di consolidante, a un consolidato fiscale nazionale, ai sensi degli articoli da 117 a 129 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, al quale aderiva, in qualità di consolidata, la Intermare Sarda s.p.a. (poi incorporata, con effetto dal 1° gennaio 2010, da un'altra società del gruppo, la SAIPEM Energy Services s.p.a., successivamente, a sua volta, incorporata, con effetto dal 1° gennaio 2012, dalla SAIPEM s.p.a.).

2. Il 18 ottobre 2010, l'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Nuoro, Ufficio controlli, competente per la società consolidata, notificò alla SAIPEM Energy Services s.p.a., quale incorportante della consolidata Intermare Sarda s.p.a., e alla SAIPEM s.p.a., quale consolidante, l'avviso di accertamento cosiddetto di primo livello (n. TW5080200657/2010), con il quale, per l'anno 2005, venivano determinati un maggior reddito complessivo netto della società consolidata e una maggiore IRES "teorica" di Euro 69.249,00.

Sulla base di tale atto, il 21 dicembre 2010, l'Agenzia delle entrate, Direzione regionale della Lombardia, Ufficio "Grandi contribuenti", competente per la società consolidante, notificò alle stesse SAIPEM Energy Services s.p.a., quale incorportante della consolidata Intermare Sarda s.p.a., e SAIPEM s.p.a., quale consolidante, l'avviso di accertamento cosiddetto di secondo livello (n. TMB096F00641/2010), con il quale, per l'anno 2005, veniva determinato il maggior reddito complessivo globale del consolidato, veniva liquidata una maggiore IRES di gruppo di Euro 69.249,00, oltre a interessi e veniva determinata la sanzione amministrativa di Euro 69.249,00.

Il 29 dicembre 2010, l'Agenzia delle entrate, Direzione regionale della Lombardia, Ufficio "Grandi contribuenti", notificò alla SAIPEM Energy Services s.p.a., quale incorportante della consolidata Intermare

Sarda s.p.a., un atto di contestazione (n. TMBC06B00294/2010), con il quale irrogava la sanzione amministrativa di Euro 69.249,00.

Nel frattempo, la SAIPEM Energy Services s.p.a. aveva presentato (secondo la ricorrente, il 14 dicembre 2010, secondo la SAIPEM s.p.a., il 16 novembre 2010) istanza di accertamento con adesione per la definizione dell'accertamento di primo livello. Il conseguente procedimento si concluse positivamente con la sottoscrizione, da parte della SAIPEM Energy Services s.p.a., quale incorportante della consolidata Intermare Sarda s.p.a., il 28 febbraio 2011, dell'atto di definizione (n. TW5A80200072/2011), con il quale fu determinata una maggiore IRES "teorica" di Euro 25.816,00 (in luogo di Euro 69.249,00).

Con riguardo all'accertamento di secondo livello, non fu né attivato il procedimento di accertamento con adesione né proposta impugnazione da parte della SAIPEM s.p.a.

Con istanza dell'Il aprile 2011, la SAIPEM s.p.a. chiese all'Agenzia delle entrate, Direzione regionale della Lombardia, Ufficio "Grandi contribuenti", di riliquidare l'IRES di gruppo, nonché gli interessi e le sanzioni, «al fine di tener conto della intervenuta definizione dell'accertamento con adesione da parte della società consolidata Intermare Sarda» s.p.a.

L'istanza della SAIPEM s.p.a. veniva accolta parzialmente, con l'adozione di due provvedimenti.

Con un primo provvedimento (atto n. TMBX6F09M001/2011), concernente l'avviso di accertamento di secondo livello e notificato alla SAIPEM s.p.a., l'Ufficio "Grandi contribuenti" della Direzione regionale della Lombardia, ridusse il reddito complessivo globale del consolidato, riliquidò l'IRES di gruppo nella misura di Euro 25.816,00, oltre ai corrispondenti interessi, e rideterminò la sanzione amministrativa in Euro 25.816,00.

Con un secondo provvedimento (n. TMBX6F09M002/2011), concernente l'atto di contestazione n. TMBCO6B00294/2010 e notificato sia alla SAIPEM s.p.a. che alla SAIPEM Energy Services s.p.a., quale incorportante della consolidata Intermare Sarda s.p.a., lo stesso Ufficio "Grandi contribuenti" della Direzione regionale della Lombardia riduceva la sanzione amministrativa irrogata con il suddetto atto di contestazione a Euro 25.816,00.

3. Questi ultimi due provvedimenti furono impugnati, con distinti ricorsi, dalla SAIPEM s.p.a. e dalla SAIPEM Energy Services s.p.a. davanti alla Commissione tributaria provinciale di Milano

(hinc: «CTP»).

Le ricorrenti dedussero l'illegittimità della rideterminazione della sanzione amministrativa nella misura del 100 per cento della riliquidata maggiore IRES di gruppo (ai sensi, deve ritenersi, dell'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, nel testo vigente ratione temporis) anziché nella misura di un quarto del minimo previsto dalla legge e, quindi, nella misura di Euro 6.454,00 ai sensi dell'art. 2, comma 5, primo periodo, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (anch'esso nel testo vigente ratione temporis), stante l'intervenuta definizione in adesione dell'accertamento di primo livello a opera della SAIPEM Energy Services s.p.a., quale incorportante della consolidata Intermare Sarda s.p.a.

La CTP, riuniti i ricorsi, li accolse.

4. Avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle entrate, Direzione regionale della Lombardia, propose appello alla Commissione tributaria regionale della Lombardia (hinc, anche: «CTR»), che lo rigettò.

La CTR ritenne non condivisibile l'assunto dell'Agenzia appellante secondo cui, nell'attività di accertamento relativa alla tassazione di gruppo, gli avvisi di accertamento di primo e di secondo livello sarebbero «indipendenti e autonomi», con la conseguenza che la definizione in adesione dell'accertamento di primo livello da parte della consolidata «non avrebbe alcun effetto» né sull'accertamento di secondo livello, né sull'imposta di gruppo, né sulla «misura delle sanzioni dovute».

Secondo la CTR, tale tesi, oltre a «non trovare riscontro in alcuna espressa disposizione normativa», trascurerebbe di considerare sia che «il consolidato fiscale non ha [...] una soggettività tributaria autonoma rispetto alle società che vi partecipano, né esprime una autonoma capacità contributiva», sia che, «per effetto del principio di solidarietà», come già affermato dalla CTP, «basta che una società corrisponda all'erario quanto dovuto a titolo d'imposta e sanzioni per liberare l'altra o altre società dall'obbligazione tributaria vera e propria». Deponeva, infine, per il rigetto dell'appello anche l'argomento che, «ex art. 127 del Tuir, la responsabilità principale nel pagamento della sanzione correlata alla maggiore imposta è della società consolidata, mentre in capo alla consolidante è posta una responsabilità esclusivamente solidale».

5. Avverso tale sentenza di secondo grado, notificata il 21 giugno 2013, ricorre per cassazione l'Agenzia delle entrate, che affida il proprio ricorso, notificato il 16-17 settembre 2013 e depositato il 27 settembre 2013, a un unico motivo.

6. La SAIPEM s.p.a. resiste con controricorso, notificato il 25-26 ottobre 2013.

7. La stessa SAIPEM s.p.a. ha depositato una memoria.

8. Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 17 settembre 2019, nella quale il Procuratore generale ha concluso come indicato in epigrafe.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico articolato motivo di ricorso, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 122 e 127 del d.P.R. n. 917 del 1986, dei principi del procedimento di accertamento con adesione di cui al d.lgs. n. 218 del 1997 e dell'art. 1304 cod. civ., per avere la CTR reputato, in contrasto con tali disposizioni e principi, che, nel regime del consolidato fiscale nazionale, le vicende tributarie della consolidata successive alla presentazione, da parte della consolidante, della dichiarazione dei redditi del consolidato, e, in particolare, la definizione con adesione dell'accertamento di primo livello da parte della consolidata, incidano automaticamente sulla dichiarazione dei redditi del consolidato e sui rapporti tra la consolidante e il fisco.

Più nel dettaglio, la ricorrente asserisce che, dalla complessiva lettura degli artt. 122 e 127, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986 - là dove, in particolare, pongono in capo alla consolidante l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi del consolidato (art. 122) e prevedono la responsabilità della stessa consolidante per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante da tale dichiarazione (art. 127, comma 1, lett. a) - si trarrebbe che, pur non essendo effettivamente configurabile, come affermato dalla CTR, una soggettività autonoma del consolidato, nondimeno «il rapporto tributario conseguente alla presentazione della dichiarazione dei redditi in esame si instaura unicamente tra Fisco e società controllante, con la conseguenza che, nei confronti del primo, e in ordine alla dichiarazione in parola, risponde esclusivamente la seconda».

Ne discenderebbe, quale «ineludibile coronario», che, «per converso, nessuna incidenza possono avere le successive vicende impositive che attengano alla società controllata, se non nell'ambito dei rapporti tra quest'ultima e la società controllante». Conclusione che - sempre secondo l'Agenzia delle entrate - troverebbe conferma anche nel comma 2 dell'art. 127 del d.P.R. n. 917 del 1986, atteso che tale disposizione «disciplina l'ambito di operatività della responsabilità della società controllata nei confronti della società controllante in ordine alla maggiore imposta accertata, ma tace sull'ipotesi inversa, vale a dire sugli effetti che possano conseguire a una modifica in favore della società controllata, con riferimento al reddito di quest'ultima, nei rapporti con la società controllante e in relazione alla dichiarazione di cui all'art. 122».

La ratio del complesso normativo in considerazione sarebbe, del resto, quella di «individuare un soggetto unico di riferimento in ordine al bilancio consolidato, soggetto il quale ne risponde nei confronti del Fisco, al fine di evitare proprio [...] il ripercuotersi in danno sempre del Fisco di possibili ulteriori vicende reddituali e impositive che attengano a una delle società controllate».

La ricorrente ha ulteriormente dedotto che anche la natura di accordo transattivo dell'accertamento con adesione escluderebbe che l'atto di adesione concernente l'accertamento di primo livello nei confronti della consolidata possa «riverberarsi automaticamente», mentre «sarebbe stato casomai onere della società controllante intervenire nel predetto procedimento in relazione alla dichiarazione dei redditi relativa al bilancio consolidato che aveva presentato». Da tale prospettiva, la sentenza della CTR si porrebbe altresì in contrasto sia con l'art. 1304 cod. civ., «essendo evidente che sarebbe stato necessario un atto di adesione tempestivo, e non a termini scaduti (come invece avvenne), da parte della controllante alla definizione chiesta dalla

controllata», sia con le norme del d.lgs. n. 218 del 1997, «falsamente applicate perché qui si trattava di autotutela» (gli atti impugnati essendo stati, infatti, adottati nell'esercizio di tale potere, atteso che la pretesa impositiva nascente dalla dichiarazione dei redditi del consolidato era divenuta ormai definitiva per la mancata tempestiva impugnazione sia dell'avviso di accertamento di secondo livello sia dell'atto di contestazione delle sanzioni, annullati, appunto, parzialmente, in via di autotutela, dagli atti impugnati). Dal che il contrasto della sentenza impugnata anche con il costante indirizzo della giurisprudenza di legittimità in tema di (non) impugnabilità dei provvedimenti di diniego di annullamento, in via di autotutela, di atti impositivi divenuti definitivi.

2. Vanno anzitutto scrutinate le eccezioni di inammissibilità parziale del motivo di ricorso sollevate dalla controricorrente sull'assunto che, con esso, l'Agenzia delle entrate avrebbe introdotto due questioni nuove, mai prospettate nei gradi di merito, relative alla violazione e falsa applicazione, rispettivamente, dell'art. 1304 cod. civ. e delle norme del d.lgs. n. 218 del 1997.

Le eccezioni non sono fondate.

Costituisce un principio pacifico quello per cui i motivi di ricorso per cassazione «devono attenere al decisum della sentenza impugnata ed a quanto controverso tra le parti ed una questione non esaminata dalla sentenza impugnata deve considerarsi nuova e come tale inammissibile, salvo che questa non sia affetta da vizio di omessa pronuncia per non avere delibato su una questione proposta dalle parti» (Cass., 24 luglio 2013, n. 17957). In questa stessa pronuncia, la Corte ha altresì precisato che «[i]l ricorrente può tuttavia svolgere, in diritto, argomenti nuovi o sviluppare una diversa costruzione giuridica per risolvere una questione già posta, in sintonia con il principio "iura novit curia", purché sempre la prospettazione di nuove questioni di diritto non postuli indagini o accertamenti in fatto non compiuti dal giudice di merito».

Applicando tali principi al caso di specie, va anzitutto constatato che la questione degli effetti della definizione con adesione dell'accertamento di primo livello da parte della consolidata sulla responsabilità nei confronti del fisco della consolidante che non abbia né partecipato a tale procedimento di accertamento con adesione né tempestivamente impugnato l'avviso di accertamento di secondo livello attiene certamente - come si è visto - al decisum dell'impugnata sentenza della CTR e a quanto controverso tra le parti.

Alla luce di ciò, va affermata la possibilità, per la ricorrente, di dedurre le questioni di diritto se, ai fini della produzione dei predetti effetti, siano necessari: ex art. 1304 cod. civ., la dichiarazione della consolidante, da rendere anteriormente alla definitività dell'accertamento di secondo livello, di volere profittare della definizione con adesione da parte della consolidata; l'adozione di un provvedimento di annullamento in autotutela dell'accertamento di secondo livello divenuto definitivo, il cui diniego non sarebbe impugnabile. Tale due questioni si fondano, infatti, su elementi di fatto (la definizione con adesione dell'accertamento di primo livello da parte della consolidata, la mancata partecipazione della consolidante a tale procedimento, la mancata tempestiva impugnazione, da parte della stessa consolidante, dell'avviso di accertamento di secondo livello, la presentazione dell'istanza di riliquidazione dell'IRES di gruppo, nonché degli

interessi e delle sanzioni, sempre da parte della consolidante, successivamente all'intervenuta definitività dell'accertamento di secondo livello) già dedotti dinnanzi al giudice di merito e incontestati dalle parti, sicché, con riguardo agli stessi, non sono necessari nuovi accertamenti in fatto.

3. Nel merito, l'unico motivo di ricorso non è fondato.

Con lo stesso, è per la prima volta sottoposta all'esame di questa Corte la questione degli effetti della definizione con adesione dell'accertamento di primo livello da parte della consolidata sulla responsabilità nei confronti del fisco - qui, in particolare, per le sanzioni - della consolidante che non abbia né partecipato a tale procedimento di accertamento con adesione (e, quindi, sottoscritto, unitamente alla consolidata, il relativo atto di adesione) né tempestivamente impugnato l'avviso di accertamento di secondo livello, che è divenuto, perciò, definitivo.

La questione - che involge delicati aspetti degli istituti del consolidato fiscale nazionale, dell'accertamento con adesione e dell'autotutela tributaria - deve essere scrutinata, ratione temporis, avendo riguardo alla disciplina vigente anteriormente all'inserimento, a opera dei commi 1 e 2 dell'art. 35 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, dell'art. 40-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 9-bis del d.lgs. n. 218 del 1997. Tali due "nuovi" articoli - che, nel dichiarato intento della «[r]azionalizzazione dell'accertamento nei confronti dei soggetti che aderiscono al consolidato nazionale» (così la rubrica dell'art. 35 del d.l. n. 78 del 2010), hanno introdotto, rispettivamente, tra l'altro, l'accertamento «con unico atto» (superando, così, la precedente complessa articolazione dello stesso su due livelli) e la correlativa "adesione unica" - sono infatti applicabili solo a decorrere dal 10 gennaio 2011 (comma 3 dell'art. 35 del d.l. n. 78 del 2010).

Ciò detto, occorre prendere le mosse dalla disciplina, invocata dalla ricorrente, dettata dal d.P.R. n. 917 del 1986 in tema di obblighi e di responsabilità delle società e degli enti che hanno optato per l'applicazione del regime del consolidato nazionale.

Quanto agli obblighi delle società consolidate, l'art. 121 dello stesso d.P.R. n. 917 del 1986, prevede che, «[p]er effetto dell'esercizio congiunto dell'opzione di cui all'articolo 117, ciascuna società controllata, secondo quanto previsto dal decreto di cui all'articolo 129, deve: a) 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 d'imposta spettanti, compresi quelli compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e degli acconti autonomamente versati. Al modello deve essere allegato il prospetto di cui all'articolo 109, comma 4, lettera b), con le indicazioni richieste relative ai componenti negativi di reddito dedotti; b) fornire alla società controllante i dati relativi ai beni ceduti ed acquistati secondo il regime di neutralità fiscale di cui all'articolo 123, specificando la differenza residua tra valore di libro e valore fiscale riconosciuto; c) fornire ogni necessaria collaborazione alla società controllante per consentire a quest'ultima l'adempimento degli obblighi che le competono nei confronti dell'Amministrazione finanziaria anche successivamente al periodo di validità dell'opzione».

Quanto agli obblighi della società o ente consolidante, l'art. 122 del d.P.R. n. 917 del 1986, nel testo vigente ratione temporis (anteriore alla sostituzione operata dall'art. 1, comma 133, lett. s, della legge 24 dicembre 2007, n. 244), stabilisce che «Ella società o l'ente controllante presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato e calcola il reddito complessivo globale apportando alla somma algebrica dei redditi complessivi dei soggetti partecipanti le seguenti variazioni:

a) in diminuzione per un importo corrispondente alla quota imponibile dei dividendi distribuiti dalle società controllate di cui all'articolo 117, comma 1, anche se provenienti da utili assoggettati a tassazione in esercizi precedenti a quello di inizio dell'opzione;

b) in diminuzione o in aumento per effetto della rideterminazione del pro-rata patrimoniale di cui all'articolo 97, secondo quanto previsto dal comma 2 dello stesso articolo;

c) in diminuzione per un importo corrispondente alla differenza tra il valore di libro e quello fiscale riconosciuto dei beni assoggettati al regime di neutralità di cui all'articolo 123».

Pertanto, mentre sulle società consolidate, inclusa la consolidante nella qualità di società partecipante al consolidato, grava l'obbligo di compilare la propria dichiarazione con la determinazione del proprio reddito complessivo netto - ma senza la liquidazione dell'imposta individuale - e di presentarla all'Agenzia delle entrate (come precisato dall'art. 7 del decreto applicativo del Ministro dell'economia e delle finanze 9 giugno 2004 e, ora, dall'art. 7 del decreto dello stesso Ministro 1° marzo 2018) e trasmetterla al soggetto consolidante, su quest'ultimo, in tale sua veste, grava l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi del consolidato con la determinazione del reddito complessivo globale di esso, mediante il calcolo della somma algebrica dei redditi complessivi netti delle consolidate (quali risultanti dalle loro dichiarazioni) e apportando a tale somma le cosiddette rettifiche di consolidamento di cui alle lett. a), b) e c) dell'art. 122, nonché di liquidare l'unica imposta del consolidato. Risulta dunque evidente il rapporto di dipendenza, quanto meno parziale (stante l'esistenza delle rettifiche di consolidamento), tra la dichiarazione del soggetto consolidante e le dichiarazioni delle società consolidate, atteso che la prima riprende i redditi complessivi netti risultanti dalle seconde per sommarli algebricamente.

Quanto alla responsabilità delle società e degli enti che hanno optato per l'applicazione del regime del consolidato nazionale, l'art. 127 del d.P.R. n. 917 del 1986 dispone che «1. La società o l'ente controllante è responsabile:

a) per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122;

b) per le somme che risultano dovute, con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo prevista dall'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, riferita alle dichiarazioni dei redditi propria di ciascun soggetto che partecipa al consolidato e dell'attività di liquidazione di cui all'articolo 36-bis del medesimo decreto;

c) per l'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo globale di cui all'articolo 122;

d) solidalmente per il pagamento di una somma pari alla sanzione di cui alla lettera b) del comma 2 irrogata al soggetto che ha commesso la violazione.

2. Ciascuna società controllata che partecipa al consolidato è responsabile: a) solidalmente con l'ente o società controllante per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile, e per le somme che risultano dovute, con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo prevista dall'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dell'attività di liquidazione di cui all'articolo 36-bis del medesimo decreto, in conseguenza della rettifica operata sulla propria dichiarazione dei redditi;

b) per la sanzione correlata alla maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile, e alle somme che risultano dovute con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo prevista dall'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dell'attività di liquidazione di cui all'articolo 36-bis del medesimo decreto, in conseguenza della rettifica operata sulla propria dichiarazione dei redditi;

c) per le sanzioni diverse da quelle di cui alla lettera b).

3. [ ].

4. L'eventuale rivalsa della società o ente controllante nei confronti delle società controllate perde efficacia qualora il soggetto controllante ometta di trasmettere alla società controllata copia degli atti e dei provvedimenti entro il ventesimo giorno successivo alla notifica ricevuta anche in qualità di domiciliatario secondo quanto previsto dall'articolo 119».

L'ora riportato art. 127 prevede dunque sia ipotesi di responsabilità esclusiva sia ipotesi di corresponsabilità in via solidale.

Per quanto attiene all'imposta e ai relativi interessi, occorre distinguere i casi in cui il recupero a tassazione dell'imposta di gruppo dipende da errori commessi nella sola dichiarazione dei redditi del consolidato (o dal mancato versamento del tributo da parte del soggetto consolidante) dai casi in cui la rettifica di tale dichiarazione dipende - è una «conseguenza» (art. 127, comma 2, lett. a) - della rettifica della dichiarazione di una società consolidata (operata, secondo quanto stabilisce lo stesso art. 127, comma 2, lett. a, o con le procedure di accertamento di cui all'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 o nelle forme di accertamento cosiddetto cartolare di cui agli artt. 36 - bis e 36-ter dello stesso decreto).

Nel primo ordine di casi, poiché il recupero a tassazione è connesso all'inosservanza di obblighi posti a carico del solo soggetto consolidante, il legislatore ha previsto una responsabilità esclusiva di questo (lett. b del comma 1 dell'art. 127, là dove fa riferimento alle somme dovute a

seguito della liquidazione automatizzata della dichiarazione del consolidato ex art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973; lett. c dello stesso comma 1).

Nel secondo ordine di casi, invece, dell'imposta e degli interessi rispondono, in solido, sia il soggetto consolidante che la società consolidata la rettifica del cui reddito ha costituito il presupposto del recupero a tassazione dell'imposta di gruppo (quanto alla responsabilità del soggetto consolidante: lett. a e b del comma 1 dell'art. 127, quest'ultima lettera là dove fa riferimento alle somme dovute a seguito dell'attività di controllo, ex art. 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973, delle dichiarazioni delle società consolidate; quanto a queste ultime: lett. a del comma 2 dell'art. 127).

Per quanto attiene alle sanzioni - profilo che, come si è visto, viene qui direttamente in rilievo - la lett. b) del comma 2 dell'art. 127 stabilisce la responsabilità della società consolidata, in quanto «soggetto che ha commesso la violazione» (lett. d del comma 1 dell'art. 127), per la sanzione «correlata» alla maggiore imposta di gruppo accertata «in conseguenza» della rettifica della dichiarazione della stessa società (operata, anche qui, o con le procedure di accertamento di cui all'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 o nelle forme di accertamento cosiddetto cartolare di cui agli artt. 36-bis e 36-ter dello stesso decreto). La lett. d) del comma 1 dell'art. 127 prevede poi la responsabilità solidale del soggetto consolidante per il pagamento di «una somma pari» a tale sanzione. Tali previsioni della lett. b) del comma 2 e della lett. d) del comma 1 dell'art. 127 sono quelle che vengono direttamente in rilievo nella fattispecie in esame.

Infine, la lett. c) del comma 2 dell'art. 127 prevede una responsabilità esclusiva della società consolidata «per le sanzioni diverse da quelle di cui alla lettera b)» (quali le sanzioni cosiddette fisse, cioè non correlate alla maggiore imposta di gruppo accertata in conseguenza della rettifica della dichiarazione della stessa consolidata).

Alla luce di tale disciplina, emerge, da un lato, che i soggetti che esercitano l'opzione per la tassazione di gruppo mantengono la propria autonomia soggettiva (Cass., 31 luglio 2018, n. 20302 e 21 novembre 2018, n. 30014), in quanto soggetti a obblighi e correlative responsabilità individuali; dall'altro lato, la natura della solidarietà (passiva) tra consolidante e consolidata, che si configura come solidarietà dipendente (secondo l'espressione tradizionale), che riflette il nesso di pregiudizialità-dipendenza: quanto alla responsabilità per l'imposta e i relativi interessi, tra la situazione giuridica della consolidata, che realizza il presupposto d'imposta, e la situazione giudica della consolidante, che risponde dell'obbligazione tributaria; quanto alla responsabilità per le sanzioni, tra la situazione giuridica della consolidata, «che ha commesso la violazione», e la situazione giuridica della consolidante, che risponde per il pagamento di «una somma pari» alla sanzione irrogata alla consolidata.

Operata la sintetica ricostruzione che precede, è possibile affrontare la questione degli effetti della definizione con adesione dell'accertamento di primo livello da parte della consolidata sulla responsabilità nei confronti del fisco - qui, in particolare, per le sanzioni - della consolidante che non abbia partecipato a tale procedimento di accertamento con adesione (e, quindi, sottoscritto, unitamente alla consolidata, il relativo atto di adesione) né tempestivamente impugnato l'avviso di accertamento di secondo livello, che è divenuto, perciò, definitivo.

In proposito, premesso che «la regolamentazione delle obbligazioni solidali tributarie va tratta, in linea di principio, dalla disciplina delle obbligazioni solidali di diritto comune» (così, per tutte, Cass., Sez. U., 22 giugno 1991, n. 7053), occorre fare qui applicazione, in via analogica, dell'art. 1304, primo comma, cod. civ., che regola gli effetti della transazione fatta dal creditore con uno dei debitori in solido.

Questa Corte ha infatti già chiarito che, ai fini di tale applicazione, l'accertamento con adesione «p[uò] essere parificato ad una transazione» (Cass., 10 luglio 2013, n. 17064).

Secondo l'art. 1304, primo comma, cod. civ., «[ha transazione fatta dal creditore con uno dei debitori in solido non produce effetto nei confronti degli altri, se questi non dichiarano di volerne profittare».

Dall'applicazione di tale disciplina, in base alla quale la transazione tra il creditore e uno dei debitori solidali, in via di principio, non ha effetti (né favorevoli né sfavorevoli) nei confronti degli altri, salvo che il condebitore che non ha transatto dichiari di volere profittare della transazione, discende anzitutto l'esclusione di qualsiasi propagazione automatica degli effetti della definizione con adesione dell'accertamento di primo livello da parte della consolidata nei confronti della consolidante che non sia addivenuta alla definizione con l'erario.

Dalla stessa disciplina discende peraltro altresì che quest'ultima condebitrice, ancorché rimasta estranea alla definizione con adesione da parte della consolidata, può dichiarare di volere profittare di detta definizione.

E una tale dichiarazione - che, come più volte affermato da questa Corte, non richiede particolari requisiti di forma (ex plurimis, Cass., 29 agosto 1995, n. 9101, 29 gennaio 1998, n. 884, 23 febbraio 2005, n. 3747, 25 settembre 2014, n. 20250, 18 giugno 2018, n. 16087) - deve ritenersi essere stata effettuata dalla società ricorrente mediante l'istanza dell'il aprile 2011, con la quale fu chiesto all'Agenzia delle entrate di riliquidare l'IRES di gruppo, nonché gli interessi e le sanzioni, «al fine di tener conto della intervenuta definizione dell'accertamento con adesione da parte della società consolidata Intermare Sarda» s.p.a.

A questo punto, resta da stabilire se alla propagazione degli effetti della definizione con adesione da parte della consolidata nei confronti della consolidante, che della stessa definizione ha dichiarato di volere profittare, si opponga o no la circostanza che tale dichiarazione fu fatta dalla consolidante quando l'avviso di accertamento di secondo livello che le era stato notificato - e che recava anche la determinazione della sanzione - era ormai divenuto definitivo per omessa impugnazione.

In proposito, va infatti precisato che, poiché nel regime anteriore all'inserimento dell'art. 40-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 (che, come si è detto, ha previsto l'accertamento «con unico atto»), nel consolidato nazionale, la pretesa tributaria si esplicava con una duplicità di avvisi di accertamento, intestati a soggetti diversi (quello di primo livello alla società consolidata e quello di secondo livello alla società o ente consolidante) e finalizzati alla rettifica delle loro rispettive dichiarazioni, ne discende che, nel caso di omessa tempestiva impugnazione, da parte della consolidante, dell'avviso di secondo livello - come è avvenuto nella specie - questo diviene

definitivo, a prescindere dal fatto che la società consolidata possa avere impugnato l'accertamento di primo livello o averlo definito con adesione.

Ciò detto, si deve anzitutto rilevare che il testo dell'art. 1304, primo comma, cod. civ. non prevede l'esclusione della sua applicazione quando, nei confronti di chi la invochi, sia intervenuto un accertamento amministrativo non più impugnabile.

Diversamente, come è ovvio, dal giudicato, tale atto amministrativo non può, in alcune ipotesi, rimanere insensibile rispetto a successive vicende amministrative che riguardano lo stesso imponibile e le sanzioni correlate all'imposta dovuta in ragione del medesimo.

Ciò va affermato, in particolare, nel contesto delle peculiari modalità di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta nel consolidato fiscale nazionale, per l'avviso di accertamento di secondo livello che, ancorché non più impugnabile dalla consolidante, non può non risentire - sempre che la consolidante, beninteso, ai sensi dell'art. 1304, primo comma, cod. civ., dichiari di volerlo - della definizione con adesione, da parte della consolidata, dell'accertamento di primo livello con il quale è stata operata la rettifica dell'imponibile della consolidata che costituisce il presupposto della determinazione dell'imposta di gruppo e delle sanzioni contenuta nell'accertamento di secondo livello.

L'atto di definizione con adesione, in vero, «non ha natura negoziale o transattiva, [...] ma di atto unilaterale, espressione del potere impositivo» dell'amministrazione (Cass., 31 maggio 2018, n. 13907).

Ne consegue che la formalizzazione, da parte dell'amministrazione, nella definizione con adesione dell'accertamento di primo livello, del (maggiore) imponibile della consolidata, con la conseguente applicazione delle sanzioni nella misura di un quarto del minimo previsto dalla legge (ai sensi dell'art. 2, comma 5, del d.lgs. n. 218 del 1997, nel testo vigente ratione temporis), non può non estendere i propri effetti alla consolidante coobbligata dipendente (che dichiari di volerlo), chiamata a rispondere solidalmente dell'obbligazione tributaria che nell'imponibile della consolidata trova il presupposto nonché per il pagamento di «una somma pari» alla sanzione irrogata alla consolidata in correlazione con la maggiore imposta di gruppo dovuta in conseguenza dello stesso (maggiore) imponibile.

Questa soluzione, d'altro canto, risulta coerente con la complessiva disciplina delle obbligazioni solidali, in particolare, con la fondamentale regola, dettata, in materia di solidarietà passiva, dall'art. 1292 cod. civ., secondo cui il singolo debitore, pagando quanto da lui dovuto, libera anche gli altri, atteso che tale norma potrebbe essere elusa ove si consentisse che l'amministrazione finanziaria possa rivolgersi al contribuente condebitore solidale rimasto inerte per ottenere una somma maggiore di quella che, se nel frattempo fosse stata pagata dall'altro condebitore, avrebbe estinto l'intero credito.

In relazione a questo aspetto, la medesima soluzione risulta anche conforme al precetto dell'art. 97, secondo comma, Cost., oltre che maggiormente coerente ai precetti degli artt. 3 e 53 Cost., evitando che condebitori solidali in relazione a un determinato imponibile e per le sanzioni

correlate alla maggiore imposta dovuta in conseguenza dello stesso possano essere chiamati a un pagamento in misura diversa.

La soluzione accolta non trova infine ostacolo nella giurisprudenza di questa Corte in tema di impugnabilità dei provvedimenti di diniego (qui, parziale) di annullamento, in via di autotutela, di provvedimenti impositivi divenuti definitivi.

Da quanto si è affermato circa l'estensione degli effetti della definizione con adesione dell'accertamento di primo livello, da parte della consolidata, alla consolidante rimasta processualmente inerte che abbia dichiarato di volerlo, discende che l'amministrazione finanziaria, da un lato, avrebbe dovuto adottare un atto vincolato, nel senso, appunto, dell'estensione alla consolidante degli effetti della definizione con adesione dell'accertamento di primo livello; dall'altro lato, che essa potrebbe legittimamente iscrivere a ruolo nei confronti della consolidante solo l'imposta e gli interessi dovuti in conseguenza del (maggior) reddito definito nell'atto di adesione della consolidata e una somma pari alla sanzione, correlata a tale reddito, ridotta, ratione temporis, a un quarto del minimo previsto dalla legge.

Poiché l'amministrazione finanziaria ha adottato un atto di parziale diniego del menzionato atto vincolato, confermativo di una volontà impositiva parzialmente illegittima, e procederà, quindi, a iscrivere a ruolo somme maggiori rispetto a quelle sopra indicate e legittimamente dovute dalla società consolidante - in particolare, una somma pari alla sanzione amministrativa del 100 per cento della maggiore imposta dovuta in conseguenza del (maggior) reddito definito nell'atto di adesione della consolidata - la società consolidante potrà opporsi a tale pretesa in sede di impugnazione della pedissequa cartella di pagamento che le verrà notificata (a ciò non ostando, come si è detto, il fatto che essa sia rimasta processualmente inerte nei confronti dell'accertamento di secondo livello).

Il riconoscimento della facoltà di impugnare immediatamente il parziale diniego di attività amministrativa vincolata - che, confermando una volontà impositiva parzialmente illegittima, il contribuente ha interesse a contrastare il più tempestivamente possibile - senza costringere quest'ultimo ad attendere la notificazione di un ulteriore atto (la cartella di pagamento), è dunque imposto da evidenti e imprescindibili esigenze di salvaguardia sia del diritto alla tutela giurisdizionale (non trovando ragionevole giustificazione la posticipazione dell'accesso a essa a un momento successivo al sorgere dell'interesse ad agire) sia dello stesso buon andamento della pubblica amministrazione (consentendo di evitare i costi di una procedura di riscossione illegittima e del conseguente pregiudicato contenzioso).

Nessun error in judicando ha dunque commesso la CTR nel ritenere l'estensione degli effetti della definizione con adesione dell'accertamento di primo livello da parte della consolidata sulla responsabilità della consolidante, che di tale adesione aveva dichiarato di volere profittare, nei confronti del fisco - in particolare, per le sanzioni - ancorché la stessa consolidante non avesse né partecipato a tale procedimento di accertamento con adesione né tempestivamente impugnato l'avviso di accertamento di secondo livello, che era divenuto, perciò, definitivo.

4.- L'infondatezza dell'unico motivo di ricorso comporta il rigetto dello stesso.

5.- Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza, ai sensi dell'art. 91, primo comma, cod. proc. civ., e sono liquidate come indicato in dispositivo.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, inserito dall'art. 1, ,comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, si dà atto della non sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento, in favore della SAIPEM s.p.a., delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 2.935,00, oltre agli accessori di legge e alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento.

Così deciso in Roma il 17 settembre 2019.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza